



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



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

DECIZIA NR. 32 / 2017
privind soluționarea contestației depusă de
.X. S.R.L. înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1864/06.10.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X. AIF/06.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1864/06.10.2016, asupra contestației formulate de **.X. S.R.L.**, înregistrată la ORC sub nr..X./2000, CUI RO .X., cu domiciliul fiscal în municipiul .X., str. X, județul .X..

Societatea contestă:

1. *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./12.08.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:*

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

2. *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./11.08.2016 referitoare la diminuarea pierderii fiscale aferentă exercițiilor financiare 2005 și 2007 cu suma de .X. lei.*

Având în vedere că actele administrativ fiscale contestate au fost comunicate societății în data de **29.08.2016** potrivit confirmării de primire poștale, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind

înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X. din data de **29.09.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

În baza art.276 alin.(5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, societatea solicită organului de soluționare a contestației competent, susținerea orală a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./12.08.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Procedura orală a avut loc la data de **29.11.2016** la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în Minuta încheiată la data de 29.11.2016, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L. îndreptată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./12.08.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./12.08.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de administrare a marilor contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2016, societatea susține următoarele:

Societatea contestatară a formulat contestație „ca urmare a reverificării impozitului pe profit pentru perioada 01.03.2005-31.12.2008 datorat bugetului de stat de către .X. și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.11.2005-31.12.2008, având în vedere cele motivate prin Decizia nr.336/16.11.2010 privind soluționarea contestației formulată de .X. [...]”.

Prin contestație .X. S.R.L. solicită și anularea obligațiilor accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei reprezentând majorări de întârziere precum și penalitățile de întârziere aferente care la data de 20.09.2016 nu au fost calculate și instituite și cele aferente TVA stabilită suplimentară în sumă de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere, precum și penalitățile de întârziere aferente, care la data de 20.09.2016 nu au fost calculate și instituite.

1. Referitor la impozitul pe profit:

.X. S.R.L. își fundamentează argumentele pe dispozițiile art.21 alin.1 și alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și pe prevederile punctului 48 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor de aplicare ale art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare măsurile dispuse prin Decizia nr.336/16.11.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, conform prevederilor art.216 alin. 3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

1.1 Cu privire la prestările de servicii efectuate de .X. Japonia („.X. Japonia”), .X. S.R.L. afirmă că în perioada 2005-2008 a suportat cheltuieli facturate de acest furnizor în sumă de .X. lei constând în servicii de asistență tehnică pentru diferite proiecte prestate de personalul .X. Japonia detașat în România.

Contestatară menționează că principalele zone în care .X. Japonia a fost implicată direct prin salariații săi au fost: dezvoltarea capacităților productive ale operatorilor atât în domeniul operațional cât și în domeniul muncii, îmbunătățirea abilităților operatorilor de a-și dezvolta singuri capacitatea productivă, sens în care a dezvoltat și promovat sistemul .X., dezvoltarea și implementarea unui sistem de evaluare internă pe bază de puncte la nivelul întregului grup .X. și de aceea în baza procedurilor de operare a grupului .X. Europe înainte de lansare producției de masă există o serie de procese și subprocesuri ce trebuie parcurse și validate de către specialiștii grupului sau de către specialiști, salariați ai .X. Japonia.

Având în vedere faptul că fiecare entitate generatoare de profit din cadrul grupului trebuie să-și suporte în totalitate costurile aferente generării veniturilor, .X. Japonia având calitatea de acționar cu cota de 40% în cadrul societății .X. Europe Ltd. a refacturat către .X. costurile cu asistența tehnică în procesul de producție și în procesul de pregătire a producției, precum și costurile cu asistența tehnică în procesul de producție și în procesul de pregătire a producției și cu costurile cu asistența în asigurarea standardelor de calitate a grupului.

.X. susține că aceste facturi reprezintă contravaloarea salariilor și a altor cheltuieli administrative aferente salariaților .X. Japonia care au asistat .X. în planificarea, demararea și lansarea proiectelor derulate în cadrul celor trei puncte de lucru principale ale .X. (.X., .X., .X.).

Referitor la dispozițiile Deciziei nr.336 din 16.11.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F., contestatară afirmă că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de acestea și au analizat toate documentele, chiar și cele cu valoare nesemnificativă și au urmărit reguli generale cu privire la deductibilitatea cheltuielilor; rezultatele analizării acestor cheltuieli au fost consemnate de organele de inspecție

fiscală în mod individual pentru fiecare an în parte, constatările fiind identice, singurele diferențe fiind sumele care au fost considerate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Cu privire la activitatea și modul de prezentare a situației de fapt contestatara precizează următoarele:

Referitor la paragraful nr.1, pag.10 din raportul de inspecție fiscală în care se menționează ca .X. S.R.L. „a prezentat doar pentru unele facturi emise de prestatorul extern documente traduse în limba română”, contestatara consideră că aceasta reprezintă o formulare vagă a organelor de inspecție fiscală care nu prezintă și nu detaliază tranzacțiile la care se face referire (numărul facturii, valoarea acesteia, data emiterii, alte elemente similare), .X. fiind în incapacitatea de a identifica documentele în cauză la care se face referire. .X. afirmă că formularele de cerere/răspuns pentru deplasare personal (.X.) justifică necesitatea acestor servicii pentru .X. și exemplifică în ce mod sunt acestea folosite în cadrul grupului, organele de inspecție fiscală făcând trimitere la aceste formulare, detalieri privind situația cheltuielilor cu deplasările în străinătate, deconturi de cheltuieli.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală din paragraful nr.2, pag.10 a Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au apreciat că în cele mai multe cazuri nu există corelații între datele/informațiile înscrise în cadrul facturilor emise de prestatorul extern și documentele atașate, .X. consideră că prin omiterea voluntară organele de inspecție fiscală nu au menționat care sunt documentele justificative care prezintă neconcordanțe astfel că societatea nu le poate identifica în vederea clarificării. În consecință, contestatara prezintă cu titlu de exemplu o factură aferentă anului 2005, factura selectată având numărul .X.-R .X. din data de 31.10.2005 în valoare de .X. lei (.X. lei + .X. lei), aceeași factură regăsimuse împărțită de organele de inspecție fiscală, atât la rândul 23, cât și la rândul 27 din anexa nr.27 la raportul de inspecție fiscală. Totodată, .X. afirmă că organele de inspecție fiscală au rețineri contrare vis-a-vis de această factură, în sensul că la rândul 23 folosesc sintagma „fără documente justificative”, iar la rândul 27 utilizează sintagma „OK – curs training”

În ceea ce privește limba în care au fost redactate aceste documente .X. afirmă că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în primă fază documente în limba engleză, așa cum a fost agreat verbal pe parcursul inspecției fiscale.

În acest sens, .X. invocă adresa nr.R.X./23.03.2012 prin care organele de inspecție au solicitat acte și documente justificative din care să rezulte natura, necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor realizate de persoane afiliate și precizează că nu există o mențiune prin care se solicită ca documentele justificative suplimentare să fie traduse în limba română și mai ales a tuturor documentelor ceea ce ar însemna dublarea arhivei și costuri foarte mari pentru .X.. În plus, contestatara atenționează că doar prin nota

explicativă din data de 10.06.2016 se solicită directorului economic traducerea în limba română a tuturor documentelor, aspect care nu a fost solicitat anterior. Urmare acestei solicitări, Directorul administrativ și economic prin Nota explicativă nr..X./10.06.2016 a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un traducător autorizat aflat în organigrama societății, dar a cărui asistență nu a fost solicitată. Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală au fost de acord (verbal) cu prezentarea documentelor justificative suplimentare în limba engleză.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea verificată nu a prezentat echipei de inspecție fiscală acte și/sau documente din care să rezulte natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum și faptul că prestarea s-a realizat efectiv în beneficiul .X. S.R.L., societatea afirmă că este vag formulat și incorect deoarece pe toată durata controlului a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o multitudine de rapoarte de activitate privind activitatea personalului detașat, în acest sens anexând toate rapoartele de activitate ale angajaților .X. Japan ce au venit în România în perioada 2005-2008, majoritatea acestor rapoarte fiind obținute în perioada 30 mai 2011-08 iunie 2012, perioadă în care .X. a cerut suspendarea controlului pentru a putea prezenta documente suplimentare.

Totodată, contestatara consideră că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere și Decizia nr.X emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal din dosarul nr..X./2010 al .X. prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a apreciat că societatea a demonstrat atât necesitatea serviciilor contractate de la .X. S.R.L., cât și prestarea efectivă a acestora prin prezentarea de email-uri exemplificative și rapoarte lunare de activitate. În acest sens, .X. S.R.L. a anexat la contestație toate rapoartele de activitate ale angajaților .X. Japan care au venit în România în perioada 2005-2008, traduse în limba română și care au fost deja puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală. Organelor de inspecție fiscală le-au fost prezentate rapoarte de lucru, prezentări susținute în vederea instruirii personalului .X., testări ale unor parametri de producție/calitate, situații de lucrări în cadrul carora sunt exemplificate prin intermediul pozelor corecțiile aduse în cadrul proceselor de asamblare a cablurilor, motiv pentru care societatea consideră că o astfel de abordare din partea organelor de inspecție fiscală denotă rea-credință cu privire la înfăptuirea raportului fiscal.

Societatea anexează la contestație documentele disponibile la nivelul societății cu privire la cetățenii japonezi veniți în România: copii ale pașapoartelor (pagina cu datele de identificare); înștiințări către Autoritatea pentru străini .X., respectiv Oficiul Român pentru Imigrări - biroul pentru străini: solicitări către unitatea de cazare privind rezervarea camerelor necesare în vederea cazării personalului japonez sosit la punctul de lucru al societății din .X., adeverințe de la unitățile de cazare care reprezintă

confirmările efectuate de către furnizorul de servicii hoteliere (de ex. C SA) către Autoritatea pentru străini, confirmări prin intermediul cărora se aduce la cunoștința autorității mai sus indicate faptul că cetățenii japonezi respectivi s-au aflat în România și au fost cazați pe anumite perioade specificate în aceste documente. Prin urmare, o terță parte implicit a confirmat prezența în România (localitatea .X.) a cetățenilor japonezi, care demonstrează fără echivoc prezența în România a cetățenilor japonezi la punctul de lucru din .X. lălia al societății, detașările către acest punct de lucru reprezentând aproximativ 80% din totalul solicitărilor de asistență tehnică din partea .X. către .X. Japonia.

Cu privire la afirmația organelor de inspecție fiscală precum că *"societatea verificata nu a prezentat copii ale biletelor de avion, de tren, pașapoartele cu vize de intrare/iesire in/din tara, documente din care sa rezulte contravaloarea pe fiecare persoana in parte cu cazarea, transportul acestora de la societatea verificata la locul de cazare si invers, respectiv la aeroportul de plecare/sosire"*, contestatara precizează că obținerea copiilor vizelor de intrare/ieșire de pe pașapoarte nu constituie un element necesar în vederea îndeplinirii cerințelor legale privind obținerea permisului de ședere în România pentru personalul detașat al .X. Japonia. Prin urmare, .X. S.R.L. nu a considerat necesară realizarea acestor copii, respectiv arhivarea/atașarea acestora împreună cu facturile aferente serviciilor prestate de către persoanele detașate de .X. Japonia. În plus, .X. S.R.L. consideră că solicitarea din partea organelor de inspecție fiscală a unor astfel de documente este aberantă deoarece sarcina pentru obținerea unor astfel de acte/documente nu poate constitui un element esențial cu privire la posibilitatea de a beneficia de un serviciu (în cazul de față asistență tehnică) prestat de o terță persoană, fie ea stabilită chiar și în afara Comunității europene.

Deoarece, la momentul solicitării detașării în România a angajaților .X. Japonia, .X. S.R.L. nu a avut specialiștii necesari în metode moderne de producție și în atingerea standardelor de calitate globale ale grupului, dar și datorită faptului că .X. Japonia este văzut de clientul final ca fiind garantul calității cablajelor grupului s-a ajuns în situația în care nevoia de asistență din partea .X. Japonia să fie mai accentuată în ceea ce privește procesele de producție și cu privire la asigurarea calității produselor finite. În acest sens, .X. Japonia a trimis mai multe echipe de salariați în România pentru a fi implicați în mod direct și nemijlocit în procesul de producție al cablajelor electrice, în procesele de asigurare a calității acestora și în ceea ce privește atingerea unor nivele minime de productivitate.

Contestatara învederează că organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate serviciilor de asistență tehnică prestate de către angajați ai .X. Japonia, la calculul impozitului pe profit și aduce ca exemplu cazul facturii nr.X/30.06.2005 (utilizată ca model de către organele de inspecție fiscală). Societatea precizează că nu există erori/diferențe în ceea

ce privește perioada detașării în România, diferența invocată de organele de inspecție fiscală este datorată cel mai probabil unei greșeli de interpretare a documentelor justificative - în cadrul documentului tradus în limba română "*Detaliere cerere cheltuieli pentru deplasare în interes de serviciu*" (pagina 18 a anexei nr. 29 a RIF-ului) perioada aferentă deplasării în România fiind de 7 zile (9 - 15 iunie 2005). Dovedirea faptului că persoanele detașate sunt salariați ai .X. Japonia se poate justifica în baza faptului că în cadrul acelorași documente suport se observa marca individuală (employee number-ul) atribuită fiecăruia de către .X. Japonia.

Cu privire la faptul ca nu s-au prezentat detalii ale cheltuielilor decontate de către personanul .X. Japan (ex:bilete de tren, avion) societatea consideră că nu sunt relevante la nivelul societății atat timp cat aceste cheltuieli au fost aprobate înainte la nivelul .X. Japan si apoi refacturate către .X. in baza Acordului de detașare încheiat între cele doua societati. Astfel, .X. susține că nu există posibilitatea ca persoane care nu sunt angajați ai .X. Japan să întocmească deconturi de cheltuieli în numele angajaților, respectiv să solicite rambursarea cheltuielilor aferente unei deplasări fictive deoarece fiecare decont este aprobat de către superiorul direct al angajatului care a întocmit decontul, departamentul financiar, cât și de directorul fabricii (plant manager) la care s-a deplasat solicitantul decontului.

Având in vedere aceste argumente, .X. S.R.L. nu este de acord cu concluziile organelor de inspecție fiscală si considera aceste cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

1.2. Cu privire la prestările de servicii efectuate de către .X. .X., .X. afirmă că în perioada 2005-2008 a înregistrat cheltuieli cu diverse servicii prestate de .X. .X.. (denumită în continuare ".X. Poland") în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

a) Servicii IT, care au constat în asistență în asigurarea mentenanței și dezvoltarea sistemului de gestiune a stocurilor.X. și a sistemului de proiectare tehnică X. .X. susține că a prezentat structura organizațională a echipei de specialiști IT din care se observă pozițiile ocupate de salariații .X. Poland, care au prestat efectiv serviciile. Costurile salariale, cheltuieli cu deplasările și alte costuri administrative aferente persoanelor au fost alocate în mod echitabil către .X. Romania, in funcție de munca prestată de către aceștia în România.

b) Asistența tehnică în activitatea de producție a fost prestată prin intermediul salariaților detașați .X. Poland. Datorită faptului că aceștia au fost cazați în .X. Iulia, .X. și .X., .X. a asigurat transportul acestora de la hotel la sediul punctelor de lucru de la .X. și .X. Iulia pe toată perioada șederii lor în România, conform clauzelor contractuale de prestări servicii încheiat între .X. și .X. Poland. Persoanele respective au prestat servicii de asistență tehnică în producția, planificarea și transferul liniilor de producție

din .X. Poland, instruire a personalului român cu privire la modalitățile de producție în conformitate cu standardele grupului, verificarea îndeplinirii standardelor de calitate.

c) Servicii de asistență în domeniul calității, care au fost prestate de către salariații .X. Poland (.X., .X., .X.) în interesul .X. în vederea alinierii standardelor de calitate a punctelor de lucru din .X., .X. și .X. Iulia la nivelul grupului .X. Europe, respectiv pentru implementarea normelor și metodologiilor de lucru unitare în conformitate cu standardele de calitate TS, QS și ISO.

d) Servicii de asistență în privința achiziției de materii prime, care au fost prestate de echipa de achiziții a grupului .X. Europe din care fac parte .X., .X., .X., .X., salariați ai .X. Poland și specialiști în achiziții la nivel european așa cum au fost prezentați în cadrul Anexei 2 - Punctul de vedere inițial al administratorului - la contestația nr..X./30.06.2010, care au rolul de a reprezenta grupul .X. Europe în relația cu anumiți furnizori de materii prime. Costurile cu salariile acestora, transportul la furnizori și alte costuri administrative sunt alocate pe fiecare societate din grup în funcție de volumul achizițiilor de materii prime.

e) Servicii de reprezentare în fața clientului .X., care sunt prestate de specialiști salariați ai .X. Poland (.X.).

Contestatară susține că, la reverificare organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile Deciziei nr.336/2010 și au adus argumente generale cum sunt:

Pornind de la paragraful (a)/pag. 21 din raportul de inspecție fiscală în care inspectorii fiscali au menționat că informațiile sunt prezentate la modul general, .X. atrage atenția asupra Anexei 34 (factura 544/21.07.2005) unde se poate observa că factura în cauză (tradusă în limba română) este susținută de informații în detaliu care justifică natura, necesitatea și prestarea efectivă a serviciului, cum ar fi: centralizator privind serviciul prestat cuprinzând costul total, dar și detalii referitoare la numele persoanelor care au fost detașate la .X. RO cu număr de ore prestate, rate orare, etc.

- facturile nr..X./27.10.2005 și nr..X./25.05.2007 emise de către .X. POLAND aferente serviciilor angajaților detașați: prestarea acestor servicii este fundamentată cu documente justificative și nu se rezumă doar la informații generale cum au menționat inspectorii fiscali în raportul de inspecție fiscală. Documentele justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală sunt: centralizator privind serviciul prestat, costul total, detaliu privind persoanele trimise la .X. pentru a oferi suport angajaților .X., însă în raportul de inspecție fiscală și în Anexa 32 (Situația privind facturile emise de .X. POLAND SP.Z.O.O către .X. ROMANIA SRL în perioada martie 2005 - decembrie 2008) au ignorat aceste documente justificative aferente facturilor în cauză menționând în mod eronat că nu există documente justificative.

- facturile numărul nr.X/29.12.2006 și nr.X/24.07.2008 emise de către .X. POLAND aferente serviciilor echipelor X și .X. și angajații detașați. Documentele justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală au fost: centralizator privind serviciul prestat, costul total, detalii cu numele persoanelor de la .X. POLAND, etc.

- factura numărul .X./27.04.2006 emisă de către .X. POLAND aferentă serviciilor de asistență tehnică IT. Documentele justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală au fost: centralizator privind serviciul prestat, costul total, etc. Astfel că, inspectorii fiscali, în raportul de inspecție fiscală și în Anexa 32, au ignorat aceste documente justificative aferente facturii în cauză menționând în mod eronat că nu există documente justificative.

- facturile numărul nr.X/31.12.2007 și nr.X/28.08.2008 emise de .X. POLAND pentru servicii de asistență în domeniul calității. Necesitatea prestării și de servicii de asistență în domeniul calității de către .X. POLAND pentru .X., în cadrul procesului de transfer a facilităților de producție din Polonia în România, este justificată de competențele, experiența, know-how-ul pe care angajații .X. POLAND trebuiau să le transmită (prin oferirea de asistență) angajaților .X. pentru ca aceștia să acumuleze informațiile necesare, să învețe pașii de urmat pe partea de calitate într-un mod cât mai simplu și rapid. Tot acest proces laborios, complex de transfer a liniilor de producție din Polonia în România presupune implicarea mai multor etape premergătoare printre care: asistență tehnică, servicii de mentenanță, servicii de asistență în domeniul calității, etc. Documentele justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală au fost: centralizator privind costul total, detaliu privind persoanele implicate în oferirea de servicii de calitate pentru .X., numele acestora, descriere activitate desfășurată (pregătire profesională, revistă "X", etc.), detalii alte costuri (de ex. cost materiale birotică, cost masă, cost telefon și teleconferință, călătorie afaceri, etc).

Potrivit paragrafului numerotat (b)/pag.22 în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală utilizează o formulare vagă neindicând nici documentele la care se face referire (număr factură, valoare, dată emiteră, alte elemente similare de identificare, etc.) și nici ce reprezintă acele documente. Astfel, în această situație .X. este în incapacitatea de a identifica documentele în cauză la care se face referire.

Pe lângă factură, contract și situații tabelare (ce cuprind detalii referitoare la numele persoanelor care au prestat serviciul, angajați ai .X. Poland, denumirea proiectului pentru care au fost efectuate serviciile, categoria și valoarea totală a cheltuielilor efectuate de către .X. Poland, precum: costul total al transportului (bilet de avion, taxi, alte costuri ale deplasării), alte cheltuieli, diurna totală acordată salariaților .X. Poland, valoarea totală a altor servicii și materiale utilizate, costul total al convorbirilor telefonice, costul total cu mijloacele de transport utilizate de .X.

Poland, pregătirea profesională, salariile totale ale personalului care a prestat serviciile, precum și marja de 5%, etc.), .X. susține necesitatea în ansamblu a prestării acestor servicii de asistență tehnică, de asistență IT, de asistență în domeniul calității de către .X. Polonia pentru un transfer de succes a facilităților de producție, la care se adaugă necesitățile de transfer de know-how în domeniul producției de cablaje auto (reamintim că fabrica din .X. Iulia a fost deschisă doar cu câteva luni înainte de începutul anului 2005).

Contestatară învederează că în cadrul inspecției fiscale reprezentanții .X. au explicat în detaliu necesitatea serviciilor furnizate de .X. Poland ca urmare a transferului liniilor de producție din Polonia în România și implicit necesitatea achizițiilor masive de echipamente (mijloace fixe) din Polonia.

Pentru justificarea prestării acestor servicii în beneficiul .X., reprezentanții acesteia au prezentat inspectorilor fiscali diverse documente justificative, inclusiv grafice care prezintă evoluția lunară în perioada 2005-2008 a valorii echipamentelor achiziționate (transferate) de la .X. Poland în paralel cu valoarea serviciilor de asistență/suport facturate de .X. Poland în aceeași perioadă 2005-2008. Mai mult, la solicitarea inspectorilor fiscali, reprezentanții .X. au prezentat documentația (DVI, factură și proces verbal de recepție, etc.) aferentă unei selecții de mijloace fixe achiziționate. În cadrul inspecției fiscale, inspectorii fiscali au confirmat verbal că au înțeles fluxul tranzacțiilor precum și natura, necesitatea și prestarea efectivă a acestora.

În vederea susținerii contestației societatea anexează Punctul de vedere inițial al administratorului - la contestația nr. X./30.06.2010, documente care au fost prezentate de către .X. în timpul celor două inspecții fiscale.

.X. invocă și cele reținute prin Decizia nr.3392 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal din dosarul nr. X./2010 unde se menționează cu privire la serviciile facturate de către .X. către .X. RO în perioada 2005-2008 că: "*[...] o atare împrejurare demonstrează așadar, cu evidență, producerea efectivă a rezultatului serviciilor ce au fost contractate de recurenta-reclamantă*".

Mai mult, în cuprinsul aceleiași Decizii, se stipulează că: "*[...] În susținerea unei atare interpretări sunt și considerentele cuprinse în Hotărârea CJUE pronunțată în Cauza C-463/14. Aplicabile mutatis mutandis, în cuprinsul cărora se arată, între altele, că noțiunea de "prestare de servicii în sensul art. 24 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE privind TVA-ul cuprinde și contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului. O atare împrejurare face ca volumul și natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se referă remunerația, să nu fie elementul esențial, în calificarea prestării serviciilor*".

1.3. Cu privire la cheltuielile nedeductibile cu cazarea și masa decontată pentru persoane care nu au calitatea de salariați ai .X. ROMANIA SRL în sumă de .X. lei, contestatara susține că aceste persoane sunt de fapt angajați ai societății .X.Ltd (denumită în continuare ".X. Europe") detașați în România în vederea prestării serviciilor de asistență tehnică în baza contractului de prestări de servicii. Conform art.4 alin.(4.1.) al acestui contract, .X. are obligația suportării tuturor costurilor directe sau indirecte (inclusiv cele de cazare sau alte cheltuieli conexe) aferente salariaților .X. Europe detașați în România pentru a presta servicii în beneficiul .X..

Serviciile prestate de către .X. Europe constau în setarea, demararea și implementarea noilor linii de producție pentru obținerea de cablaje electrice. Asistența s-a derulat, atât în domeniul producției, cât și în domeniul activității de inginerie, mentenanță, calitate, logistică.

La reverificare, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile Deciziei nr.336/16.11.2010 și au adus următoarele argumente:

Având în vedere prevederile Contractului de Servicii"(fn) din data de 05.08.2000, încheiat între .X. EUROPE Ltd - în calitate de furnizor și .X. ROMANIA SRL - în calitate de beneficiar, precum și documentele prezentate de .X. ROMANIA S.R.L. în anexele atașate la Nota explicativă data în 06.07.2012 documente similare cu cele de la Punctul de vedere aferent Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010 a rezultat că societatea verificată nu a demonstrat că persoanele invocate în anexe sunt în fapt angajate ale .X. (EUROPE) Ltd, respectiv că au fost detașate în România în vederea prestării serviciilor în beneficiul .X. ROMANIA SRL, așa cum sunt prevăzute în Contractul de servicii încheiat în data de 05.08.2000, precum și faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate de către aceste persoane.

Contestatara susține că, în fapt, aceste persoane sunt salariați ai .X. Europe (documente din Anexa 2 - Punctul de vedere inițial al administratorului - la contestația nr..X./30.06.2010, anexă ce cuprinde centralizatoare privind cheltuielile suportate de .X. corespunzătoare fiecărui punct de lucru (care includ printre altele numele persoanei și numele furnizorului) care au fost transferați în România pentru prestarea de servicii de asistență tehnică în beneficiul .X., constând în setarea, demararea și implementarea noilor linii de producție pentru obținerea de cablaje electrice. Asistența acestora s-a derulat, atât în domeniul producției, cât și în domeniul activității de inginerie, mentenanță, calitate, logistică, în baza contractului de prestări servicii încheiat între .X. și .X. Europe.

1.4. Cu privire la refacturările de servicii efectuate de către .X. Ltd, .X. afirmă că a suportat cheltuieli facturate de .X. .X. (".X. Europe") în sumă de .X. lei. Serviciile au fost prestate în fapt de către angajații.X.

Japonia în România ("X. Japonia") constând în asistența tehnică și de calitate. Ulterior, aceste cheltuieli, cuprinzând salariile persoanelor detașate din Japonia care au asistat în România la planificarea, demararea și lansarea proiectelor derulate în cadrul celor trei puncte de lucru principale (.X., .X. și .X.), precum și a altor cheltuieli administrative aferente salariilor (de exemplu: cazare, transport) au fost refacturate la cost de către .X. Europe societății .X..

Contestatară susține că la reverificare, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile Deciziei de soluționare nr.336/16.11.2010 precizând că nu au fost traduse toate documentele, deși aceasta solicitare apare în luna iunie 2016.

Având în vedere cele prezentate, precum și faptul că pe întreaga perioadă a derulării inspecției fiscale au fost solicitate prezentarea în limba română a tuturor documentelor (facturi și anexe aferente) întocmite și emise în perioada supusă verificării de persoana afiliată .X. Ltd Anglia către .X. ROMANIA SRL, în data de 10.06.2016 a fost luată nota explicativă domnului .X. în calitate de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL în vederea stabilirii situației de fapt cu privire la existența documentelor în forma tradusă și certificată de traducători autorizați.

Contestatară menționează că prin adresa nr..X./23.03.2012, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative suplimentare din care să rezulte natura, necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor realizate de persoane afiliate, fără a se face mențiuni cu privire la traducerea acestora din limba engleză.

1.5. Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a facturilor reprezentând refacturare servicii emise de .X.Turcia, .X. ROMANIA SRL susține că acestea reprezintă următoarele tipuri de cheltuieli:

a) Cheltuielile adiționale cu vama, în anii 2007 și 2008 când în situații excepționale în care camioanele pornind de la punctul de lucru din .X. au întârziat nejustificat în vama turcească și pentru a nu periclita volumul stocului de siguranță existent în depozitul turcesc necesar clientului final .X. s-a luat decizia suportării unor cheltuieli adiționale în vederea vămuirii produselor într-un timp mai scurt, iar ulterior aceste cheltuieli au fost refacturate către .X..

b) Cheltuielile cu serviciile de verificare suplimentară a calității cablajelor electrice au avut un caracter excepțional.

În câteva situații, cablajele electrice au fost fabricate folosind forță de muncă fără experiență suficientă și forță de muncă sub-contractată (de exemplu: cazul sub-contractorului de la Iernut). Astfel, în momentul în care serviciul de control intern al calității clientului final, .X. Turcia a observat neconformități în calitatea acestora, s-a solicitat verificarea întregului stoc de produse finite existent în depozit.

Având în vedere faptul că aceste costuri care ar fi fost generate de transportul întregului stoc de cablaje electrice din Turcia înapoi în România ar fi fost mult mai mari decât costurile cu angajarea auditorului local, s-a procedat la contractarea unui auditor local în vederea verificării stocului de produse. Astfel, societatea .X. a suportat costul inițial, ulterior refacturându-l către .X..

c) Referitor la cheltuielile cu serviciile aferente extinderii spațiului de depozitare contestatara consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile Deciziei de soluționare nr.336/2011 și au adus argumente generale precizând că nu au fost traduse toate documentele și că nu ar fi fost aduse documente suplimentare deși s-a cerut o perioadă de suspendare.

Contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au fost de acord (verbal) cu prezentarea documentelor justificative suplimentare în limba engleză.

1.6 Cu privire la cheltuielile cu serviciile de taximetrie înregistrate în baza facturilor emise de .X. SRL .X. X contestatara susține că, în cursul anului 2008, a suportat în numele unor terțe persoane, altele decât angajații proprii, cheltuieli privind servicii de taxi prestate de către .X. .X. lălia în sumă totală de .X. lei. Contestatara susține că aceste cheltuieli privind serviciile de taxi au fost efectuate cu ocazia prestării serviciilor de asistență tehnică în cadrul diverselor proiecte fiind efectuate în scopul generării de venituri impozabile.

1.7. Referitor la cheltuielile cu serviciile prestate de .X. Maroc în sumă de .X. lei, societatea susține că .X. și .X. reprezintă proiecte aparținând grupului .X., iar la pregătirea părții tehnice, pe lângă grupul de ingineri români a participat și un grup de ingineri salariați ai .X. Maroc care în cadrul echipei X (desen tehnic) s-au ocupat de partea de proiectare și testare a cablajelor pentru .X. și .X..

Având în vedere că entitatea .X. Maroc este independentă de .X. și având în vedere că salariații acestei societăți au efectuat servicii de proiectare și testare a cablajelor prototip aferente proiectelor X61 .X. .X. și .X. s-a facturat societății .X. costul legat de acest proiect.

Societatea susține că deține o situație cu privire la modalitatea de calcul a costului facturat de .X. Maroc care conține numărul de ore lunar pe fiecare proiect în parte, precum și rata orară de calcul al costului, care a fost prezentată organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere că serviciile au fost prestate în beneficiul .X. contestatara consideră că are drept de deducere pentru aceste cheltuieli.

2. Taxa pe valoarea adăugată

2.1. Referitor la TVA aferentă serviciilor de taximetrie pentru persoane care nu au calitatea de salariați ai societății .X., achiziționate de la .X. .X.-X în valoare de .X. lei, contestatara consideră nejustificate argumentele aduse de inspectorii fiscali având în vedere faptul că din punct de vedere al TVA orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul desfășurării de operațiunilor taxabile.

Ca urmare, atât timp cât aceste servicii au fost achiziționate de .X. în scopul desfășurării activității sale economice, activitate care dă drept de deducere a TVA și deține o factură emisă de prestatorul acestor servicii de taximetrie în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul Fiscal, societatea consideră că are dreptul de a deduce aceasta taxă.

2.2. TVA suplimentară în sumă de .X. lei (TVA aferentă serviciilor de taximetrie prestate de .X. .X.-lulia SRL - .X. lei, TVA aferentă închirierii de bunuri mobile pentru care .X. nu se afla în posesia notificării privind opțiunea de taxare a operațiunii depusă de proprietarii bunurilor - .X. lei, TVA aferentă aplicării eronate a măsurilor de simplificare pentru lucrări de construcții montaj - .X. lei, TVA aferentă unor operațiuni care nu au avut la bază documente justificative - .X. lei, TVA reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar - .X. lei, TVA aferentă minusului de inventar -.X. lei).

.X. afirmă că suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar detaliată mai sus a fost contestată de către societate prin contestația nr..X./30.06.2010 și respinsă prin Decizia nr.336/16.11.2010, inclusiv prin Decizia nr.X din dosarul nr..X./2010 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ și Fiscal.

În plus, societatea susține că aceste sume au fost achitate prin compensare cu alte contribuții de către .X. S.R.L. în data de 25 ianuarie 2011.

Mai mult, suma totală reprezentând TVA stabilită suplimentar a fost achitată de către .X. S.R.L. conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./26.05.2010.

Pe cale de consecință, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile Codului de procedură fiscală cu privire la respectarea concluziilor din Decizia privind soluționarea contestației nr..X./30.06.2010 depusă de .X. S.R.L. la autoritățile fiscale și anume inspectorii fiscali trebuiau să urmărească strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Mai mult, sumele reprezentând TVA stabilită suplimentar prezentate mai sus au fost respinse și prin Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, motiv pentru care TVA stabilită suplimentar în suma de .X. lei nu trebuia să mai fie subiectul reverificării.

Alte argumente invocate de contestatară:

Cu privire la modul de selectare și analizare a documentelor pentru perioada supusă inspecției fiscale, .X. S.R.L. susține că deși în raportul de inspecție fiscală este precizat de la început „*Punctul II. Metoda de control utilizata: Verificare prin sondaj*”, în fapt s-au analizat și s-au cerut documente pentru toate facturile. Astfel, s-au avut în vedere inclusiv facturi cu sume imateriale, de exemplu factura nr..X./27.04.2006 emisa de .X. .X. Polonia în valoare de .X. lei, menționată la pagina 132 din raportul de inspecție fiscală, pentru care se menționează ca „*societatea verificată a prezentat doar o situație tabelară în care sunt înscrise valoarea salariilor aferente persoanelor poloneze IT majorată cu un procent de 5%*”.

Totodată, pentru reținerea din raportul de inspecție fiscală conform căreia .X. a prezentat "doar pentru unele facturi emise de prestatorul extern documente traduse în limba română" această mențiune fiind reluată la fiecare tip de cheltuială și în fiecare an analizat, potrivit adresei nr..X./23.03.2012 organele de inspecție fiscală au solicitat "acte și documente justificative (rapoarte de activitate, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, etc.) din care să rezulte natura și necesitatea prestațiilor efectuate de persoane afiliate, precum și faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate". Societatea precizează faptul că nu există o mențiune prin care se solicită ca documentele justificative suplimentare să fie traduse în limba română și mai ales a tuturor documentelor, ceea ce ar însemna dublarea arhivei și costuri foarte mari pentru .X.. Adicional, pe parcursul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au fost de acord (verbal) cu prezentarea documentelor justificative suplimentare în limba engleză, în plus, atrage atenția că doar prin nota explicativă din data 10.06.2016 se solicită directorului administrativ-economic traducerea în limba română a tuturor documentelor, aspect care nu a fost solicitat anterior. Oricum, în urma acestei solicitări, Directorul administrativ-economic prin Nota explicativă nr..X./10.06.2016 s-a precizat că se pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală un traducător autorizat, dar a cărui asistență nu a fost solicitată.

Cu privire la costul cu serviciile achiziționate de .X., incluse în costul de producție, contestatara menționează că toate costurile cu serviciile achiziționate de .X. sunt incluse în costul de producție, respectiv în prețul de vânzare.

De asemenea, societatea anexează situația cu vânzările din perioada 2005-2008 pe modele și pe fiecare fabrică în parte din cadrul .X. și susține că fără asistența din partea .X. Japan, .X. Europe Ltd și .X. Poland - de unde s-au transferat majoritatea liniilor de producție .X. și .X., nu ar fi reușit niciodată să se impună pe o piață globală, competitivă și foarte exigentă în ceea ce privește calitatea.

Este lipsit de logică să se creadă că într-o economie globală, o societate românească înființată în anul 2001 și care angajează masiv forță de muncă locală, poate să ajungă în câțiva ani unul din primii exportatori ai României fără asistența oferită de către acționarul majoritar .X. Europe Ltd, prin intermediul salariaților săi și fără asistența oferită de către societățile afiliate: .X. Japan - lider mondial în domeniul producției de cablaje electrice și .X. Poland - societate care a transferat în România linii de producție pentru clienți importanți pe piața auto din Europa: .X. și .X..

Cu privire la modul de calcul a dobânzilor și majorărilor de întârziere potrivit fișei pe plătitor primită de societate la data de 20.09.2016 față de Anexa 66 "*Situația privind calculul majorărilor de întârziere pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar în perioada ianuarie 2005 — decembrie 2008*" la raportul de inspecție fiscală contestatara susține că organele fiscale, în mod eronat, în fișa pe plătitor (la data de 20.09.2016) au calculat dobânzi și majorări de întârziere la debitul din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC.X./12.08.2016 (.X. lei) în loc să calculeze aceste dobânzi și majorări de întârziere la soldul din data de 20 aprilie 2010 potrivit calculației din Anexa 66 "*Situația privind calculul majorărilor de întârziere pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar în perioada ianuarie 2005 - decembrie 2008*" la raportul de inspecție fiscală (.X. lei) și solicită rectificarea sumei pentru dobânzi și majorări de întârziere prin calculul acestora la soldul corect acceptat și de către autoritățile fiscale, adică prin raportare la suma de .X. lei.

Cu privire la debitele reînstituite, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală nu au urmărit evidența debitelor deja plătite ca urmare Deciziei de impunere nr..X./26.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, astfel că au stabilit în sarcina .X. S.R.L. debite deja plătite în valoare de .X. lei în cursul lunilor aprilie, respectiv iunie 2010. Mai mult decât atât, conform fișei de plătitor la data de 20 septembrie 2016, societatea susține că pentru această sumă au fost calculate dobânzi de întârziere până la data eliberării fișei.

Societatea arată că a solicitat compensarea unei părți a acestor sume cu alte datorii către bugetul de stat aferente lunii decembrie 2010, în baza Deciziei de soluționare nr.336/16.11.2010. Organele de inspecție fiscală au ținut cont de răspunsul favorabil primit de la ICCJ cu privire la serviciile contractate de .X. de la .X. România și .X., dar au omis faptul că restul sumelor care au fost respinse ca fiind neintemeiate/nejustificate, fuseseră deja achitate în 2010.

În această situație .X. S.R.L. se află în postura achitării de două ori a unor debite, o dată instituite prin prima decizie și a doua oară prin prezenta

decizie și ca urmare solicită rambursarea debitului plătit în plus în suma .X. lei.

Mai mult decât atât, conform fișei de plătitor la data de 20 septembrie 2016, pentru aceasta sumă au fost calculate dobânzi de întârziere a plății până la această dată și pentru care se solicită corecția fișei pe plătitor.

Cu privire la raportul privind prețurile de transfer, contestatara afirmă că, deși în cadrul inspecției fiscale s-a solicitat raportul privind prețurile de transfer, iar societatea l-a pregătit și pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, acestea au concluzionat că nu pot stabili dacă tranzacțiile s-au efectuat cu respectarea principiului valorii de piață. Mai mult, în cadrul inspecției fiscale anterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat justificarea prețurilor de transfer pentru anumite tranzacții specifice (din cele analizate și în cadrul actualei inspecții fiscale), neexprimând nicio obiecție.

Constatarea organelor de inspecție fiscală este considerată ca fiind neîntemeiată și nefondată din următoarele motive:

a) În ceea ce privește existența documentelor justificative, în conformitate cu legislația națională în materie de prețuri de transfer aplicabile pentru perioada 2004-2008 supusă controlului (de exemplu, Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.222/2008 privind conținutul dosarului de prețuri de transfer, precum și prevederile din articolul 11 al Codului Fiscal aplicabile pentru perioada supusă controlului), dar și în conformitate cu liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), documentarea respectării principiului de piață pentru servicii facturate între societăți membre ale aceluiași grup nu se realizează prin dovedirea beneficiului obținut ca urmare a serviciilor facturate. Societatea consideră că dovedirea beneficiului reprezintă o chestiune care este strâns legată de regulile de deductibilitate aplicabile la calculul de impozit pe profit al societății, pe când analiza din perspectiva prețurilor de transfer a serviciilor facturate de societăți afiliate se realizează printr-un set de metode/principii/reguli clar menționate în Codul Fiscal.

Astfel, documentarea rezonabilității prețurilor de transfer practicate pentru serviciile intra-grup, nu este dependentă de documentele justificative pe care societatea .X. România S.R.L. le poate pune la dispoziția organelor de control.

Ca atare, existența de documente justificative care pot proba strict beneficiul obținut de entitatea care primește serviciile nu este imperativă/obligatorie pentru analiza propriu-zisă a prețurilor de transfer practicate pentru tranzacțiile care vizează serviciile, această analiză fiind specific reglementată de prevederile Codului Fiscal și ale Normelor Metodologice în vigoare pentru perioada 2004-2008, respectiv de prevederile Ordinului nr.222/2008 și ale liniilor directoare ale OCDE în materie de prețuri de transfer.

b) În ceea ce privește obligativitatea pregătirii documentației de preturi de transfer anterior datei de 1 ianuarie 2009 contestată considerăm ca aplicabilitatea OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer pentru situații fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2009 (cum este cazul de față, pentru perioada 2004-2008) încalcă principiul stabilității legislative.

Astfel, potrivit prevederilor Codului fiscal și în acord cu principiul stabilității legislative în general și a legislației fiscale în special, OPANAF nr.222/2008 ar fi trebuit să intre în vigoare la data de 01.01.2009, și nu la data de 19.02.2008, așa cum s-a întâmplat în realitate, prin publicarea în Monitorul Oficial al României. Dat fiind faptul că, .X. România i-a fost solicitat dosarul preturilor de transfer pentru perioada 2004-2008, o perioadă anterioară datei de intrare în vigoare a OPANAF nr.222/2008, societatea consideră ca organele de inspecție fiscală nu au temei fiscal pentru solicitarea prezentării dosarului de preturi de transfer pentru perioada 2004-2008 și nici temei legal pentru negarea cheltuielilor cu serviciile facturate de societățile afiliate către .X. România din perspectiva preturilor de transfer prin invocarea lipsei de documente suport.

În concluzie, .X. S.R.L. solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și anularea deciziei de impunere contestată referitoare la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, inclusiv a majorărilor de întârziere aferente în sumă de .X. lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, inclusiv a majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei, precum și anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.08.2016 referitoare la diminuarea pierderii fiscale aferentă exercițiilor financiare 2005 și 2007 cu suma totală de .X. lei, precum și impunerea obligațiilor accesorii conform fișei pe plătitor primită de societate în data de 20.09.2016.

II. Urmare reverificării efectuate la .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./12.08.2016, constatându-se următoarele deficiențe:

A. Impozit pe profit:

Perioada verificată: 01.03.2005-31.12.2008

1. Cu privire la prestarile de servicii efectuate de către .X. Japonia s-a constatat că în perioada 2005-2008, .X. ROMANIA SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de .X. lei (.X. lei - 2005, .X. lei - 2006, .X. lei - 2007, .X. lei - 2008) reprezentând prestări servicii facturate de prestatorul extern .X. cu sediul în Japonia, în baza Acordului de detasare (fn)

din data de 16.07.2004, constând în asistența tehnică, bilete de avion (și taxe consulare), alte cheltuieli de deplasare, refacturare costuri de dezvoltare proiect X61, X95 și H79, refacturare cheltuieli inginerie proiect .X. .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pe facturile se precizează numele persoanelor detașate de .X. Japonia, precum și perioada detașării acestora la .X. ROMANIA SRL.

Analizând actele și documentele justificative aferente serviciilor facturate de .X. Japonia către .X. ROMANIA SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a. .X. ROMANIA SRL a prezentat doar pentru unele facturi emise de prestatorul extern - documente traduse în limba română, constând în:

- Formulare de cerere/răspuns pentru deplasare personal întocmit de .X. ROMANIA SRL prin care se solicită .X. Japonia detașarea de personal specializat cu precizarea numelui acestuia, perioada pentru care se solicită detașarea, locul de detașare a personalului, proiectul pentru care se solicită detașarea, precum și descrierea activității planificate de suport tehnic;

- Liste traduse din limba japoneză în care se consemnează contravaloarea biletelor de avion și a altor taxe aferente deplasării personalului japonez;

- Fișe decont deplasare străinătate - traduse din limba japoneză - privind decontarea cheltuielilor cu deplasarea personalului japonez (diurna, cazare, și alte cheltuieli de transport).

Având în vedere faptul că, în cuprinsul "*Formularelor de cerere/răspuns pentru deplasare personal*" sunt consemnate activitățile planificate a se realiza, respectiv - suport creare design producție, asigurare calitate și validare Independentă II, suport îmbunătățire pentru refabricare .X., instruire mentenanță TMP, verificare cantitate .X. și asistență producție, control produs .X., intervenție la .X., asistență fabricație plăci testare cablaj one-touch .X., teste precizie măsurători CIVIC, audit .X., predare soluții de audit, asistență stocuri adiționale .X., punerea în funcțiune a echipamentului Standard CE și consultanța, etc. organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a prezentat suplimentar acte și documente justificative (rapoarte, situații de lucrări, proiecte, studii, alte materiale corespunzătoare, etc.) - care să ateste că serviciile prestate de către personalul detașat au fost efectiv realizate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru deplasarea personalului detașat în beneficiul .X. ROMANIA SRL, societatea nu a prezentat copii ale biletelor de avion, de tren, pasapoartele cu vize de intrare/ieșire în/din țară, documente din care să rezulte contravaloarea pe fiecare persoană în parte cu cazarea, transportul acestora de la societatea verificată la locul de cazare și invers, respectiv la aeroportul de plecare/sosire.

b. În vederea justificării serviciilor facturate de prestatorul extern, pentru unele facturi .X. ROMANIA SRL a prezentat ca și documente justificative, documente redactate, atât în limba engleza cât și în cea japoneza, neexistând în cele mai multe cazuri corelații între datele/ informațiile înscrise în cadrul facturilor emise de prestatorul extern și documentele atasate acestor facturi (nume persoane, perioade, etc.).

c. societatea verificată nu a prezentat echipei de inspecție fiscală acte și/sau documente din care să rezulte natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum și faptul că prestarea s-a realizat efectiv în beneficiul .X. ROMANIA SRL.

În vederea clarificării unor aspecte legate de realitatea și necesitatea serviciilor prestate de .X. Japonia, în data de 06.07.2012, organele de inspecție fiscală au luat nota explicativă domnului .X., Director administrativ-economic al .X. ROMANIA SRL, din care rezultă anumite neconcordanțe cum ar fi: în coloana "*Comentarii .X. ROMANIA SRL*" din anexa nr. 2 la prezenta nota sunt înscrise sintagmele: "*raport întocmit de.....pentru întreaga echipă*", "*s-au solicitat rapoarte suplimentare din Japonia*", "*raport atasat întocmit de.....*", etc. De asemenea, se menționează că serviciile efectuate de .X. Japonia au constatat în servicii de asistență tehnică și dezvoltare în diferite proiecte, cum ar fi: dezvoltarea capacităților productive al operatorilor, îmbunătățirea abilităților operatorilor, dezvoltarea și implementarea unui sistem de evaluare internă.

Totodată, în data de 10.06.2016, organele de inspecție fiscală au solicitat nota explicativă domnului .X. în calitate de Director administrativ-economic al .X. ROMANIA SRL – în vederea stabilirii situației de fapt cu privire la existența documentelor în formă tradusă și certificată de traducători autorizați în conformitate cu prevederile art.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.8 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, rezultând că "*nu se poate confirma la acest moment dacă toate documentele emise într-o limbă străină au fost traduse de către un traducător autorizat și ca aceste documente ar fi fost legalizate.*" De asemenea, prin nota explicativă s-a solicitat să se specifice pentru care dintre documentele prezentate echipei de inspecție fiscală se dorește organizarea traducerii în scris prin intermediul unui specialist autorizat.

Urmare reluării inspecției fiscale în data de 13.02.2012 și a analizei documentare efectuate asupra actelor și documentelor justificative cu privire la reanalizarea serviciilor prestate de persoanele afiliate, așa cum se menționează în cadrul Deciziei nr.336/16.11.2010, echipa de inspecție fiscală a solicitat pe perioada desfășurării controlului acte și documente justificative suplimentare conform adresei înregistrată la .X. ROMANIA SRL sub numărul .X./23.03.2012.

Astfel, prin adresa nr..X./26.03.2012 .X. ROMANIA SRL a solicitat din propria initiativa suspendarea inspectiei fiscale pe o perioada de patru luni invocand faptul ca documentele justificative care atesta ca serviciile au fost efectiv prestate, urmeaza a fi solicitate de la persoanele afiliate a .X. ROMANIA SRL, iar traducerea acestora ar necesita timp pentru a fi redactate in limba romana.

Astfel, in baza Referatului nr..X./02.04.2012 aprobat de conducatorul Activitatii de inspectie fiscala si adresei nr..X./02.04.2012 emisa de D.G.A.M.C., coroborat cu prevederile art.2 lit.f) din Ordinul nr.14/2010 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au comunicat .X. ROMANIA SRL suspendarea inspectiei fiscale aflata in derulare pentru perioada 30.03.2012-15.06.2012.

Din analiza informatiilor si anexelor prezentate suplimentar organele de inspectie fiscala au concluzionat ca acestea nu reflecta clar si exact tipurile de servicii prestate, durata de executie, locul prestarii acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, copii ale documentelor de transport (bilete de avion,tren, autobuz, etc.) si a pasapoartelor cu viza de intrare/iesire din/in Romania din care sa rezulte durata deplasarii efectuate de prestator, nu au fost prezentate documente care sa ateste ca aceste persoane sunt angajate la.X. Japonia si sunt detasate la .X. Romania SRL, precum si permisele de munca specifice lucratorilor straini detasati in Romania, nu au fost prezentate documente care sa ateste in cadrul carui compartiment al .X. Romania SRL si-au desfasurat activitatea, pentru ce proiect au realizat asistenta tehnica si care au fost beneficiile rezultate din achizitia acestor prestari de serviciu, nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situatii de lucrari sau orice alte documente care sa demonstreze ca serviciile facturate pentru persoanele japoneze detasate la .X. ROMANIA SRL au fost efectiv prestate.

Mai mult, organele de inspectie fiscala subliniaza ca pentru justificarea serviciilor facturate de.X. Japonia, societatea a prezentat aceleasi acte si documente existente la momentul in care .X. ROMANIA SRL a solicitat suspendarea inspectiei fiscale.

Astfel, in baza prevederilor art.7 pct.21 lit. (c), art.19 alin.(1), art.21 alin.1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.22, pct.48 si pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu prestarile de servicii facturate de.X. Japonia, a fost considerata de organele de inspectie fiscala nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent perioadei 2005-2008.

2. Cu privire la prestarile de servicii efectuate de catre .X. .X.., organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2005-2008, .X.

ROMANIA SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de .X. lei reprezentând prestări servicii facturate de prestatorul extern .X. .X. cu sediul în Polonia, persoană afiliată conform prevederilor art.7 pct. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Analizând actele și documentele justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) .X. ROMANIA SRL a prezentat doar pentru unele facturi documente traduse în limba română, constând în situații tabelare/liste în care se menționează:

- în unele cazuri numele unor persoane poloneze, iar în alte cazuri sintagma “persoane poloneze” fără însă a se menționa numele acestora;

- distribuția timpului alocat în cadrul grupului doar pentru unele persoane;

- categoria și valoarea totală cu privire la cheltuielile efectuate de către prestator, respectiv sunt prezentate la modul general următoarele informații: costul total al transportului (bilet de avion, taxi, alte costuri de deplasare), alte cheltuieli, diurna totală acordată salariaților prestatorului, valoarea amortizării unor mijloace fixe, valoarea totală a altor servicii și materiale utilizate, costul total al convorbirilor telefonice, costul total cu mijloacele de transport utilizate de prestator, costul total cu masa servită, servicii masini, cheltuielile totale cu chiria suportată de prestator, pregătirea profesională; costuri cu obiecte de inventar, salariile totale a personalului polonez, etc.

b) În vederea justificării serviciilor facturate de prestatorul extern, .X. ROMANIA SRL a prezentat în timpul desfășurării inspecției fiscale documente redactate, atât în limba engleză (facturi emise de .X. Japonia către .X. .X. Polonia) cât și în limba poloneză (facturi emise de terțe persoane juridice poloneze către .X. ROMANIA SRL).

c) pentru alte facturi, societatea verificată nu a prezentat echipei de inspecție fiscală acte și/sau documente din care să rezulte natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum și faptul că prestarea s-a realizat efectiv în beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Din nota explicativă a Directorului administrativ-economic .X. ROMANIA SRL a rezultat că serviciile prestate de .X. .X. Polonia au constat în servicii de suport IT, servicii de suport tehnic și de producție prin detașare temporară de salariați ai .X. POLAND, servicii de asistență în domeniul calității și al standardelor de calitate, servicii de asistență în domeniul achizițiilor de materie primă, servicii de reprezentare în fața clientului .X., societatea atașând aceleași documente justificative pe care le-a prezentat cu ocazia formulării punctului de vedere aferent Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010 încheiat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Intrucât, pe întreaga perioadă a derulării inspecției fiscale au fost solicitate prezentarea în limba română a tuturor documentelor (facturi și

anexe aferente) întocmite și emise în perioada supusă verificării de persoană afiliată .X. .X. Polonia către .X. ROMANIA SRL, în data de 10.06.2016 a fost luată o notă explicativă domnului .X. - Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, în vederea stabilirii situației de fapt cu privire la existența documentelor în formă tradusă și certificată de traducători autorizați din care a rezultat că *“nu se poate confirma la acest moment dacă toate documentele emise într-o limbă străină au fost traduse de către un traducător autorizat și ca aceste documente ar fi fost legalizate.”* De asemenea, prin notă explicativă s-a solicitat să se specifice pentru care dintre documentele prezentate echipei de inspecție fiscală se dorește organizarea ad-hoc orală sau organizarea traducerii în scris prin intermediul unui specialist autorizat.

Urmare reluării inspecției fiscale în data de 13.02.2012 și analizei documentare efectuate asupra actelor și documentelor justificative cu privire la reanalizarea serviciilor prestate de persoanele afiliate, așa cum se menționează în cadrul Deciziei nr.336/16.11.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat acte și documente justificative suplimentare conform adresei înregistrată la .X. ROMANIA SRL sub numărul .X./23.03.2012.

Astfel, prin adresa nr..X./26.03.2012 .X. ROMANIA SRL a solicitat suspendarea inspecției fiscale pe o perioadă de patru luni invocând faptul că documentele justificative care atestă că serviciile au fost efectiv prestate, urmează a fi solicitate de la persoanele afiliate a .X. ROMANIA SRL, iar traducerea acestora ar necesita timp pentru a fi redactate în limba română.

În baza Referatului nr..X./02.04.2012 aprobat de conducătorul Activității de Inspecție Fiscală și a adresei nr..X./02.04.2012 emisă de DGAMC, coroborat cu prevederile art.2 lit.f) din Ordinul nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, s-a comunicat .X. ROMANIA SRL suspendarea inspecției fiscale aflată în derulare pentru perioada 30.03.2012-15.06.2012.

Având în vedere că, nici informațiile și nici anexele prezentate suplimentar, nu prezintă clar și exact tipurile de servicii prestate, durata de execuție, locul prestării acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, respectiv modul de determinare a valorii totale a biletelor de avion, a bonurilor de combustibil, a diurnelor și a duratei deplasărilor efectuate de prestator, specificații privind materialele utilizate și serviciile efectuate, nu au fost prezentate documente care să ateste că aceste persoane sunt angajate la .X. .X. Polonia și sunt detașate la .X. Romania SRL, copii ale documentelor de transport (bilete de avion, tren, autobuz, etc.) și a pasapoartelor cu viza de intrare/iesire din/in România (2005- 2006) din care să rezulte durata deplasării efectuate de prestator, precum și permisele de muncă specifice lucrătorilor străini detașați în România (2005-2006), modul de calcul a salariilor pentru timpul efectiv lucrat de reprezentanții .X. POLAND în beneficiul .X. ROMANIA SRL, nu au fost prezentate documente care să ateste în cadrul cărui compartiment al .X. Romania SRL și-au

desfasurat activitatea, nu au fost prezentate raporte de lucru, situatii de lucrari sau orice alte documente care sa demonstreze ca serviciile facturate de .X. .X. Polonia au fost efectiv prestate, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru

Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de .X. .X.. în suma totală de .X. lei (.X. lei – 2005, .X. lei- 2006, .X. lei- 2007, .X. lei – 2008) în baza prevederilor art.7 pct.21 lit.(c), art.19 alin.(1), art.21 alin.1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.22, pct.48 si pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Cu privire la cheltuielile cu cazarea si masa decontata pentru persoane care nu au calitatea de salariatii ai .X. ROMANIA SRL organele de inspectie fiscala au constatat ca în anul 2005, .X. ROMANIA SRL a înregistrat în conturile cheltuielilor de exploatare suma totala de .X. lei reprezentand cheltuieli cu cazarea si masa, conform facturilor emise de diversi furnizori, pentru persoane care nu au calitatea de salariat a .X. ROMANIA SRL.

În vederea stabilirii necesitatii efectuării unor astfel de cheltuieli, în data de 06.07.2012 a fost luata nota explicativa domnului .X. în calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL, din care reiese faptul ca, persoanele pentru care au fost suportate cheltuielile cu cazarea si masa sunt persoane angajate ai societatii .X. Ltd (denumita .X. Europe), detasate în România în vederea prestării serviciilor de asistenta tehnica efectuate în baza Contractului de prestari servicii din data de 05.08.2000.

Analizand anexele prezentate de .X. ROMANIA SRL la Nota explicativa data în 06.07.2012, similare cu cele anexate la Punctul de vedere atasat Raportului de inspectie fiscala nr..X./25.05.2010, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

În anexa nr.1 societatea a prezentat liste cu cheltuielile înregistrate în contul 625.02, cuprinzand data facturii furnizor, numar factura, valoare, numele unor persoane straine, cazare conform anexa (fara a fi atasate anexele aferente), motivul, unde sunt înscrise mentiunile - .X., .X., .X., .X., precum si denumirea oraselor în care societatea verificata are deschise puncte de lucru, respectiv .X., .X. si .X..

De asemenea, au fost prezentate facturi emise de diversi furnizori de servicii (.X., etc.), reprezentand în fapt contravaloarea serviciilor cu cazarea si masa atât pentru personalul angajat al .X. ROMANIA SRL, cât si pentru persoanele care nu detin calitatea de angajat ai societatii verificate. Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind deductibile fiscal la calculul

impozitului pe profit doar cheltuielile cu serviciile de cazare si masa efectuate pentru persoanele angajate ale .X. ROMANIA SRL.

In anexa nr.2, societatea a prezentat situatii ale costurilor serviciilor prestate de persoane straine detasate în Romania, prezentate in limba engleza in care sunt precizate numele acestora, serviciile constand in servicii financiare, IT, productie, management general, achizitii, inginerie, calitate si logistica.

In anexa nr.18, societatea a prezentat o situatie a profitului realizat pe anul 2007 si 2008 pentru punctele de lucru .X. si .X., in limba engleza, cu defalcarea costurilor directe si indirecte si stabilirea cotei procentuale a acestora in total costuri, aceste analize financiare nefiind incidente anului 2005, perioada in care au fost efectuate cheltuielile cu serviile de cazare si masa.

Potrivit prevederilor Contractul de Servicii (fn) din data de 05.08.2000, incheiat intre .X. Ltd - in calitate de furnizor si .X. ROMANIA SRL - in calitate de beneficiar, in care partile stabilesc ca furnizorul sa presteze o serie de servicii beneficiarului, in domeniul finantarii, asigurarii si managementul riscului, taxelor, managementul resurselor si dezvoltarii, relatiilor publice, dezvoltarii firmei, managementul firmei, informatiilor de produs, marketingului, transportului și logisticii, problemelor de legislatie, legislatiei muncii si relatiilor cu angajatii, administratiei si tehnologiei informatiilor, asistenta tehnica, etc.

Avand in vedere clauzele Contractului de Servicii” (fn) din data de 05.08.2000, incheiat intre .X. EUROPE Ltd - in calitate de furnizor si .X. ROMANIA SRL - in calitate de beneficiar, precum și documentele prezentate de societatea verificata in anexele atasate la nota explicativa data in 06.07.2012, documente similare cu cele de la Punctul de vedere aferent Raportului de inspectie fiscala nr..X./25.05.2010, rezulta ca societatea verificata nu a demonstrat ca persoanele invocate in anexe sunt in fapt angajate ale .X. Ltd, respectiv ca au fost detasate in Romania in vederea prestarii serviciilor in beneficiul .X. ROMANIA SRL, asa cum sunt prevazute in Contractul de servicii incheiat in data de 05.08.2000, precum si faptul ca aceste servicii au fost efectiv prestate de catre aceste persoane.

Având în vedere aspectele de mai sus si tinand cont de prevederile legale organele de inspectie fiscală au concluzionat că aceste cheltuieli cu serviciile de cazare si masa inregistrate in evidenta contabila si suportate de societatea verificata nu au legatura cu activitatea economica a .X. ROMANIA SRL si implicit nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile, suma de .X. lei fiind considerată nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar al anului 2005 în baza prevederilor art.7 pct.21 lit.(c), art.19 alin.(1), art.21 alin.1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.22, pct.48 si pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6

alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Cu privire la refacturarile de servicii efectuate de catre .X. Ltd organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2006-2008, .X. ROMANIA SRL a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de .X. lei (.X. lei –2006, .X. lei – 2007, .X. lei - 2008) reprezentand prestari servicii facturate de prestatorul extern .X. LTD cu sediul in Anglia.

Facturile au fost emise in baza contractului de servicii nr.(FN) din data de 05.08.2000 incheiat intre .X. LTD Anglia - in calitate de Furnizor si .X. ROMANIA SRL - in calitate de Beneficiar, persoane afiliate conform prevederilor art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Analizand serviciile facturate de prestatorul extern a rezultat ca acestea reprezinta servicii facturate de .X. Japonia catre .X. LTD Anglia, iar acesta din urma a refacturat serviciile catre .X. ROMANIA SRL.

Din verificarea actelor si documentelor justificative aferente serviciilor facturate de .X. LTD Anglia catre .X. ROMANIA SRL, au rezultat urmatoarele:

.X. ROMANIA SRL a prezentat pentru unele documente emise de prestatorul extern, urmatoarele:

a) Facturi emise de .X. Japonia catre .X. LTD Anglia;

b) Acte si documente anexate facturilor emise .X. Japonia catre .X. LTD Anglia - traduse in limba romana – reprezentand situatii intitulate:

- „cheltuieli de deplasare in strainatate” - traduse din limba japoneza - in care se cuprind valoarea diurnei,

- cheltuieli cu cazarea, cheltuieli de protocol si alte cheltuieli cu deplasarea persoanelor de cetatenie japoneza;

- „detalierea deconturilor de cheltuieli pentru deplasare in strainatate” - traduse din limba japoneza - in care se cuprind deplasari cu trenul, taxi efectuate de persoanele de cetatenie japoneza;

- „decont de cheltuieli si intinerariu pentru deplasare in strainatate” - traduse din limba japoneza –continand modul de calcul al diurnei si costul cazarii;

- „detalierea solicitarii de rezervare a biletelor de avion” - traduse din limba japoneza.

În vederea justificarii serviciilor facturate de prestatorul extern, pentru toate celalalte facturi, .X. ROMANIA SRL a prezentat in timpul desfasurarii inspectiei fiscale documente redactate atat in limba engleza (facturi emise de .X. Japonia catre .X. LTD Anglia) cat si in limba japoneza, astfel ca echipa de inspectie fiscala a fost in imposibilitatea de a determina natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum si faptul ca prestarea s-a realizat efectiv in beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Pentru a justifica natura, realitatea si necesitatea serviciilor prestate de .X. LTD Anglia, in data de 06.07.2012, a fost luata o nota explicativa domnului .X., avand calitatea de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, din care a rezultat ca serviciile au fost prestate de angajatii ai.X. Japonia in Romania si au constatat in asistenta tehnica si de calitate.

Ulterior, cheltuielile constând în salariile persoanelor detasate din Japonia care au asistat în Romania la planificarea, demararea si lansarea proiectelor derulate la cele trei puncte de lucru ale .X. ROMANIA SRL, precum si cheltuielile administrative ale salariatiilor (cazare, transport) au fost refacturate la cost de catre .X. LTD Anglia catre .X. ROMANIA SRL.

Totodata, in cadrul notei explicative se invoca faptul ca pana la data de 06.07.2012, data la care a fost luata nota explicativa, au fost puse la dispozitia echipei de inspectie urmatoarele documente justificative:

- copii dupa facturi emise de .X. LTD Anglia;
- copii dupa facturile emise de .X. Japonia către .X. LTD Anglia, situatii centralizatoare cu detaliera tuturor cheltuielilor suportate de .X. Japonia, cereri de solicitare a serviciilor (numele persoanelor, perioada, proiectul), detalii privind intinerarul călătoriei efectuate in Romania de personalul japonez;
- structura organizatorica a grupului .X. LTD Anglia.

Din nota explicativa data de domnul .X. in data de 10.06.2016 in calitatea de Director administrativ economic a .X. ROMANIA SRL, rezulta ca *“nu se poate confirma la acest moment daca toate documentele emise intr-o limba straina au fost traduse de catre un traducator autorizat si ca aceste documente ar fi fost legalizate.”* De asemenea, prin nota explicativa se solicita să se specifice pentru care dintre documentele prezentate echipei de inspectie fiscala se doreste organizarea ad-hoc orala sau organizarea traducerii in scris prin intermediul unui specialist autorizat.

Urmare reverificării dispuse prin Decizia nr.336/16.11.2010, organele de inspectie fiscală au solicitat pe perioada desfasurarii controlului acte si documente justificative suplimentare conform adresei inregistrata la .X. ROMANIA SRL sub numarul .X./23.03.2012.

Astfel, prin adresa nr..X./26.03.2012, .X. ROMANIA SRL a solicitat din propria initiativa suspendarea inspectiei fiscale pe o perioada de patru luni invocand faptul ca documentele justificative care atesta ca serviciile au fost efectiv prestate, urmeaza a fi solicitate de la persoanele afiliate a .X. ROMANIA SRL, iar traducerea acestora ar necesita timp pentru a fi redactate in limba romana, organele de inspectie fiscală suspendând inspectia fiscală aflata in derulare pentru perioada 30.03.2012-15.06.2012.

Din analiza informatiilor si documentelor prezentate in timpul inspectiei fiscale organele de inspectie fiscală nu au reusit să identifice tipurile de servicii prestate, durata de executie, locul prestarii acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, copii ale documentelor de transport (bilete de avion,tren, autobuz, etc.) si a pasapoartelor cu viza de

intrare/iesire din/in Romania din care sa rezulte durata deplasarii efectuate de prestator, .X. nu a prezentat documente care sa ateste ca aceste persoane sunt angajate la .X. Japonia si sunt detasate la .X. ROMANIA SRL, precum si permisele de munca specifice lucratorilor straini detasati in Romania, nu au fost prezentate documente care sa ateste in cadrul carui compartiment al .X. ROMANIA SRL si-au desfasurat activitatea, pentru ce proiect au realizat asistenta tehnica si care au fost beneficiile rezultate din achizitia acestor prestari de serviciu, nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situatii de lucrari sau orice alte documente care sa demonstreze ca serviciile facturate pentru persoanele japoneze detasate la .X. ROMANIA SRL au fost efectiv prestate și mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificata a prezentat aceleasi acte si documente existente la momentul in care .X. ROMANIA SRL a solicitat suspendarea inspectiei fiscale.

Astfel, în baza prevederilor art.7 pct.21 lit. (c), art.19 alin.(1), art.21 alin.1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.22, pct.48 si pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile cu prestarile de servicii efectuate de .X. LTD Anglia în sumă de .X. lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

5. Cu privire la inregistrarea in evidenta contabila a facturilor reprezentand refacturare servicii emise de SE .X. .X. .X. Ltd..X., societate afiliata cu .X. ROMANIA SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007-2008, .X. ROMANIA SRL a înregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de .X. lei (.X. lei-2007, .X. lei-2008) reprezentand prestari servicii facturate de SE .X. .X. .X. LTD. STI cu sediul in Turcia.

Facturile au fost emise in baza "Acordului de servicii si livrare" (fn) din data de 01.09.2006 incheiat cu SE .X. .X. .X. LTD..X., persoană afiliată conform prevederilor art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Analizand actele si documentele justificative prezentate echipei de inspectie fiscala, atat in timpul inspectiei fiscale, cat si cu ocazia punctului de vedere formulat la Raportul de inspectie fiscală nr..X./25.05.2010 s-a constatat ca pentru serviciile facturate de catre SE .X. .X. .X. Ltd. Sti societatea verificata a prezentat, la modul general si nu pentru fiecare factura in parte, documente in limba engleza in care sunt precizate mesaje electronice transmise în data de 27.11.2007, o prezentare fotografica a cablului electric cu numarul .X. aferente modelului .X. Verso cu privire la descrierea problemelor si a defectelor stabilite in data de 27.11.2007,

prezentarea procesului de siliconare datat cu data de 30.06.2006, actiuni de corectie efectuate in perioada 28.11.2007 - 08.01.2008, servicii de pregatire profesionala efectuate in 03.12.2007, o prezentare la modul general a potentialelor erori intervenite urmare a scurgerilor de apa in procesul de productie, etc. (anexa la nota explicativa luata in data de 06.07.2012 domnului .X. in calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL).

Documentele prezentate se refera in fapt la o perioada pentru care SE .X. .X. .X. Ltd. X nu a emis facturi cu privire la eventualele servicii prestate in numele clientului .X. ROMANIA SRL.

Totodata, in cuprinsul facturilor se precizeaza doar valoarea globala a acestora, nefiind atasate documente din care sa rezulte cuantumul acestor prestari de servicii, tarifele percepute, stocurile la care se refera, categoriile de produse care fac obiectul prestarii, rezultatul operatiunilor efectuate (care a fost numarul de produse ce nu corespund standardelor de calitate si/sau care au fost deficientele constatate), provenienta produselor supuse controlului de calitate, natura costurilor suplimentare suportate in vama, etc.

In vederea clarificarii aspectelor prezentate anterior cu privire la serviciile facturate de catre SE .X. .X. .X. Ltd..X., a fost luata, in data de 06.07.2012, nota explicativa domnului .X. in calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL, din care rezulta ca serviciile prestate de SE .X. .X. .X. Ltd..X. au legatura cu proiectul .X.. Totodata, societatea verificata mentioneaza ca natura serviciilor prestate de SE .X. .X. .X. Ltd..X. consta in servicii de verificare suplimentara a calitatii cablajelor electrice, servicii legate de vama si servicii pentru extinderea unui spatiu de depozitare, spatiu ce nu se afla in proprietatea .X. ROMANIA SRL.

Intrucat, pe intreaga perioada a derularii inspectiei fiscale au fost solicitate prezentarea in limba romana a tuturor documentelor (facturi si anexe aferente) intocmite si emise in perioada supusa verificarii de persoana afiliata SE .X. .X. .X. LTD..X. catre .X. ROMANIA SRL, in data de 10.06.2016, a fost luata nota explicativa domnului .X. în calitatea de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL in vederea stabilirii situatiei de fapt cu privire la existenta documentelor in forma tradusa si certificata de traducatori autorizati in conformitate cu prevederile art.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.8 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Urmare reluarii inspectiei fiscale in data de 13.02.2012 si a analizei documentare efectuate asupra actelor si documentelor justificative cu privire la reanalizarea serviciile prestate de persoanele afiliate, asa cum se mentioneaza in cadrul Deciziei nr.336/16.11.2010, organele de inspectie fiscală au solicitat pe perioada desfasurarii controlului acte si documente justificative suplimentare conform adresei inregistrata la .X. ROMANIA SRL sub numarul .X./23.03.2012.

Astfel, prin adresa nr..X./26.03.2012, inregistrata la DGAMC sub nr..X./27.03.2012, respectiv la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr..X./28.03.2012 .X. ROMANIA SRL a solicitat din propria initiativa suspendarea inspectiei fiscale pe o perioada de patru luni, fapt pentru care, in baza Referatului nr..X./02.04.2012 si adresei nr..X./02.04.2012, coroborat cu prevederile art.2 lit.f) din Ordinul nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au comunicat .X. ROMANIA SRL suspendarea inspectiei fiscale aflata in derulare pentru perioada 30.03.2012-15.06.2012.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pana la data incheierii inspectiei fiscale, pentru justificarea serviciilor facturate de SE .X. .X. .X. LTD..X., societatea a prezentat aceleasi acte si documente existente la momentul in care .X. ROMANIA SRL a solicitat suspendarea inspectiei fiscale.

Avand in vedere reținerile menționate și prevederile art.7 pct.21 lit. (c), art.19 alin.(1), art.21 alin.1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.22, pct.48 si pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile cu serviciile de SE .X. .X. .X. Ltd..X., sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit și au stabilit pentru anul 2007 pierdere fiscala in suma de .X. lei, mai mica cu suma de .X. lei decat cea stabilită de .X. ROMANIA SRL in suma de .X. lei.

6. Cu privire la prestarile de servicii efectuate de catre .X. MAROC organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2008, .X. ROMANIA S.R.L. a inregistrat in debitul contului 628.43 „Servicii externe .X.” suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu *”refacturare costuri ale echipei ADO pentru proiect X61 & 79 aferent perioadei ianuarie – septembrie 2008”*, în baza facturii nr..X./30.10.2008 emisa de catre .X. MAROC, persoană afiliată conform prevederilor art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea verificata nu a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala comanda/contract incheiat intre parti sau alte documente cu functiuni similare, precum si documente justificative (rapoarte de activitate, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) care sa ateste ca serviciile au fost efectiv prestate, in ce au constat acestea, termenele de executie, tarife percepute, valoarea totala a contractului, etc.

In vederea clarificarii aspectelor prezentate anterior cu privire la serviciile prestate de catre .X. MAROC, a fost luata, in data de 06.07.2012,

nota explicativa domnului .X. in calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL, din care rezulta ca serviciile prestate de .X. MAROC au avut legatura cu proiectele X61 – .X. la care au participat, atat angajati ai .X. ROMANIA SRL, cat angajati ai .X. MAROC.

In vederea susținerii deductibilității cheltuielilor privind serviciile facturate de .X. MAROC, .X. ROMANIA SRL a prezentat la nota explicativa luata in data de 06.07.2012 următoarele documente:

- un Acord pentru servicii de management din data de 01.04.2007, in care .X. MAROC detine calitatea de client si nu de prestator, iar .X. ROMANIA SRL detine calitatea de contractor si nu de beneficiar.

- copie xerox a facturii nr..X./30.10.2008 emisa de .X. MAROC in valoare de .X. euro;

- o lista cuprinzand nr. de ore repartizate pe proiectele .X. si tariful/ora;

- o lista cuprinzand numele unor persoane straine repartizate pe proiectele .X., precum si orele lucrate/ luna de fiecare persoana in parte.

Având în vedere că .X. ROMANIA SRL nu a prezentat organelor de inspectie fiscala un contract incheiat intre parti/comanda, prin intermediul căruia sa faca dovada contractarii unor astfel de servicii efectuate de catre .X. MAROC, rezultatul activitatii de proiectare si testare a cablajelor pentru .X. si .X., respectiv desenele tehnice si rezultatele testarii cablajelor electrice, au stabilit că suma de .X. lei reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit datorat bugetului de stat aferent exercitiului financiar al anului 2008 conform prevederilor art.7 pct.21 lit. (c), art.19 alin.(1), art.21 alin.1), alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.22, pct.48 si pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

7. Cu privire la cheltuieli nedeductibile aferente facturilor emise de catre SC .X. SRL .X., organele de inspectie fiscala au constatat că în anul 2008, .X. ROMANIA SRL a inregistrat in debitul contului 624.03 „Taxi persoane” cheltuieli în suma totala de .X. lei reprezentand servicii taxi pentru persoane care nu au calitatea de salariati ai societatii verificate.

Cheltuielile reprezentand servicii de taxi pentru persoane care nu au calitatea de salariati ai .X. ROMANIA SRL in suma de .X. lei, sunt considerate in anul 2008 de catre .X. ROMANIA SRL ca deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

In vederea clarificarii aspectelor cu privire la serviciile de taximetrie facturate de .X. SRL, a fost luata, in data de 06.07.2012, nota explicativa Domnului .X. în calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL, din care au rezultat urmatoarele:

- cheltuielile privind serviciile de taximetrie au fost efectuate, atat pentru salariatii proprii, cat si cu ocazia seviciilor de asistenta tehnica prestate de catre diferite persoane beneficiul .X. ROMANIA SRL, dar care nu detin calitatea de angajat ai .X. ROMANIA SRL;

- societatea verificata are obligatia, conform contractelor incheiate cu .X. EUROPE, .X. POLAND și .X. JAPONIA, de a suporta orice costuri directe si indirecte (inclusiv cele de cazare sau alte cheltuieli conexe) aferente salariatiilor detasati in Romania.

In vederea susținerii deductibilității cheltuielilor privind serviciile de taximetrie, .X. ROMANIA SRL a prezentat, atat la nota explicativa luata in data de 06.07.2012, cat si la punctul de vedere anexat la Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, urmatoarele documente:

- copii xerox a unui numar de 3 facturi din totalul de X facturi emise de .X. SRL, respectiv facturile nr..X./03.01.2008 si nr..X./01.02.2008, nr..X./03.03.2008;

- cate un desfasurator al comenzilor de taxi pentru cele X facturi, in care se consemneaza data, ora, rutele efectuate si tarifele percepute. In cuprinsul desfasuratorului aferent facturii nr..X./03.03.2008 se regasesc inscrise de mana, pentru cateva pozitii, numele unor persoane straine.

Intrucat, din analiza actelor si documentelor prezentate de .X. ROMANIA SRL cu privire la serviciile facturate de catre .X. Ltd, .X. POLAND, .X. JAPONIA nu a rezultat faptul ca acestea au fost efectiv în beneficiul societății, organele de inspecție fiscală au stabilit ca cheltuielile cu serviciile de taximetrie facturate de .X. SRL nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile, incalcandu-se astfel prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și ale pct. 22 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Concluzionand aspectele reținute în raportul de inspecție fiscală cu privire la impozitul profit, organele de inspecție fiscală au stabilit urmatoarele:

a) diminuarea pierderii fiscale in suma totala de .X. lei aferenta exercitiilor financiare ale anilor 2005 și 2007, detaliata astfel :

- diminuare pierdere fiscala aferenta anului 2005 .X. lei

- diminuare pierdere fiscala aferenta anului 2007 .X. lei

b) impozit pe profit stabilit suplimentar, datorat bugetului de stat de .X. ROMANIA SRL, in suma totala de .X. lei aferent exercitiilor financiare ale anilor 2005, 2006 si 2008, detaliat astfel :

- impozit profit aferent anului 2005 .X. lei

- impozit profit aferent anului 2006 .X. lei

- impozit profit aferent anului 2008 .X. lei

Intrucat, Dispozitia privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr..X./25.05.2010 nu a facut obiectul contestatiei formulate de .X. ROMANIA SRL si inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub

nr..X./15.07.2010, respectiv nu a fost contestata diminuarea pierderii fiscale aferenta exercitiilor financiare ale anilor 2005 si 2007, in urma recalcularii impozitului pe profit aferent perioadei verificate, echipa de inspectie fiscala a stabilit o diminuare a pierderii fiscale in suma totala de .X. lei aferenta exercitiilor financiare ale anilor 2005 si 2007, detaliata astfel :

- diminuare pierdere fiscala aferenta anului 2005 .X. lei
- diminuare pierdere fiscala aferenta anului 2007 .X. lei.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Intrucat, din analiza actelor si documentelor prezentate de .X. ROMANIA SRL cu privire la serviciile facturate de catre .X. Ltd, .X. POLAND, .X. JAPONIA nu a rezultat faptul ca acestea au fost efectiv prestate, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca acestea cheltuieli cu serviciile de taximetrie facturate de .X. SRL nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile, respectiv aceste servicii nu au fost prestate in scopul operatiunilor sale taxabile, incalcandu-se astfel prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au stabilit că .X. ROMANIA SRL nu are drept de deducere a TVA in suma de .X. lei (.X. lei*19%) aferenta acestor prestari de servicii conform prevederilor art.145 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.45 alin.(2) lit.a) și b) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr..X./25.05.2010, Decizia nr.336/16.11.2010 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor cu privire la contestatia formulata de .X. ROMANIA SRL, precum si Decizia nr.X/29.10.2015 pronuntata in data de 08.04.2016 de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie, ca urmare a reverificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a stabilit TVA deductibila în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, fiind stabilită TVA suplimentară în cuantum total de .X. lei, precum și majorări de întârziere în sumă de .X. lei .

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

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu cazarea și masa persoanelor detașate de la .X. Ltd cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2005, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care nu au fost prezentate documente care să ateste ca aceste persoane sunt angajate la .X. Ltd, respectiv că au fost detașate la .X. Romania SRL, precum și faptul că serviciile au fost prestate de aceste persoane.

Perioada verificată : 01.03.2005 – 31.12.2005.

În fapt, prin Decizia nr.336/16.11.2010 emisă în soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./26.05.2010, organul de soluționare a contestației a decis desființarea acestui act de impunere pentru cheltuielile cu cazarea și masa pentru persoane ce nu au calitatea de salariat în sumă de .X. lei, cu care a fost majorat profitul impozabil și a fost influențată pierderea fiscală pe anul 2005, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli și în funcție de prevederile Contractului de servicii din data de 05.08.2000 și să stabilească dacă au fost efectuate pentru persoane detașate de la .X. Europe în vederea prestării serviciilor de asistență tehnică, având în vedere și faptul că .X. Europe și .X. sunt persoane afiliate.

Urmarea re-verificării a rezultat ca persoanele pentru care au fost suportate cheltuielile cu cazarea și masa sunt persoane angajate ale .X. Ltd (denumită .X. Europe), detașate în România în vederea prestării serviciilor de asistență tehnică efectuate în baza Contractului de prestări servicii din data de 05.08.2000.

Analizând clauzele Contractului de Servicii (fn) din data de 05.08.2000, încheiat între .X. EUROPE Ltd în calitate de furnizor și .X. ROMANIA SRL în calitate de beneficiar, precum și documentele prezentate de societatea verificată în anexele atasate la Nota explicativă dată în 06.07.2012, documente similare cu cele de la Punctul de vedere aferent Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a demonstrat cu documente ca persoanele invocate în anexe sunt în fapt angajate ale .X. Ltd, respectiv că au fost detașate în România în vederea prestării serviciilor în beneficiul .X. ROMANIA SRL prevăzute în Contractul de servicii încheiat în data de 05.08.2000, precum și faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate de către aceste persoane.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceste cheltuieli cu serviciile de cazare și masa înregistrate în evidența contabilă și suportate de societatea verificată nu au legătură cu activitatea economică

a .X. ROMANIA SRL si implicit nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile, suma de .X. lei fiind considerată nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar al anului 2005.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

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

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele

cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

În vederea stabilirii necesității efectuării unor astfel de cheltuieli, în data de 06.07.2012 a fost luată o notă explicativă Domnului .X. în calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL, din care reiese faptul că, persoanele pentru care au fost suportate cheltuielile cu cazarea și masa sunt persoane angajate ale societății .X. Ltd (denumită .X. Europe), detașate în România în vederea prestării serviciilor de asistență tehnică efectuate în baza Contractului de prestări servicii din data de 05.08.2000.

Analizând anexele prezentate de .X. ROMANIA SRL la Nota explicativă dată în 06.07.2012, similare cu cele anexate la Punctul de vedere atașat Raportului de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, se rețin următoarele:

În anexa nr.1, sunt prezentate liste cu cheltuielile înregistrate în contul 625.02, cuprinzând data facturii furnizor, număr factura, valoare, numele unor persoane străine, cazare conform anexa (fără a fi atașate anexele aferente), motivul, unde sunt înscrise mențiunile - .X., .X., .X., .X., precum și denumirea orașelor în care societatea verificată are deschise puncte de lucru, respectiv .X., .X. și .X..

De asemenea, au fost prezentate facturi emise de diversi furnizori de servicii (.X., etc.), reprezentând în fapt contravaloarea serviciilor cu cazarea și masa, atât pentru personalul angajat al .X. ROMANIA SRL, cât și pentru persoanele care nu dețin calitatea de angajat a societății verificate. Astfel, s-a stabilit că fiind deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005 doar cheltuielile cu serviciile de cazare și masa efectuate pentru persoanele angajate ale .X. ROMANIA SRL.

În anexa nr.2, sunt prezentate situații ale costurilor serviciilor prestate de persoane străine detașate în România, în limba engleză, în care sunt precizate numele acestora, serviciile constând în servicii financiare, IT, producție, management general, achiziții, inginerie, calitate și logistică.

În anexa nr.18 s-a prezentat o situație a profitului realizat pe anul 2007 și 2008 pentru punctele de lucru .X. și .X., în limba engleză, cu defalcarea costurilor directe și indirecte și stabilirea cotei procentuale a acestora în total costuri, aceste analize financiare nefiind incidente anului 2005, perioada în care au fost efectuate cheltuielile cu serviciile de cazare și masa.

Potrivit prevederilor Contractului de Servicii (fn) din data de 05.08.2000, încheiat între .X. Ltd în calitate de furnizor și .X. ROMANIA SRL în calitate de beneficiar, partile stabilesc că furnizorul să presteze o serie de servicii beneficiarului, în domeniul finanțării, asigurării și managementul riscului, taxelor, managementul resurselor și dezvoltării, relațiilor publice, dezvoltării

firmei, managementul firmei, informatiilor de produs, marketingului, transportului si logisticii, problemelor de legislatie, legislatia muncii si relatiilor cu angajatii, administratiei si tehnologiei informatiilor, asistenta tehnica, etc.

La art.2.15 din Contractul de servicii (fn) din data de 05.08.2000, se prevede ca in domeniul asistentei tehnice furnizorul va: oferi servicii legate de listele de materiale, asistenta in legatura cu documentatia de engineering si conducerea bazei de date, realizeaza echilibrarea liniei de produse si/sau schimbari de model, controlul schimbarii produsului engineering, participa la respectarea standardelor de calitate, adica OS 9000, ISO 9000, ISO 14000, ajuta la introducerea de noi produse si/sau procese in operatiile beneficiarului, va oferi asistenta la formarea personalului roman.

La art.4 pct.4.1 lit.c) și lit.d) din Contract se prevede:

“c) În cazul transferului temporar al unui salariat al Furnizorului, drepturile plătite de Client vor include rambursarea salariului și alte costuri de muncă ale salariatului sau cheltuieli neprevăzute făcute de Furnizor sau salariat în cursul prestării serviciilor în conformitate cu acest Contract.[...]

d) Beneficiarul este de acord să suporte direct anumite costuri și cheltuieli avute pe teritoriul României care sunt neprevăzute în prestarea serviciilor, inclusiv dar nu limitat la costul cazării la hotel, călătoriei, spectacolelor, automobilelor folosite de salariați și orice alte cheltuieli care pot fi rezonabile. Pentru a sprijini plățile pentru astfel de cheltuieli, Furnizorul e de acord să furnizeze Beneficiarului toate documentele justificative inclusiv facturile eliberate de furnizorii români în numele Beneficiarului și detalii complete care să identifice natura cheltuielilor”.

Iar la art.4.2 si 4.3 din Contractul de servicii (fn) din data de 05.08.2000 se prevad urmatoarele aspecte:

“4.2. Categoria serviciilor realizate

Furnizorul va tine o contabilitate precisa si a.X.rata si actele legate de costurile si cheltuielile lui. Pe baza acestora, Furnizorul va pregati si va prezenta Beneficiarului facturile pentru serviciul (serviciile) prestat(e), indicand categoria asa cum s-a stabilit la art.2, natura proiectului (proiectelor) si activitatilor asa cum se obisnuieste pentru serviciile profesionale prestate. Furnizorul va pune la dispozitia Beneficiarului documentele doveditoare pentru preturile facturate, iar beneficiarul va obtine chitante oficiale pentru toate taxele platite in numele furnizorului si va oferi aceste chitante Furnizorului.

4.3. Actele beneficiarului

Beneficiarul va obtine si va pastra actele si documentatia corespunzatoare a serviciilor prestate de Furnizor”.

Având în vedere prevederile Contractului de Servicii (fn) din data de 05.08.2000, încheiat între .X. EUROPE Ltd în calitate de furnizor și .X. ROMANIA SRL în calitate de beneficiar, precum și documentele prezentate la inspecția fiscală organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a putut demonstra cu documente prestarea serviciilor, respectiv a prezentat documente traduse în limba română doar pentru unele facturi emise de prestatorul extern constând în:

- Formulare de cerere/răspuns pentru deplasare personal întocmite de .X. ROMANIA SRL prin care se solicită .X. Japonia detașarea de personal specializat cu precizarea numelui acestuia, perioada pentru care se solicită detașarea, locul de detașare a personalului, proiectul pentru care se solicită detașarea, precum și descrierea activității planificate de suport tehnic, fără să prezinte rapoarte, situații de lucrări, proiecte, studii, alte materiale corespunzătoare, etc.;

- Liste traduse din limba japoneză în care se consemnează contravaloarea biletelor de avion și a altor taxe aferente deplasării personalului japonez fără a se prezenta copii ale biletelor de avion, de tren, pasapoartele cu vize de intrare/ieșire în/din țară din care să rezulte contravaloarea pe fiecare persoană în parte cu cazarea, transportul acestora de la societatea verificată la locul de cazare și invers, respectiv la aeroportul de plecare/sosire;

- Fișe decont deplasare străinătate privind decontarea cheltuielilor cu deplasarea personalului japonez (diurnă, cazare, și alte cheltuieli de transport).

De asemenea, în vederea justificării serviciilor facturate de prestatorul extern, pentru unele facturi .X. ROMANIA SRL a prezentat ca și documente justificative, documente redactate, atât în limba engleză, cât și în cea japoneză, neexistând în cele mai multe cazuri corelații între datele/informațiile înscrise în cadrul facturilor emise de prestatorul extern și documentele atașate acestor facturi (nume persoane, perioade, etc.).

De asemenea, pentru o serie de facturi societatea verificată nu a prezentat acte și/sau documente din care să rezulte natura serviciului prestat, precum și faptul că prestarea s-a realizat efectiv în beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Astfel, informațiile și anexele prezentate suplimentar nu reflectă clar și exact tipurile de servicii prestate, durata de execuție, locul prestării acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, nu au fost prezentate documente care să ateste că aceste persoane sunt angajate la .X. Japonia și sunt detașate la .X. România SRL, precum și permisele de muncă specifice lucrătorilor străini detașați în România, nu au fost prezentate documente care să ateste în cadrul cărui compartiment al .X. România SRL și-au desfășurat activitatea, pentru ce proiect au realizat asistență tehnică și care au fost beneficiile rezultate din achiziția acestor prestări de serviciu, nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situații de

lucrari sau orice alte documente care sa demonstreze ca serviciile facturate pentru persoanele detasate la .X. ROMANIA SRL au fost efectiv prestate.

Potrivit prevederilor contractului „Beneficiarul va obtine si va pastra actele si documentatia corespunzatoare a serviciilor prestate de Furnizor” societatea avea obligatia sa prezinte documentatia care sa justifice prestarea serviciilor contractate inclusiv documentele care sa justifice detașarea personalului angajat al.X. Japonia la .X. ROMANIA SRL.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale invocate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate **pentru cheltuielile cu cazarea și masa persoanelor detașate de la .X. Ltd în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală în anul 2005.**

2. Referitor la:

- **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de asistență contractate cu .X. POLAND în sumă de .X. lei (2006 -.X.; 2008- .X.)**

- **cheltuielile în suma de .X. lei și cheltuielile în suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2005 și pe anul 2007,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații suplimentare în sarcina societății contestatăre în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă clar și exact tipurile de servicii prestate, durata execuției, locul prestării acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate.

Perioada verificată: 2005- 2008

În fapt, prin Decizia nr.336/16.11.2010 organul de soluționare a contestației a decis desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./26.05.2010 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de asistență.

Urmare reverificării organele de inspecție fiscală au constatat că nici informațiile si nici anexele prezentate suplimentar, nu prezinta tipurile de servicii prestate, durata de executie, locul prestarii acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, respectiv modul de determinare a valorii totale a biletelor de avion, a bonurilor de combustibil, a diurnelor si a duratei deplasarilor efectuate de prestator, specificatii privind materialele utilizate si serviciile efectuate. Nu au fost prezentate documente care sa ateste ca aceste persoane sunt angajate la .X. .X. Polonia si sunt detasate

la .X. Romania SRL, copii ale documentelor de transport (bilete de avion, tren, autobuz, etc.) si a pasapoartelor cu viza de intrare/iesire din/in Romania (2005- 2006) din care sa rezulte durata deplasarii efectuate de prestator, precum si permisele de munca specifice lucratorilor străini detasati in Romania (2005-2006), modul de calcul a salariilor pentru timpul efectiv lucrat de reprezentantii .X. POLAND in beneficiul .X. ROMANIA SRL. Nu au fost prezentate documente care sa ateste în cadrul carui compartiment al .X. Romania SRL si-au desfasurat activitatea, nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situatii de lucrari sau orice alte documente care sa demonstreze ca serviciile facturate de .X. .X. Polonia au fost efectiv prestate. Ca urmare, nu s-au acceptat la deducere cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de .X. .X.. suma totală de .X. lei (.X. lei – 2005, .X. lei- 2006, .X. lei- 2007, .X. lei - 2008).

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

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului

sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

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

Prin contestație, .X. SRL susține că necesitatea prestării serviciilor de asistență în domeniul calității de către .X. POLAND în cadrul procesului de transfer a facilităților de producție din Polonia în România, este justificată de competențele, experiența, know-how-ul pe care angajații .X. POLAND trebuiau să le transmită (prin oferirea de asistență) angajaților .X. SRL pentru ca aceștia să acumuleze informațiile necesare, să învețe pașii de urmat pe partea de calitate într-un mod cât mai simplu și rapid. Tot acest proces laborios, complex de transfer a liniilor de producție din Polonia în România presupune implicarea mai multor etape premergătoare printre care: asistență tehnică, servicii de mentenanță, servicii de asistență în domeniul calității, etc., iar documentele justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală au fost cuprinzătoare și detaliate motiv pentru care solicită admiterea la deductibilitate a impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile în suma totală de .X. lei.

Prin Contractul de servicii din data de 05.08.2000 încheiat între .X. Poland în calitate de Furnizor și .X. SRL în calitate de Beneficiar, societăți ce fac parte din grupul .X. Europe, furnizorul este pregătit să furnizeze management și servicii conexe în fabricarea de produse selecționate pentru vânzare fabricanților de produse de consum.

La art.2 din Contractul de servicii încheiat la data de 05.08.2000 sunt prevăzute serviciile ce urmează a fi prestate de furnizor care se referă la

asistență tehnică, asistența fabricației, asistența logistică și asistență administrativă și financiară, pentru fiecare categorie fiind menționată natura acestora.

Față de cele prezentate se reține că prin Contractul de servicii din data de 05.08.2000 încheiat între cele două societăți, ce fac parte din același grup, s-au stabilit obligații contractuale în sensul că furnizorul va presta în favoarea beneficiarului management și servicii conexe în fabricarea de produse selecționate pentru vânzare fabricanților de produse de consum, fiind menționate serviciile ce urmează a fi prestate, precum și modalitatea de compensare între cele două societăți din cadrul grupului.

Analizand actele si documentele justificative aferente serviciilor facturate de .X. .X. Polonia organul de soluționare a contestației reține următoarele:

a) .X. ROMANIA SRL a prezentat doar pentru unele facturi emise de prestatorul extern - documente traduse in limba romana, constand în situatii tabelare/liste in care se mentioneaza:

- in unele cazuri numele unor persoane poloneze, iar in alte cazuri sintagma “persoane poloneze” fara insa a se mentiona numele acestora ;
- distributia timpului alocat in cadrul grupului doar pentru unele persoane;
- categoria si valoarea totala cu privire la cheltuielile efectuate de catre prestator, respectiv sunt prezentate la modul general urmatoarele informatii: costul total al transportului (bilet de avion, taxi, alte costuri a deplasarii), alte cheltuieli, diurna totala acordata salariatilor prestatorului, valoarea amortizarii unor mijloace fixe, valoarea totala a altor servicii si materiale utilizate, costul total al convorbirilor telefonice, costul total cu mijloacele de transport utilizate de prestator, costul total cu masa servita, service masini, cheltuielile totale cu chiria suportata de prestator, pregatirea profesionala; costuri cu obiecte de inventar, salariile totale a personalului polonez, etc.

b) .X. ROMANIA SRL a prezentat in timpul desfasurarii inspectiei fiscale documente redactate atat in limba engleza (facturi emise de .X. Japonia catre .X. .X. Polonia) cat si in limba poloneza (facturi emise de terte persoane juridice poloneze catre .X. ROMANIA SRL).

c) pentru alte facturi, societatea verificata nu a prezentat echipei de inspectie fiscala acte si/sau documente din care sa rezulte natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum si faptul ca prestarea s-a realizat efectiv in beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Pentru a justifica natura, realitatea si necesitatea serviciilor prestate de .X. .X., in data de 06.07.2012, a fost luata o Nota explicativa domnului .X. avand calitatea de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, din care rezulta ca serviciile prestate de .X. .X. Polonia au constat in servicii de suport IT, servicii de suport tehnic si de productie prin detasare temporara de salariati ai .X. POLAND, servicii de asistenta in domeniul calitatii si al standardelor de calitate, servicii de asistenta in domeniul achizitiilor de materie prima, servicii de reprezentare in fata

clientului .X.. Totodata, la nota explicativă, in vederea justificarii serviciilor prestate de .X. .X. Polonia, societatea verificata ataseaza aceleasi documente justificative pe care le-a prezentat cu ocazia formularii punctului de vedere aferent Raportului de inspectie fiscala nr..X./25.05.2010.

Intrucat, pe intreaga perioada a derularii inspectiei fiscale au fost solicitate prezentarea in limba romana a tuturor documentelor intocmite si emise in perioada supusa verificarii de persoana afiliata .X. .X. Polonia catre .X. ROMANIA SRL, in data de 10.06.2016, a fost luata o nota explicativa domnului .X. in calitate de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL – in vederea stabilirii situatiei de fapt cu privire la existenta documentelor in forma tradusa si certificata de traducatori autorizati in conformitate cu prevederile art.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.8 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala.

Din nota explicativa data de domnul .X. in calitatea de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, rezulta ca *“nu se poate confirma la acest moment daca toate documentele emise intr-o limba straina au fost traduse de catre un traducator autorizat si ca aceste documente ar fi fost legalizate.”* De asemenea, prin nota explicativa se solicita să se specifice pentru care dintre documentele prezentate echipei de inspectie fiscala se doreste organizarea ad-hoc orala sau organizarea traducerii in scris prin intermediul unui specialist autorizat.

În conformitate cu prevederile art.4, pct.4.2. si pct.4.3. din Contractul de Servicii” (FN) din data de 05.08.2000, .X. .X. si .X. ROMANIA SRL aveau urmatoarele obligatii:

“4.2 Categoria serviciilor realizate

Furnizorul va tine un registru precis si a.X.rat si actele legate de costurile si cheltuielile lui. Pe baza acestor acte si registre, Furnizorul va pregati si va prezenta Beneficiarului facturile pentru serviciul (serviciile) prestat(e), indicand categoria asa cum s-a stabilit la art. 2, natura proiectului (proiectelor) si activitatilor asa cum se obisnuieste pentru serviciile profesionale prestate. Furnizorul va pune la dispozitia Beneficiarului documentele doveditoare pentru preturile facturate, iar beneficiarul va obtine chitante oficiale pentru toate taxele platite in numele furnizorului si va oferi aceste chitante Furnizorului.

4.3. Actele beneficiarului

Beneficiarul va obtine si va pastra actele si documentatia corespunzatoare a serviciilor prestate de Furnizor”.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că **informatiile si anexele prezentate suplimentar nu prezinta clar si exact tipurile de servicii prestate**, durata de executie, locul prestarii acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, respectiv modul de determinare a valorii totale a biletelor de avion, a bonurilor de combustibil, a diurnelor si a

duratei deplasărilor efectuate de prestator, specificații privind materialele utilizate și serviciile efectuate. Nu au fost prezentate documente care să ateste că aceste persoane sunt angajate la .X. .X. Polonia și sunt detașate la .X. Romania SRL, copii ale documentelor de transport (bilete de avion, tren, autobuz, etc.) și a pașapoartelor cu viza de intrare/ieșire din/in Romania (2005-2006) din care să rezulte durata deplasării efectuate de prestator, precum și permisele de muncă specifice lucrătorilor străini detașați în Romania (2005-2006), modul de calcul a salariilor pentru timpul efectiv lucrat de reprezentanții .X. POLAND în beneficiul .X. ROMANIA SRL. De asemenea, nu au fost prezentate documente care să ateste în cadrul cărui compartiment al .X. Romania SRL și-au desfășurat activitatea, nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situații de lucrări sau orice alte documente care să demonstreze că serviciile facturate de .X. .X. Polonia au fost efectiv prestate.

Față de susținerile din contestație, organul de soluționare reține următoarele precizări ale organelor de inspecție fiscală:

a. Referitor la factura nr.X/21.07.2005 emisă de .X. .X. Polonia în valoare de .X. lei (.X. euro) în cuprinsul careia se menționează servicii angajați detașați, în vederea justificării prestării efective a serviciilor facturate de persoana afiliată, societatea verificată a prezentat în timpul inspecției fiscale următoarele documente:

- o situație tabelară în care sunt menționate valoarea salariilor aferente persoanelor poloneze și cheltuielilor de călătorie, majorate cu un procent de 5%;

- notițe înscrise de mână în limba poloneză, acte și situații în limba poloneză.

b. Referitor la factura nr..X./27.10.2005 emisă de .X. .X. Polonia în valoare de .X. lei (.X. euro) în cuprinsul careia se menționează servicii angajați asistenți, în vederea justificării prestării efective a serviciilor facturate de persoana afiliată, societatea verificată a prezentat în timpul inspecției fiscale doar o situație tabelară în care sunt înscrise valoarea salariilor aferente persoanelor poloneze (.X. euro) și valoarea cheltuielilor de călătorie (.X.), majorată cu un procent de 5%.

c. Referitor la factura nr..X./29.12.2006 emisă de .X. .X. Polonia în valoare de .X. lei (.X. euro) în cuprinsul careia se menționează servicii .X. și angajați detașați, în vederea justificării prestării efective a serviciilor facturate de persoana afiliată, societatea verificată a prezentat în timpul inspecției fiscale doar o situație tabelară în care sunt înscrise valoarea cu alte servicii și materiale (.X. euro) și salariul persoanelor poloneze (.X. euro), majorate cu un procent de 5%.

d. Referitor la factura nr..X./27.04.2006 emisă de .X. .X. Polonia în valoare de .X. lei (.X. euro) în cuprinsul careia se menționează servicii IT în Polonia, în vederea justificării prestării efective a serviciilor facturate de persoana afiliată, societatea verificată a prezentat în timpul inspecției fiscale

doar o situatie tabelara in care sunt inscrise valoarea salariilor aferente persoanelor poloneze IT, majorata cu un procent de 5%.

Astfel, ca urmare a celor prezentate mai sus, se reține faptul că .X. ROMANIA S.R.L.:

- nu nominalizeaza persoanele care formeaza echipa SD si nici nu prezinta documente care sa ateste ca atat persoanele care formeaza echipa SD cat si persoanele poloneze nominalizate sunt angajate la .X. .X. Polonia si sunt detasate la .X. ROMANIA SRL;

- nu a prezentat copii ale documentelor de transport (factura, bilet avion, tren, etc.) documente din care sa rezulte contravaloarea pe fiecare persoana in parte cu cazarea, transportul acestora de la societatea verificata la locul de cazare si invers, respectiv la aeroportul de plecare/sosire, precum si alte acte si documente justificative din care sa rezulte necesitatea si prestarea efectiva de servicii a acestora in beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Totodată, din analiza documentelor suplimentare depuse de contestatară ca urmare a discuțiilor purtate în cadrul procedurii de susținere orală a contestației ce a avut loc în data de 29.11.2016, organul de soluționare a contestației reține că în vederea justificării serviciilor facturate de Sumito .X. .X.. Polonia, .X. SRL a prezentat suplimentar doar corespondențe constând în transmiterea de faxuri către diverse unități de cazare în vederea efectuării de rezervări în numele unor persoane poloneze care fie nu se regăsesc în cadrul facturilor emise de persoana afiliată în perioada supusă reverificării, fie perioada de facturare a serviciilor prestate de persoane poloneze nu coincide cu perioada solicitată în vederea cazarii acestora.

Astfel documentele prezentate suplimentar nu prezintă clar și exact tipurile de servicii prestate, durata execuției, locul prestării acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate **pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile contractate cu Sumito .X. .X.. Polonia pe anul 2006 și 2008 (.X. + .X.) și pentru cheltuielile cu serviciile de asistență (.X. +.X.) cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2005 și anul 2007.**

3. Referitor la:

- **impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei pe anul 2008 reprezentand prestari servicii facturate de SE .X. .X. .X. LTD. STI cu sediul in Turcia;**

- suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu servicii facturate de SE .X. .X. .X. LTD. STI cu sediul in Turcia, cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2007, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. SRL datorează obligațiile stabilite suplimentar, în condițiile în care la facturi nu sunt atașate documente din care sa rezulte cuantumul prestarilor de servicii, tarifele percepute, stocurile la care se refera, categoriile de produse care fac obiectul prestarii, rezultatul operatiunilor efectuate, provenienta produselor supuse controlului de calitate, natura costurilor suplimentare suportate in vama.

Perioada verificată:2007-2008

În fapt, urmare reverificării dispuse prin Decizia nr.336/16.11.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007-2008, .X. ROMANIA SRL a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de .X. lei (.X. lei-2007, .X. lei-2008) reprezentand prestari servicii facturate de SE .X. .X. .X. LTD. STI cu sediul in Turcia, facturile fiind emise in baza "Acordului de servicii si livrare" (fn) din data de 01.09.2006.

Analizand actele si documentele justificative prezentate de .X. ROMANIA SRL, atât in timpul inspectiei fiscale, cât si cu ocazia punctului de vedere formulat la RIF nr..X./25.05.2010 organele de inspecție fiscală au constatat ca pentru serviciile facturate de catre SE .X. .X. .X. Ltd. Sti, societatea verificată a prezentat, la modul general si nu pentru fiecare factura in parte, documente in limba engleza in care sunt precizate mesaje electronice transmise în data de 27.11.2007, o prezentare fotografica a cablului electric cu numarul .X. aferente modelului .X. Verso cu privire la descrierea problemelor si a defectelor stabilite in data de 27.11.2007, prezentarea procesului de siliconare datat 30.06.2006, actiuni de corectie efectuate in perioada 28.11.2007 - 08.01.2008, servicii de pregatire profesionala efectuate in 03.12.2007, o prezentare la modul general a potentialelor erori intervenite urmare a scurgerilor de apa in procesul de productie, etc.(anexa la nota explicativa luata in data de 06.07.2012 domnului .X. in calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL).

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele mai sus prezentate se refera in fapt la o perioada pentru care SE .X. .X. .X. Ltd. Sti nu a emis facturi cu privire la eventualele servicii prestate in numele clientului .X. ROMANIA SRL.

Totodata, organele de inspecție fiscală au constatat că in cuprinsul facturilor se precizeaza doar valoarea globala a acestora, nefiind atasate documente din care sa rezulte cuantumul acestor prestari de servicii, tarifele percepute, stocurile la care se refera, categoriile de produse care fac obiectul prestarii, rezultatul operatiunilor efectuate (care a fost numarul de

produse ce nu corespund standardelor de calitate si/sau care au fost deficiente constatate), provenienta produselor supuse controlului de calitate, natura costurilor suplimentare suportate in vama, etc.

Avand in vedere prevederile legale în vigoare organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu serviciile de SE .X. Ltd..X., sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2007, o pierdere fiscala mai mica cu suma de .X. lei decat cea stabilită de .X. ROMANIA SRL.

Pentru anul 2008 au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

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

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii**, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“48.Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului

sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.**

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

- (i) părțile implicate;
- (ii) natura serviciilor prestate;
- (iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

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

Din documente aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În perioada 2007 - 2008, .X. ROMANIA SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de .X. lei reprezentând servicii facturate de SE .X. .X. .X. LTD. STI cu sediul în Turcia, în baza “Acordului de servicii și livrare” (fn) din data de 01.09.2006 încheiat între SE .X. .X. .X. LTD. .X. în calitate de contractor și .X. ROMANIA SRL - în calitate de client.

Conform art.2 punctul 2.1 și punctul 2.2 din Acordul de servicii și livrare (fn) din data de 01.09.2006, serviciile reglementate de acest Acord constau în :

- “2.1 În domeniul Transportului produselor, Contractorul:
- (a) Va organiza și va plăti transportul pentru Client care va fi recalculat în mod regulat;
 - (b) Va plăti costurile speciale interne referitoare la: taxele vamale urgente, orele suplimentare cerute de autoritățile vamale turcesti și va recalcula costurile pentru client;
 - (c) Va sigura asistența în legătură cu verificările vamale și alte chestiuni în legătură cu transportul produselor în condiții corespunzătoare și la timp în conformitate cu necesitățile.

2.2 În domeniul Sprijinului în domeniul calitatii Contractorul :

- a) *Va furniza servicii referitoare la verificarea stocurilor si activitati de sortare la Centrul de Distribuire, de unul singur sau prin intermediul Tertilor;*
- b) *Va furniza servicii in legatura cu cazarea, calatoria si sprijinul angatilor .X. ROMANIA detasati la centrul de distribuire;*
- c) *Va furniza servicii in legatura cu rețeaua de distributie a produselor furnizate de .X. ROMANIA SRL in scopul evitarii transferului produselor necorespunzatoare catre clientul final”.*

Din analiza actelor si documentele justificative, organul de soluționare a contestației reține că pentru serviciile facturate de catre SE .X. .X. .X. Ltd. Sti societatea verificata a prezentat, la modul general, documente in limba engleza in care sunt precizate mesaje electronice transmise in data de 27.11.2007, o prezentare fotografica a cablului electric cu numarul .X. aferente modelului .X. Verso cu privire la descrierea problemelor si a defectelor stabilite in data de 27.11.2007, prezentare a procesului de siliconare datata cu data de 30.06.2006, actiuni de corectie efectuate in perioada 28.11.2007 - 08.01.2008, servicii de pregatire profesionala efectuate in 03.12.2007, o prezentare la modul general a potentialelor erori intervenite urmare a scurgerilor de apa in procesul de productie, etc., aceste documente referindu-se, in fapt, la o perioada pentru care SE .X. .X. .X. Ltd. Sti nu a emis facturi cu privire la eventualele servicii prestate in numele clientului .X. ROMANIA SRL.

In plus, potrivit art.4 punctul 4.2 si punctul 4.3 din Acordul de servicii si livrare (fn) din data de 01.09.2006, SE .X. .X. .X. Ltd..X. si SC .X. ROMANIA SRL aveau urmatoarele obligatii:

„4.2. Categoriile de servicii prestate

Contractorul va tine un registru a.X.rat si corect al conturilor si inregistrarilor cu privire la costurile si cheltuielile sale. Pe baza acelor inregistrari si registre contabile ale Contractorului, Contractorul va pregati si va prezenta Clientului facturile serviciilor prestate, indicandu-le categoria asa cum este prevazut in Art.2, natura priectului(lor), precum si tipul de activitati asa cum se obisnuieste pentru serviciile profesionale prestate. Contractorul va pune la dispozitia Clientului documente justificative pentru sumele facturate si Clientul va obtine chitantele oficiale pentru toate taxele platite in numele Contractorului si le va prezenta Contractorului.

4.3.Inregistrarile clientului

Clientul trebuie sa obtina si sa tina o evidenta corepunzatoare a inregistrarilor si a documentatiei serviciilor prestate de catre Contractor.”

Conform facturilor emise de SE .X. .X. .X. Ltd. Sti in limba engleza, a rezultat ca serviciile prestate constau in refacturarea muncii pentru controlul de calitate, costuri suplimentare in vama pentru autovehicule, completarea partilor lipsa din cablaje, folosirea unor spatii, etc. Totodată, in cuprinsul facturilor se precizeaza doar valoarea globala a acestora, nefiind atasate documente din care sa rezulte cuantumul acestor prestari de servicii, tarifele percepute, stocurile la care se refera, categoriile de produse care fac

obiectul prestării, rezultatul operațiilor efectuate (care a fost numărul de produse ce nu corespund standardelor de calitate și/sau care au fost deficiențele constatate), proveniența produselor supuse controlului de calitate, natura costurilor suplimentare suportate în vamă, etc.

Totodată, prin nota explicativă, domnul .X. în calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL, a precizat că serviciile prestate de SE .X. .X. .X. Ltd..X. au legătură cu proiectul .X. și constau în servicii de verificare suplimentară a calitatii cablajelor electrice, servicii legate de vamă și servicii pentru extinderea unui spațiu de depozitare, spațiu ce nu se află în proprietatea .X. ROMANIA SRL.

Urmare reluării inspecției fiscale în data de 13.02.2012 organele de inspecție fiscală au solicitat pe perioada desfășurării inspecției fiscale acte și documente justificative suplimentare conform adresei înregistrată la .X. ROMANIA SRL sub numărul .X./23.03.2012.

Prin adresa nr..X./26.03.2012, .X. ROMANIA SRL a solicitat din propria inițiativă suspendarea inspecției fiscale pe o perioadă de patru luni invocând faptul că documentele justificative care atestă că serviciile au fost efectiv prestate, urmează a fi solicitate de la persoanele afiliate a .X. ROMANIA SRL, iar traducerea acestora ar necesita timp pentru a fi redactate în limba română.

În baza Referatului nr..X./02.04.2012 aprobat de conducătorul Activității de Inspecție Fiscală și a adresei nr..X./02.04.2012 emisă de DGAMC, coroborat cu prevederile art.2 lit.f) din Ordinul nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, s-a comunicat .X. ROMANIA SRL suspendarea inspecției fiscale aflată în derulare pentru perioada 30.03.2012-15.06.2012.

Deoarece .X. S.R.L. pentru justificarea serviciilor facturate de SE .X. .X. .X. LTD..X., a prezentat aceleași acte și documente existente la momentul în care .X. ROMANIA SRL a solicitat suspendarea inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a făcut dovada prestării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile, conform normelor legale în vigoare.

Mai mult, în cadrul susținerii orale a contestației, .X. S.R.L., nu a prezentat alte acte și documente în completarea argumentelor aduse prin contestație scrisă.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale invocate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestarile de servicii în suma de .X. lei pe anul 2008 și pentru**

cheltuielile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2007.

4. În ceea ce privește:

- impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile refacturate de .X. Japonia (denumită în prezenta decizie .X. JAPAN) în sumă de .X. lei pe anii 2006 și 2008:

- cheltuielile în suma de .X. lei și în suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2005 și pe anul 2007, Direcția de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect obligații suplimentare, în condițiile în care fie nu au fost prezentate documente, fie în documentele prezentate nu există în cele mai multe cazuri corelații între datele/informațiile înscrise în cadrul facturilor emise de prestatorul extern și documentele atasate acestor facturi (nume persoane, perioade, etc.).

Perioada verificată: 01.03.2005-31.12.2008

În fapt, urmare reverificării dispuse prin Decizia nr.336/16.11.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada 01.03.2005 – 31.12.2008, .X. ROMANIA SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de .X. lei (.X. lei - 2005, .X. lei – 2006, .X. lei - 2007, .X. lei - 2008) reprezentând prestări servicii facturate de .X. cu sediul în Japonia, în baza Acordului de detasare (fn) din data de 16.07.2004, constând în taxa asistentă tehnică, bilete de avion (și taxe consulare), alte cheltuieli de deplasare, refacturare costuri de dezvoltare proiect X61, X95 și H79, refacturare cheltuieli inginerie proiect .X. .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul facturilor se precizează numele persoanelor detasate de .X. Japonia, precum și perioada detasării acestora la .X. ROMANIA SRL.

Analizând actele și documentele justificative aferente serviciilor facturate de .X. Japonia către .X. ROMANIA SRL, organele de inspecție fiscală au constatat:

a. .X. ROMANIA SRL a prezentat documente traduse în limba română doar pentru unele facturi emise de prestatorul extern, constând în:

- Formulare de cerere /răspuns pentru deplasare personal întocmite de .X. ROMANIA SRL prin care se solicită .X. Japonia detasarea de personal specializat cu precizarea numelui acestuia, perioada pentru care se solicită detasarea, locul de detasare a personalului, proiectul pentru care se solicită detasarea, precum și descrierea activității planificate de suport tehnic;

- Liste traduse din limba japoneza in care se consemneaza contravaloarea biletelor de avion si a altor taxe aferente deplasarii personalului japonez;

- Fise decont deplasare strainatate - traduse din limba japoneza - privind decontarea cheltuielilor cu deplasarea personalului japonez (diurna, cazare, si alte cheltuieli de transport).

Avand in vedere faptul ca, in cuprinsul "*Formularelor de cerere/raspuns pentru deplasare personal*" sunt consemnate activitatile planificate a se realiza, respectiv suport creare design productie, asigurare calitate si validare Independenta II, suport imbunatatire pentru refabricare .X., instruire mentenanta TMP, verificare cantitate .X. si asistenta productie, control produs .X., interventie la .X., asistenta fabricatie placi testare cablaj one-touch .X., teste precizie masuratori CIVIC, audit .X., predare solutii de audit, asistenta stocuri aditionale .X., punerea in functiune a echipamentului Standard CE si consultanta, etc. organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu a prezentat suplimentar acte si documente justificative (rapoarte, situatii de lucrari, proiecte, studii, alte materiale corespunzatoare, etc.) care sa ateste ca serviciile prestate de catre personalul detasat au fost efectiv realizate.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru deplasarea personalului detasat in beneficiul .X. ROMANIA SRL, societatea nu a prezentat copii ale biletelor de avion, de tren, pasapoartele cu vize de intrare/iesire in/din tara, documente din care sa rezulte contravaloarea pe fiecare persoana in parte cu cazarea, transportul acestora de la societatea verificata la locul de cazare si invers, respectiv la aeroportul de plecare/sosire.

b. In vederea justificarii serviciilor facturate de prestatorul extern, pentru unele facturi .X. ROMANIA SRL a prezentat ca si documente justificative, documente redactate, atat in limba engleza, cat si in cea japoneza, neexistand in cele mai multe cazuri corelatii intre datele/ informatiile inscrise in cadrul facturilor emise de prestatorul extern si documentele atasate acestor facturi (nume persoane, perioade, etc.).

c. societatea verificata nu a prezentat acte si/sau documente din care sa rezulte natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum si faptul ca prestarea s-a realizat efectiv in beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu prestarile de servicii facturate de .X. Japonia, este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit datorat bugetului de stat de .X. ROMANIA SRL, aferente exercitiilor financiare 2006 si 2008, respectiv influenteaza pierderea fiscala pe anii 2005 si 2007.

In drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

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

Analizând actele și documentele justificative aferente serviciilor facturate de .X. Japonia către .X. ROMANIA SRL, organul de soluționare a contestației reține că:

.X. ROMANIA SRL a prezentat documente traduse în limba română **doar** pentru unele facturi emise de prestatorul extern, constând în:

- Formulare de cerere /raspuns pentru deplasare personal întocmite de .X. ROMANIA SRL prin care se solicită .X. Japonia detașarea de personal specializat cu precizarea numelui acestuia, perioada pentru care se solicită detașarea, locul de detașare a personalului, proiectul pentru care se solicită detașarea, precum și descrierea activității planificate de suport tehnic;
- Liste traduse din limba japoneză în care se consemnează contravaloarea biletelor de avion și a altor taxe aferente deplasării personalului japonez;
- Fișe decont deplasare străinătate - traduse din limba japoneză - privind decontarea cheltuielilor cu deplasarea personalului japonez (diurna, cazare, și alte cheltuieli de transport).

Având în vedere faptul că, în cuprinsul "*Formularelor de cerere/raspuns pentru deplasare personal*" se consemnează activitățile planificate a se realiza, respectiv suport creare design producție, asigurare calitate și validare Independența II, suport îmbunătățire pentru refabricare .X., instruire mentenanță TMP, verificare cantitate .X. și asistență producție, control produs .X., intervenție la .X., asistență fabricație plăci testare cablaj one-touch .X., teste precizie măsurători CIVIC, audit .X., predare soluții de audit, asistență stocuri adiționale .X., punerea în funcțiune a echipamentului Standard CE și consultanță, etc.) rezultă că societatea verificată nu a prezentat suplimentar acte și documente justificative (rapoarte, situații de lucrări, proiecte, studii, alte materiale corespunzătoare, etc.) care să ateste că **serviciile prestate de către personalul detașat au fost efectiv realizate.**

De asemenea, pentru deplasarea personalului angajat a .X. Japonia și detașat în beneficiul .X. ROMANIA SRL, societatea nu a prezentat copii ale biletelor de avion, de tren, pasapoartele cu vize de intrare/iesire în/din țară, documente din care să rezulte contravaloarea pe fiecare persoană în parte cu cazarea, transportul acestora de la societatea verificată la locul de cazare și invers, respectiv la aeroportul de plecare/sosire.

În vederea justificării serviciilor facturate de prestatorul extern, pentru unele facturi .X. ROMANIA SRL a prezentat ca documente justificative, documente redactate, atât în limba engleză, cât și în cea japoneză,

neexistand in cele mai multe cazuri corelatii intre datele/ informatiile inscrise in cadrul facturilor emise de prestatorul extern si documentele atasate acestor facturi (nume persoane, perioade, etc.).

Pentru alte facturi, societatea verificata nu a prezentat acte si/sau documente din care sa rezulte natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum si faptul ca prestarea s-a realizat efectiv in beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Pentru a justifica natura, realitatea si necesitatea serviciilor prestate de .X. Japonia, in data de 06.07.2012, a fost luata o nota explicativa domnului .X., avand calitatea de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, din care rezulta ca in coloana "*Comentarii .X. ROMANIA SRL*" din anexa nr.2 sunt inscrise sintagmele: "*raport intocmit de.....pentru intreaga echipa*", "*s-au solicitat rapoarte suplimentare din Japonia*", "*raport atasat intocmit de.....*", etc. De asemenea, se mentioneaza ca serviciile efectuate de .X. Japonia au constat in servicii de asistenta tehnica si dezvoltare in diferite proiecte, cum ar fi:

- dezvoltarea capacitatiilor productive al operatoriiilor;
- imbunatatirea abilitatiilor operatoriiilor;
- dezvoltarea si implimentarea unui sistem de evaluare interna.

Avand in vedere cele prezentate, precum si faptul ca pe intreaga perioada a derularii inspectiei fiscale au fost solicitate **prezentarea in limba romana a tuturor documentelor (facturi si anexe aferente)** intocmite si emise in perioada supusa verificarii de persoana afiliata .X. Japonia catre .X. ROMANIA SRL, in data de 10.06.2016, a fost luata o nota explicativa domnului .X. in calitatea de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL in vederea stabilirii situatiei de fapt cu privire la existenta documentelor in forma tradusa si certificata de traducatori autorizati in conformitate cu prevederile art.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.8 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala.

Din nota explicativa data de domnul .X. in calitatea de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, rezulta ca "*nu se poate confirma la acest moment daca toate documentele emise intr-o limba straina au fost traduse de catre un traducator autorizat si ca aceste documente ar fi fost legalizate*" însă prin nota explicativa se solicita sa se specifice pentru care dintre documentele prezentate se doreste organizarea ad-hoc orala sau organizarea traducerii in scris prin intermediul unui specialist autorizat.

Organele de inspectie fiscală au solicitat pe perioada desfasurarii controlului acte si documente justificative suplimentare conform adresei inregistrata la .X. ROMANIA SRL sub numarul .X./23.03.2012.

Astfel, prin adresa nr..X./26.03.2012, .X. ROMANIA SRL a solicitat suspendarea inspectiei fiscale pe o perioada de patru luni, invocand faptul ca documentele justificative care atesta ca serviciile au fost efectiv

prestate, urmeaza a fi solicitate de la persoanele afiliate a .X. ROMANIA SRL, iar traducerea acestora în limba română ar necesita timp.

Urmare analizării informatiilor si anexelor prezentate, concluzia organul de soluționare a contestației reține că nu se poate stabili cu claritate care sunt tipurile de servicii prestate, durata de executie, locul prestarii acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, nefiind prezentate copii ale documentelor de transport (bilete de avion,tren, autobuz, etc.) si a pasapoartelor cu viza de intrare/iesire din/in Romania din care sa rezulte durata deplasarii efectuate de prestator, nu au fost prezentate documente care sa ateste ca aceste persoane sunt angajate la .X. Japonia si sunt detasate la .X. Romania SRL, precum si permisele de munca specifice lucratorilor straini detasati in Romania, nu au fost prezentate documente care sa ateste in cadrul carui compartiment al .X. Romania SRL si-au desfasurat activitatea, pentru ce proiect au realizat asistenta tehnica si care au fost beneficiile rezultate din achizitia acestor prestari de serviciu, nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situatii de lucrari sau orice alte documente care sa demonstreze ca serviciile facturate pentru persoanele japoneze detasate la .X. ROMANIA SRL au fost efectiv prestate.

Fata de punctul de vedere formulat de .X. ROMANIA SRL, in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./12.08.2016 se rețin următoarele:

Referitor la afirmatia societatii conform careia „*organele de control nu prezinta si nici nu detaliaza tranzactiile la care se face referire in cadrul punctului 1 “.X. ROMANIA SRL a prezentat – DOAR pentru unele facturi”*”, organul de soluționare a contestației arată că, in vederea sustinerii celor invocate in Raportul de inspectie fiscala nr..X./12.08.2016 , a fost atasata in anexa nr.29 - cu titlu exemplificativ, factura nr..X./30.06.2005 cu anexele aferente.

Astfel,.X. Japonia a emis factura nr..X./30.06.2005 in valoare de .X. lei (.X. Yen) in cuprinsul careia se identifica numele si perioada persoanelor .X. si .X. detasate la .X. ROMANIA SRL, tariful perceput pe fiecare zi de serviciu prestat, contravaloarea deplasarii cu avionul pentru persoanele mai sus mentionate, precum si alte cheltuieli aferente deplasarii acestora.

Pentru a justifica faptul ca serviciile prestate de.X. Japonia au fost efectiv realizate, societatea verificata a prezentat la factura nr. .X./30.06.2005, urmatoarele documente:

- Formular de cerere /raspuns pentru deplasare personal intocmit de .X. ROMANIA SRL prin care se solicita.X. Japonia;

- detasarea persoanei .X., pentru perioada 08.06.2005-17.06.2005 avand ca obiect de activitate asistenta pregatire inspectia procesului de productie autovehicul .X. 45 H – suport pregatire operatii CIM, USW;

- Situatia cheltuielilor cu deplasarea in strainatate in care se cuprinde contravaloarea transportului aerian, feroviar si rutier efectuat de .X. atat pe teritoriul Romaniei cat si pe teritoriul Japoniei;

- Decont de cheltuieli si intinerariu pentru deplasarea in strainatate in interes de serviciu doar pentru .X. din care rezulta contravaloarea diurnei;

- Detaliere cerere cheltuieli pentru deplasarea in interes de serviciu de .X. pentru perioada 16.05.2005 – 15.06.2005.

Ca urmare a celor prezentate organul de soluționare a contestației reține că :

- exista necorelatii intre perioada inscrisa in cererea depusa de .X. cu privire la decontarea cheltuielilor pentru deplasarea in interes de serviciu, respectiv 16.05.2005 – 15.06.2005 (30 zile detasare la .X. ROMANIA SRL) si perioada facturata/nr.zile (X zile) de catre .X. Japonia;

- desi, prin formularul cerere/raspuns s-a solicitat deplasarea persoanei .X., pentru perioada 08.06.2005-17.06.2005 cu obiectivul de a acorda asistenta in pregatirea inspectiei procesului de productie autovehicul .X. 45 H, suport pregatire operatii CIM, USW - societatea verificata nu a prezentat documente care sa ateste ca serviciile au fost prestate de catre .X..

- totodata, pentru persoana .X. nu s-au prezentat acte si documente din care sa rezulte necesitatea si prestarea efectiva de servicii in beneficiul .X. ROMANIA SRL;

- nu au fost prezentate documente care sa ateste ca aceste persoane sunt angajate la .X. Japonia si sunt detasate la SC .X. Romania SRL;

- in cuprinsul facturii, la rubrica adresa beneficiarului se identifica in fapt o adresa din Anglia, precum si mentiunea „*in atentia domnului .X.*”.

Intrucat in timpul desfasurarii inspectiei fiscale au mai fost identificate si alte facturi avand anexe similare facturii mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala le-au nominalizat pe acestea in cadrul anexei nr.27 la rubrica “Documente justificative prezentate de societate + concluzii analiza documentara” .

Referitor la argumentul societatii conform caruia „*organele de control nu au mentionat care sunt documentele justificative care prezinta neconcordante intre datele inscrise in cadrul facturilor si documentele justificative suplimentare (...) asa cum se face referire la pct.2 “.X. ROMANIA SRL a prezentat ca si documente justificative, documente redactate atat in limba engleza cat si in cea japoneza, neexistand in cele mai multe cazuri corelatii intre datele/ informatiile inscrise in cadrul facturilor emise de prestatorul extern si documentele atasate acestor facturi”*, organul de soluționare a contestației reține că in vederea sustinerii celor invocate in Raportul de inspectie fiscala nr..X./12.08.2016, au fost atasate in anexele nr..X. - cu titlu exemplificativ, facturile nr.X/31.03.2006, nr.X/30.04.2007, nr.X/31.10.2007, cu anexele aferente.

Astfel:

-.X. Japonia a emis factura nr..X./31.03.2006 in valoare de .X. lei (.X. Yen) in cuprinsul careia se identifica numele a X persoane de cetatenie japoneza (.X.) si perioada in care acestea ar fi fost detasate la .X. ROMANIA SRL, tariful perceput pe fiecare zi de serviciu prestat, contravaloarea deplasarii lor cu avionul, precum si alte cheltuieli aferente deplasarii acestora.

La factura nr..X./31.03.2006, .X. ROMANIA SRL a prezentat DOAR:

- cate o invitatie (in limba engleza) efectuata de societatea verificata catre persoanele mai sus mentionate, invitatii in cadrul carora se mentioneaza in mod clar ca aceste sunt angajate la compania .X. Japonia si nu la .X. Japonia (persoana afiliata);
- situatii tabelare - in limba engleza – in cadrul carora se identifica numele unei singure persoane (.X.), alta perioada decat cea mentionata in cuprinsul facturii nr..X./31.03.2016, respectiv 02.10.2006 – 03.10.2006 (2 zile) in loc de 02.02.2006 – 24.02.2006 (X zile perioada de detasare inscrisa in factura, dar numai X zile facturate).

-.X. Japonia a emis factura nr..X./30.04.2007 in valoare de .X. lei (.X. Yen) in cuprinsul careia se identifica numele persoanei de cetatenie japoneza (.X.) si sintagma “april duties trust charges”.

La factura nr..X./30.04.2007, .X. ROMANIA SRL a prezentat DOAR:

- situatii tabelare in limba japoneza;
- situatie tabelara in limba engleza in cadrul careia se identifica numarul facturii, valoarea cheltuielilor cu deplasarea acesteia si punctul de lucru .X. a .X. ROMANIA SRL.

-.X. Japonia a emis factura nr..X./31.10.2007 in valoare de .X. lei (.X. Yen) in cuprinsul careia se identifica numele a X persoane de cetatenie japoneza (.X.) si perioada in care acestea ar fi fost detasate la .X. ROMANIA SRL, tariful perceput pe fiecare zi de serviciu prestat.

La factura nr..X./31.10.2007, .X. ROMANIA SRL a prezentat DOAR:

- situatii tabelare in limba japoneza;
- documente in limba engleza – in cadrul carora se identifica numele doar unei singure persoane (.X.), o alta perioada, respectiv 21.08-24.08.2007 si 27.08-31.08.2007, decat cea facturata pentru .X. -20.08.2007-28.09.2007 (X zile perioada de detasare inscrisa in factura).

Intrucat in timpul desfasurarii inspectiei fiscale au mai fost identificate si alte facturi avand anexe similare facturilor mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala le-au nominalizat in cadrul anexei nr.27 la rubrica “*Documente justificative prezentate de societate + concluzii analiza documentara*”.

Referitor la afirmatia societatii conform careia „organele de control mentioneaza ca pentru alte facturi, societatea verificata nu a prezentat echipei de inspectie fiscala acte si/sau documente din care sa rezulte natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum si faptul ca prestarea s-a realizat efectiv in beneficiul .X. ROMANIA SRL, aspect care de asemenea este vag formulat (nu precizeaza care sunt facturile in cauza(...))”, organul de solutiune a contestației reține că in vederea sustinerii celor invocate in Raportul de inspectie fiscala nr..X./12.08.2016, au fost atasate in anexele C - cu titlu de exemplificativ - facturile nr. .X./31.10.06 și nr..X./30.11.2008, cu anexele aferente.

Astfel:

-Pentru factura nr..X./31.010.2006 emisa de.X. Japonia, in valoare de .X. lei (.X. Yen), in cuprinsul careia se identifica numele persoanelor .X., .X. si perioada in care acestea ar fi fost detasate la .X. ROMANIA SRL, tariful perceput pe fiecare zi de serviciu prestat, contravaloarea deplasarii lor cu avionul, precum si alte cheltuieli aferente deplasarii acestora – societatea verificata a prezentat doar niste situatii tabelare in limba japoneza, precum si o situatie in care se cuprind sumele facturate in luna octombrie 2006 societatii .X. ROMANIA SRL.

-Pentru factura nr..X./30.11.2008 emisa de.X. Japonia, in valoare de .X. lei (.X. Yen), in cuprinsul careia se mentioneaza ”development cost for J.X.”, societatea verificata a prezentat doar niste situatii tabelare in limba japoneza, precum si o situatie in care se cuprind sumele facturate in luna noiembrie 2008 societatii .X. ROMANIA SRL.

Intrucat in timpul desfasurarii inspectiei fiscale au mai fost identificate si alte facturi avand anexe similare facturilor mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala le-au nominalizat in cadrul anexei nr.27 la rubrica “*Documente justificative prezentate de societate + concluzii analiza documentara*”.

În ceea ce privește argumentul societatii conform caruia „*Directorul economic si administrativ prin Nota explicativa nr..X./10.06.2016 – anexa nr.31 la proiect RIF pune la dispozitia organelor de control un traducator autorizat aflat in organigrama societatii, dar a carui asistenta nu a fost solicitata deloc (...)*” organul de solutiune a contestației reține că potrivit prevederilor art.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare la data inițierii inspectiei fiscale, limba oficiala in administratia fiscala este limba romana, iar documentele justificative sau alte inscrieri intr-o limba straina trebuie sa fie insotite de traduceri in limba romana certificate de traducatori autorizati.

Referitor la afirmatia societatii conform careia „Potrivit adresei nr..X./23.03.2012 (Anexa nr.14 la RIF) organele de control au solicitat acte si documente justificative (...) nu exista vreo mentiune in cadrul adresei in cauza prin care se solicita ca documentele justificative suplimentare sa fie traduse in limba romana (...)”, organul de soluționare a contestației arată ca însăși societatea prin adresa nr..X./26.03.2012 invoca faptul ca documentele justificative care atesta ca serviciile au fost efectiv prestate, urmeaza a fi solicitate de la persoanele afiliate a .X. ROMANIA SRL, iar traducerea acestora necesita timp.

Referitor la argumentul societatii conform caruia „Cu toate acestea (...) fara a fi fost precizate niciodata in ce ar trebui sa constea aceste documente suplimentare”, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale.

Referitor la anexa nr.1 atasata punctului de vedere, organul de soluționare a contestației reține că desi societatea a prezentat un suport de curs in cadrul caruia se mentioneaza numele persoanei japoneze .X., precum si durata acestuia, respectiv 18.09-30.09.2005, .X. ROMANIA SRL nu a atasat si factura aferenta in cuprinsul caruia se identifica inca o persoana japoneza - .X. pentru care s-a facturat contravaloarea serviciilor de asistenta tehnica. Astfel, in continuare societatea nu prezinta documente care sa ateste ca persoanele japoneze sunt angajate ai.X. Japonia si sunt detasate la .X. ROMANIA SRL, copii ale biletelor de avion, de tren, pasaportul cu viza de intrare/iesire in/din tara, documente din care sa rezulte contravaloarea pe fiecare persoana in parte cu cazarea, transportul acestora de la societatea verificata la locul de cazare si invers, respectiv la aeroportul de plecare/sosire.

Referitor la anexa nr.2 aferenta punctului de vedere, organul de soluționare a contestației reține că in vederea justificarii serviciilor prestate de.X. Japonia societatea a prezentat cu titlu de exemplificare - documente apartinătoare unor facturi (inscriind de mana numarul unor facturi pe acestea), facturi ce nu se regasesc ca fiind atasate punctului de vedere. Analizand aceste documente in corelatie cu anexa nr.27, a rezultat faptul ca in unele cazuri au existat neconcordanțe cu privire la perioade, numele persoanelor (ex: fact nr..X./01.12.2007, fact.nr..X./01.12.2007, fact nr..X./31.01.2008, etc.), prezentarea unor documente in limba japoneză si engleza, prezentarea de documente doar pentru o singura persoana japoneza in contextul in care in cadrul unor facturi sunt inscise numele mai multor persoane japoneze. Astfel, societatea nu prezinta documente care sa

ateste ca persoanele japoneze sunt angajate ai.X. Japonia si sunt detasate la .X. ROMANIA SRL, copii ale biletelor de avion, de tren, pasaportul cu viza de intrare/iesire in/din tara, documente din care sa rezulte contravaloarea pe fiecare persoana in parte cu cazarea, transportul acestora de la societatea verificata la locul de cazare si invers, respectiv la aeroportul de plecare/sosire.

Referitor la documentele atasate de societate anexa nr.8 la contestație organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- permis de sedere si de munca apartinand persoanei .X. valabil pentru perioada 31.10.2006 – 31.10.2007, persoana care nu se regaseste in cadrul facturilor emise de persoanele afiliate in această perioada, de unde rezulta ca aceasta nu ar fi prestat servicii in beneficiul .X. ROMANIA SRL;

- permis de munca apartinand persoanei .X. eliberat pentru perioada 14.04.2006 – 14.04.2007, persoana care nu se regaseste in cadrul facturilor emise de persoanele afiliate in perioada menționata, de unde rezulta ca aceasta nu ar fi prestat servicii in beneficiul .X. ROMANIA SRL;

- pasapoarte apartinatoare persoanelor japoneze .X., persoane care nu se regasesc in cadrul facturilor emise de persoanele afiliate in perioada supusa reverificarii, de unde rezulta ca acestea nu ar fi prestat servicii in beneficiul .X. ROMANIA SRL;

- pasaportul apartinator persoanei japoneze .X. si o adresa catre Autoritatea pentru straini prin care petenta solicita eliberarea unui adeverinte din care sa rezulte depunerea documentelor pentru obtinerea permisului de sedere, fara insa a atasa atat permisul de sedere cat si de munca de tip B eliberat pentru .X.;

- adrese formulate de .X. ROMANIA SRL catre diverse unitati de cazare in vederea efectuării de rezervari in numele unor persoane japoneze. Analizand adresele mentionate anterior a rezultat faptul ca unele persoane japoneze nu se regasesc in cadrul facturilor emise de persoanele afiliate in perioada supusa reverificarii, iar in alte cazuri perioada de facturare a serviciilor prestate de persoane japoneze nu coincide cu perioada solicitata in vederea cazarii acestora.

Mai mult, **urmare procedurii orale de susținere a contestației**, ce a avut loc la sediul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, în data de 29.11.2016, .X. Romania S.R.L. a depus la sediul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili o serie de documente suplimentare din analiza cărora se reține că:

În vedere justificării serviciilor facturate de .X. Japonia, contestatara a prezentat suplimentar corespondențe constând în transmiterea de faxuri către diverse unități de cazare în vederea efectuării de rezervări în numele unor persoane japoneze. Din analiza corespondenței prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unele persoane japoneze nu se regăsesc

în cadrul facturilor emise de persoana afiliată în perioada supusă reverificării, iar în alte cazuri perioada de facturare a serviciilor prestate de persoanele japoneze nu coincide cu perioada solicitată în vederea cazării acestora.

Astfel, documentele prezentate suplimentar nu reflectă tipurile de servicii prestate, durata de execuție, locul prestării acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, copii ale documentelor de transport (bilete de avion, tren, autobuz, etc.) și a pașapoartelor cu viza de intrare/ieșire din/în România din care să rezulte durata deplasării efectuate de prestator, nu au fost prezentate documente care să ateste că aceste persoane sunt angajate la .X. Japonia și sunt detașate la .X. SRL, precum și permisele de muncă specifice lucrătorilor străini detașați în România, nu au fost prezentate documente care să ateste în cadrul cărui compartiment al .X. aceștia și-au desfășurat activitatea, pentru ce proiect au realizat asistența tehnică, nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situații de lucrări sau orice alt document care să demonstreze că serviciile facturate pentru persoanele japoneze detașate la .X. S.R.L. au fost efectiv prestate.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale invocate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestarile de servicii în suma de .X. lei pe anii 2006 și 2008 și pentru cheltuielile în suma de .X. lei și în suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2005 și pe anul 2007.**

5. În ceea ce privește:

- **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile în suma de .X. lei facturate de .X. Ltd Anglia pe anii 2006 și 2008;**

- **cheltuielile în suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2007,** Direcția de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect obligații suplimentare, în condițiile în care documentele prezentate nu sunt de natură să identifice tipurile de servicii prestate, durata de execuție, locul prestării acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate și nici să ateste ca aceste persoane sunt angajate la .X. Japonia și sunt detașate la .X. ROMANIA SRL.

Perioada verificată:2006-2008

În fapt, prin Decizia nr.336/16.11.2010 s-a dispus desființarea actului administrativ fiscal atacat având în vedere că la contestație au fost depuse

o serie de documente, traduse în limba română, neanalizate de organele de inspecție fiscală la data verificării societății.

Urmarea reverificării dispuse prin Decizia nr.336/16.11.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada 2006-2008, .X. ROMANIA SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de .X. lei (.X. lei – 2006, .X. lei – 2007, .X. lei - 2008) reprezentând prestări servicii facturate de prestatorul extern .X. LTD cu sediul în Anglia.

Facturile au fost emise în baza Contractului de servicii nr.(FN) din data de 05.08.2000 încheiat între .X. LTD Anglia în calitate de furnizor și .X. ROMANIA SRL în calitate de beneficiar, persoane afiliate conform prevederilor art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Analizând serviciile facturate de prestatorul extern a rezultat că acestea reprezintă servicii facturate de .X. Japonia către .X. LTD Anglia, iar acesta din urmă a refacturat serviciile către .X. ROMANIA SRL.

În vederea justificării serviciilor facturate de prestatorul extern, pentru toate celelalte facturi, .X. ROMANIA SRL a prezentat în timpul desfășurării inspecției fiscale documente redactate, atât în limba engleză (facturi emise de .X. Japonia către .X. LTD Anglia), cât și în limba japoneză astfel ca, organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea de a determina natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum și faptul că prestarea s-a realizat efectiv în beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Pentru a justifica clar și exact natura, realitatea și necesitatea serviciilor prestate de .X. LTD Anglia, în data de 06.07.2012, a fost luată o notă explicativă domnului .X., având calitatea de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, din care a rezultat că serviciile au fost prestate de angajații ai .X. Japonia în România și au constat în asistența tehnică și de calitate.

În cadrul notei explicative se invocă faptul că până la data de 06.07.2012 au fost puse la dispoziția organelor de inspecție următoarele documente justificative:

- copii după facturi emise de .X. LTD Anglia;
- copii după facturile emise de .X. Japonia către .X. LTD Anglia, situații centralizatoare cu detalierea tuturor cheltuielilor suportate de .X. Japonia, cereri de solicitare a serviciilor (numele persoanelor, perioada, proiectul), detalii privind itinerariul călătoriei efectuate în România de personalul japonez;
- structura organizatorică a grupului .X. LTD Anglia.

Din nota explicativă dată de domnul .X. în data de 10.06.2016 în calitate de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, rezultă că *“nu se poate confirma la acest moment dacă toate documentele emise într-o limbă străină au fost traduse de către un traducător autorizat și ca aceste documente ar fi fost legalizate.”* De asemenea, prin nota explicativă se solicită să se specifice pentru care dintre documentele prezentate se

dorește organizarea ad-hoc orală sau organizarea traducerii în scris prin intermediul unui specialist autorizat.

Urmare reverificării dispuse prin Decizia nr.336/16.11.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat pe perioada desfasurării controlului acte și documente justificative suplimentare conform adresei înregistrată la .X. ROMANIA SRL sub numărul .X./23.03.2012.

Astfel, prin adresa nr..X./26.03.2012, .X. ROMANIA SRL a solicitat din propria inițiativă suspendarea inspecției fiscale pe o perioadă de patru luni invocând faptul că documentele justificative care atestă că serviciile au fost efectiv prestate, urmează a fi solicitate de la persoanele afiliate a .X. ROMANIA SRL, iar traducerea acestora în limba română necesită timp, organele de inspecție fiscală suspendând inspecția fiscală pentru perioada 30.03.2012-15.06.2012.

Din analiza informațiilor și documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală nu au reușit să identifice tipurile de servicii prestate, durata de execuție, locul prestării acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, copii ale documentelor de transport (bilete de avion, tren, autobuz, etc.) și a pasapoartelor cu viza de intrare/ieșire din/in România din care să rezulte durata deplasării efectuate de prestator, .X. nu a prezentat documente care să ateste că aceste persoane sunt angajate la .X. Japonia sunt detașate la .X. ROMANIA SRL, precum și permisele de muncă specifice lucrătorilor străini detașați în România, nu au fost prezentate documente care să ateste în cadrul cărui compartiment al .X. ROMANIA SRL și-au desfășurat activitatea, pentru ce proiect au realizat asistența tehnică și care au fost beneficiile rezultate din achiziția acestor prestări de servicii, nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situații de lucrări sau orice alte documente care să demonstreze că serviciile facturate pentru persoanele japoneze detașate la .X. ROMANIA SRL au fost efectiv prestate și mai mult, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată a prezentat aceleași acte și documente existente la momentul în care .X. ROMANIA SRL a solicitat suspendarea inspecției fiscale.

Astfel, în baza prevederilor legale în vigoare, cheltuielile cu prestările de servicii efectuate de .X. LTD Anglia în sumă de .X. lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori,

termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

Se reține că facturile au fost emise în baza contractului de servicii nr.FN) din data de 05.08.2000 încheiat între .X. LTD Anglia în calitate de furnizor și .X. ROMANIA SRL în calitate de beneficiar.

Potrivit Art.2 din Contractul de servicii nr.(FN) din data de 05.08.2000, Serviciile constau în :

- “2.1 În domeniul finanțării (...)*
- 2.2. În domeniul asigurării și managementului riscului (...)*
- 2.3. În domeniul taxelor(...)*
- 2.4. În domeniul managementului, resurselor și dezvoltării(...)*
- 2.5. În domeniul relațiilor publice (...)*
- 2.6. În domeniul dezvoltării firmei, Furnizorul va oferi servicii pentru a ajuta beneficiarul în achiziționarea și dezvoltarea noilor întreprinderi.*
- 2.7. În domeniul managementului firmei (...)*
- 2.8. În domeniul informațiilor de produs (...)*
- 2.9. În domeniul marketingului (...)*
- 2.10. În domeniul transportului și logisticii(...)*
- 2.11. În domeniul problemelor de legislație(...)*
- 2.12. În domeniul legislației muncii și a problemelor cu angajații(...)*
- 2.13. În domeniul administrației și tehnologiei informațiilor(...)*
- 2.14. În domeniul surselor (...)*
- 2.15. În domeniul asistenței tehnice, Furnizorul va:*
oferi servicii legate de listele de materiale;
oferi asistență în legătura cu documentația de engineering și conducerea bazei de date;
realiza echilibrarea liniei de produse noi și/sau schimbări de model;
oferi controlul schimbării produsului de engineering;
participa la respectarea standardelor de calitate OS9000, ISO9000, ISO14000;
ajuta la introducerea de noi produse și/sau procese în operațiile Beneficiarului;
oferi asistență în formarea personalului raman așa cum se cere.
- 2.16. În orice domeniu, altul decât cele amintite mai sus.*

De asemenea, se reține că .X. ROMANIA SRL și .X. LTD Anglia sunt persoane afiliate conform prevederilor art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform facturilor emise de .X. LTD Anglia și prezentate în limba engleză a rezultat că serviciile facturate de prestatorul extern constau în refacturări servicii asistență tehnică și alte cheltuieli de călătorie.

Din analiza serviciilor facturate de prestatorul extern a rezultat ca acestea reprezinta servicii facturate de .X. Japonia catre .X. LTD Anglia, iar acesta din urma a refacturat serviciile catre .X. ROMANIA SRL.

Din verificarea actelor si documentelor justificative aferente serviciilor facturate de .X. LTD Anglia catre .X. ROMANIA SRL, a rezultat că:

.X. ROMANIA SRL a prezentat următoarele:

- facturi emise de .X. Japonia catre .X. LTD Anglia;
- acte si documente anexate facturilor emise .X. Japonia catre .X. LTD Anglia, traduse in limba romana, reprezentand situatii intitulate:
 - „Cheltuieli de deplasare in strainatate”, traduse din limba japoneza, in care se cuprind valoarea diurnei, cheltuieli cu cazarea, cheltuieli de protocol si alte cheltuieli cu deplasarea persoanelor de cetatenie japoneza;
 - „Detalierea deconturilor de cheltuieli pentru deplasare in strainatate”, traduse din limba japoneza, in care se cuprind deplasari cu trenul, taxi efectuate de persoanele de cetatenie japoneza;
 - „Decont de cheltuieli si intinerariu pentru deplasare in strainatate”, traduse din limba japoneza, continand modul de calcul al diurnei si costul cazarii;
 - „Detalierea solicitarii de rezervare a biletelor de avion”, traduse din limba japoneza.

De asemenea, in vederea justificarii serviciilor facturate de prestatorul extern, pentru toate celalalte facturi .X. ROMANIA SRL a prezentat in timpul desfasurarii inspectiei fiscale documente redactate, atat in limba engleza, (facturi emise de .X. Japonia catre .X. LTD Anglia) cat si in limba japoneza, astfel ca organele de inspectie fiscala au fost in imposibilitatea de a determina natura serviciului prestat, necesitatea acestuia, precum si faptul ca prestarea s-a realizat efectiv in beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Pentru a justifica clar si exact natura, realitatea si necesitatea serviciilor prestate de .X. LTD Anglia, in data de 06.07.2012, a fost luata o nota explicativa domnului .X., avand calitatea de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, din care a rezultat ca serviciile au fost prestate de angajatii ai .X. Japonia in Romania si au constat in asistenta tehnica si de calitate. Ulterior, cheltuielile respective, cuprinzand salariile persoanelor detasate din Japonia care au asistat in Romania la planificarea, demararea si lansarea proiectelor derulate la cele trei puncte de lucru ale .X. ROMANIA SRL, precum si cheltuielile administrative ale salariatiilor (cazare, transport) au fost refacturate la cost de catre .X. LTD Anglia catre .X. ROMANIA SRL.

În Nota explicativa se invoca faptul ca pana la data de 06.07.2012 au fost prezentate următoarele documente justificative:

- copii dupa facturi emise de .X. LTD Anglia;
- copii dupa facturile emise de .X. Japonia catre .X. LTD Anglia, situatii centralizatoare cu detalierea tuturor cheltuielilor suportate de .X. Japonia, cereri de solicitare a serviciilor (numele persoanelor, perioada, proiectul),

detalii privind intinerarul calatoriei efectuate in Romania de personalul japonez;

- structura organizatorica a grupului .X. LTD Anglia.

Desi, in nota explicativa societatea verificata invoca faptul ca au fost puse la dispozitie anumite documente in vederea justificarii serviciilor facturate de .X. LTD Anglia, omite sa precizeze ca aceste documente sunt redactate atat in limba engleza cat si in limba japoneza.

Avand in vedere cele prezentate anterior, precum si faptul ca pe intreaga perioada a derularii inspectiei fiscale au fost solicitate prezentarea in limba romana a tuturor documentelor (facturi si anexe aferente) intocmite si emise in perioada supusa verificarii de persoana afiliata .X. Ltd Anglia catre .X. ROMANIA SRL, in data de 10.06.2016, a fost luata o nota explicativa domnului .X. in calitate de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL in vederea stabilirii situatiei de fapt cu privire la existenta documentelor in forma tradusa si certificata de traducatori autorizati in conformitate cu prevederile art.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.8 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala.

Din nota explicativa data de domnul .X. in calitate de Director administrativ-economic a .X. ROMANIA SRL, rezulta ca *“nu se poate confirma la acest moment daca toate documentele emise intr-o limba straina au fost traduse de catre un traducator autorizat si ca aceste documente ar fi fost legalizate.”* De asemenea, prin nota explicativa se solicita sa se specifice pentru care dintre documentele prezentate se doreste organizarea ad-hoc orala sau organizarea traducerii in scris prin intermediul unui specialist autorizat.

În urma reluării inspectiei fiscale in data de 13.02.2012 si a analizei documentare efectuate asupra actelor si documentelor justificative cu privire la reanalizarea serviciile prestate de persoanele afiliate, asa cum se mentioneaza in cadrul Deciziei nr.336/16.11.2010, organele de inspectie fiscala au solicitat pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale acte si documente justificative suplimentare conform adresei inregistrata la .X. ROMANIA SRL sub numarul .X./23.03.2012.

Astfel, prin adresa nr..X./26.03.2012 .X. ROMANIA SRL a solicitat din propria initiativa suspendarea inspectiei fiscale pe o perioada de patru luni invocand faptul ca documentele justificative care atesta ca serviciile au fost efectiv prestate, urmeaza a fi solicitate de la persoanele afiliate a .X. ROMANIA SRL, iar traducerea acestora în limba română necesita timp.

În baza Referatului nr..X./02.04.2012 si a adresei nr..X./02.04.2012, coroborat cu prevederile art.2 lit.f) din Ordinul nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspectiei fiscale, s-a comunicat .X. ROMANIA SRL suspendarea inspectiei fiscale pentru perioada 30.03.2012-15.06.2012.

În conformitate cu prevederile art.4 pct. 4.2. si pct. 4.3. din Contractul de Servicii nr.(FN) din data de 05.08.2000, .X. LTD Anglia si .X. ROMANIA SRL aveau urmatoarele obligatii:

“4.2 Categoria serviciilor realizate

Furnizorul va tine o contabilitate precisa si a.X.rata si actele legate de costurile si cheltuielile lui. Pe baza acestora, Furnizorul va pregati si va prezenta Beneficiarului facturile pentru serviciul (serviciile) prestat(e), indicand categoria asa cum s-a stabilit la art. 2, natura proiectului (proiectelor) si activitatilor asa cum se obisnuieste pentru serviciile profesionale prestate. Furnizorul va pune la dispozitia Beneficiarului documentele doveditoare pentru preturile facturate, iar beneficiarul va obtine chitante oficiale pentru toate taxele platite in numele furnizorului si va oferi aceste chitante Furnizorului.

4.3. Actele beneficiarului

Beneficiarul va obtine si va pastra actele si documentatia corespunzatoare a serviciilor prestate de Furnizor”.

Față de cele de mai sus se reține că informațiile si anexele prezentate in timpul inspectiei fiscale, nu reflecta clar si exact tipurile de servicii prestate, durata de executie, locul prestarii acestora, modul de calcul al cuantumului serviciilor prestate, copii ale documentelor de transport (bilete de avion,tren, autobuz, etc.) si a pasapoartelor cu viza de intrare/iesire din/in Romania din care sa rezulte durata deplasarii efectuate de prestator, nu au fost prezentate documente care sa ateste ca aceste persoane sunt angajate la.X. Japonia si sunt detasate la .X. ROMANIA SRL, precum si permisele de munca specifice lucratorilor straini detasati in Romania, nu au fost prezentate documente care sa ateste in cadrul carui compartiment al .X. ROMANIA SRL si-au desfasurat activitatea, pentru ce proiect au realizat asistenta tehnica si care au fost beneficiile rezultate din achizitia acestor prestari de serviciu, nu au fost prezentate rapoarte de lucru, situatii de lucrari sau orice alte documente care sa demonstreze ca serviciile facturate pentru persoanele japoneze detasate la .X. ROMANIA SRL au fost efectiv prestate.

De reținut este faptul că pana la data incheierii inspectiei fiscale, pentru justificarea serviciilor facturate de .X. LTD Anglia, societatea verificata a prezentat aceleasi acte si documente existente la momentul in care .X. ROMANIA SRL a solicitat suspendarea inspectiei fiscale.

Spre exemplificare :

a) .X. LTD Anglia a emis factura nr..X./18.04.2007 in valoare de .X. lei (.X. lire) in cuprinsul careia se mentioneaza refacturare de.X. Japonia a costurilor platite pentru .X. LTD Anglia, precum si asistenta tehnica.

Pentru a justifica faptul ca serviciile prestate de .X. LTD Anglia au fost efectiv realizate, societatea verificata a prezentat la factura nr..X./18.04.2007, urmatoarele documente:

- factura nr..X./31.03.2007 emisa de.X. Japonia catre .X. LTD Anglia in valoare de .X. yeni (.X. lire) in cuprinsul careia se identifica numele si perioada de detasare a persoanelor .X., tariful perceput pe fiecare zi de serviciu prestat, contravaloarea deplasarii cu avionul pentru persoanele mai sus mentionate, precum si alte cheltuieli aferente deplasarii acestora.

- factura nr..X./31.03.2007 emisa de.X. Japonia catre .X. LTD Anglia - in valoare de .X. yeni (.X. lire) - in cuprinsul careia se identifica numele si perioada de detasare a persoanei .X., tariful perceput pe fiecare zi de serviciu prestat, precum si alte cheltuieli aferente deplasarii acestuia;

- Situatii intitulate „Cheltuieli de deplasare in strainatate” pentru persoanele .X. si .X. - in care se cuprind valoarea diurnei, cheltuieli cu cazarea, cheltuieli de protocol si alte cheltuieli cu deplasarea persoanelor de cetatenie japoneza;

- Situatii intitulate „Detalierea deconturilor de cheltuieli pentru deplasare in strainatate” pentru persoanele .X. si .X. - in care se cuprind valoarea deplasarilor cu trenul, taxi efectuate de persoanele de cetatenie japoneza;

- Situatii intitulate „Decont de cheltuieli si intinerariu pentru deplasare in strainatate” pentru persoanele .X. si .X. – continand modul de calcul al diurnei si costul cazarii;

- Situatii intitulate „Detalierea solicitarii de rezervare a biletelor de avion pentru persoanele .X..

b) .X. LTD Anglia a emis factura nr..X./21.07.2006 in valoare de .X. lei (.X. lire) in cuprinsul careia se mentioneaza refacturare de.X. Japonia a costurilor platite pentru .X. LTD Anglia, precum si asistenta tehnica.

Pentru a justifica faptul ca serviciile prestate de .X. LTD Anglia au fost efectiv realizate, societatea verificata a prezentat la factura nr..X./21.07.2006, urmatoarele documente:

- factura nr..X./30.06.2006 emisa de.X. Japonia catre .X. LTD Anglia in valoare de .X. yeni (.X. lire) in cuprinsul careia se identifica numele unor persoane japoneze si valoarea totala facturata;

- situatii tabelare redactate in limba japoneza si engleza.

Ca urmare a celor prezentate cu titlu exemplificativ rezultă că societatea verificata:

- nu a prezentat documente care sa ateste ca persoanele japoneze sunt angajate la .X. Japonia si sunt detasate la .X. ROMANIA SRL, copii ale biletelor de avion, de tren, pasapoartele cu vize de intrare/iesire in/din tara, documente din care sa rezulte contravaloarea cheltuielilor cu cazarea pe fiecare persoana in parte, transportul acestora de la societatea verificata la locul de cazare si invers, respectiv la aeroportul de plecare/sosire.

- nu a prezentat acte si documente justificative din care sa rezulte necesitatea si prestarea efectiva de servicii in beneficiul .X. ROMANIA SRL.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale invocate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de servicii în suma de .X. lei și în suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2007.**

6. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile facturate de .X. MAROC în sumă de .X. lei, Direcția de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect obligații suplimentare, în condițiile în care în justificarea prestării efective a serviciilor societatea nu a prezentat contract/comandă sau orice alt document de această natură și nici alte documente cum sunt situații de lucrări, rapoarte de activitate, studii etc.

Perioada verificată: anul 2008

În fapt, urmarea reverificării dispuse prin Decizia nr.336/16.11.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2008, .X. ROMANIA S.R.L. a înregistrat în debitul contului 628.43 „Servicii externe .X.” suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu *”refacturare costuri ale echipei ADO pentru proiect X61 & 79 aferent perioadei ianuarie – septembrie 2008”*, în baza facturii nr..X./30.10.2008 emisa de către .X. MAROC, persoană afiliată conform prevederilor art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecției fiscale au constatat ca societatea verificata nu a prezentat comanda/contract incheiat intre parti sau alte documente cu functiuni similare, precum si documente justificative (rapoarte de activitate, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) care sa ateste ca serviciile au fost efectiv prestate, in ce au constat acestea, termenele de executie, tarife percepute, valoarea totala a contractului, etc.

În vederea clarificării aspectelor prezentate anterior cu privire la serviciile prestate de către .X. MAROC, a fost luată în data de 06.07.2012, nota explicativă domnului .X. în calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL, din care rezultă că serviciile prestate de .X. MAROC au avut legătura cu proiectele X61 .X. la care au participat, atât angajați ai .X. ROMANIA SRL, cât angajați ai .X. MAROC.

În vederea susținerii deductibilității cheltuielilor privind serviciile facturate de .X. MAROC, .X. ROMANIA SRL a prezentat la nota explicativa următoarele documente:

- un Acord pentru servicii de management din data de 01.04.2007, în care .X. MAROC detine calitatea de client și nu de prestator, iar .X. ROMANIA SRL detine calitatea de contractor și nu de beneficiar.

- copie xerox a facturii nr..X./30.10.2008 emisă de .X. MAROC în valoare de .X. euro;

- o listă cuprinzând nr. de ore repartizate pe proiectele .X. și tariful/ora;

- o listă cuprinzând numele unor persoane străine repartizate pe proiectele .X., precum și orele lucrate/ luna de fiecare persoană în parte.

Având în vedere că .X. ROMANIA SRL nu a prezentat contract încheiat între părți/comandă, prin intermediul căruia să facă dovada contractării unor astfel de servicii efectuate de către .X. MAROC, rezultatul activității de proiectare și testare a cablajelor pentru .X. și .X., respectiv desenele tehnice și rezultatele testării cablajelor electrice, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit datorat bugetului de stat aferent exercitiului financiar al anului 2008.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

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

Așa cum rezultă din constatările din verificarea actelor și documentelor justificative cu privire la factura emisă de .X. MAROC a rezultat faptul că societatea verificată nu a prezentat comanda/contract încheiat între părți sau alte documente cu funcțiuni similare, precum și documente justificative (rapoarte de activitate, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) care să ateste că serviciile au fost efectiv prestate, în ce au constat acestea, termenele de execuție, tarife percepute, valoarea totală a contractului, etc.

Din nota explicativă din data de 06.07.2012 dată de domnul .X. în calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL rezultă că serviciile prestate de .X. MAROC au avut legătura cu proiectele X61 – .X.

.X. la care au participat, atat angajati ai .X. ROMANIA SRL, cat angajati ai .X. MAROC.

La nota explicativa din data de 06.07.2012 .X. ROMANIA SRL a prezentat:

- un Acord pentru servicii de management din data de 01.04.2007, in care .X. MAROC detine calitatea de client si nu de prestator, iar .X. ROMANIA SRL detine calitatea de contractor si nu de beneficiar.

- copie xerox a facturii nr..X./30.10.2008 emisa de .X. MAROC in valoare de .X. euro;

- o lista cuprinzand nr. de ore repartizate pe proiectele .X. si tariful/ora;

- o lista cuprinzand numele unor persoane straine repartizate pe proiectele .X., precum si orele lucrate/ luna de fiecare persoana in parte.

Față de cele de mai sus se reține că documentele prezentate nu sunt de natură să justifice cheltuielile cu aceste servicii nefiind prezentat comanda/contract incheiat intre parti sau alte documente cu functiuni similare și nici alte documente justificative (rapoarte de activitate, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) care sa ateste ca serviciile au fost efectiv prestate, in ce au constat acestea, termenele de executie, tarife percepute, valoarea totala a contractului, etc.

Potrivit prevederilor legale incidente justificarea prestării serviciilor se efectuează cu contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să efectueze pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, precum și cu documente de natura situațiilor de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Ca urmare, se reține că legea fiscală prevede ca pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile trebuie îndeplinite, cumulativ, cele două condiții: necesitatea și prestarea efectivă.

Având în vedere că una dintre aceste condiții nu este respectată, respectiv justificarea cu contract și alte documente a prestării efective a serviciilor cheltuielile cu aceste servicii facturate de .X. Maroc nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit pe anul 2008.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale invocate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de

societate pentru impozit pe profit aferent cheltuielilor cu prestarile de servicii în suma de .X. lei.

7. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma totala de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, aferente facturilor emise de .X. SRL .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. SRL datorează aceste obligații în condițiile în care nu au fost prezentate documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 2008

În fapt, urmarea reverificării dispuse prin Decizia nr.336/16.11.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008, .X. ROMANIA SRL a înregistrat în debitul contului 624.03 „Taxi persoane” cheltuieli reprezentând servicii taxi pentru persoane care nu au calitatea de salariați ai societății, în suma de .X. lei, în baza facturilor emise de .X. SRL.

În vederea clarificării aspectelor cu privire la serviciile de taximetrie facturate de .X. SRL, a fost luată, în data de 06.07.2012, nota explicativă Domnului .X. în calitate de Director Administrativ Economic a .X. ROMANIA SRL, din care au rezultat următoarele:

- cheltuielile privind serviciile de taximetrie au fost efectuate, atât pentru salariații proprii, cât și cu ocazia serviciilor de asistență tehnică prestate de către diferite persoane beneficiarul .X. ROMANIA SRL, dar care nu dețin calitatea de angajați ai .X. ROMANIA SRL;

- societatea verificată are obligația, conform contractelor încheiate cu .X. EUROPE, .X. POLAND și .X. JAPONIA, de a suporta orice costuri directe și indirecte (inclusiv cele de cazare sau alte cheltuieli conexe) aferente salariaților detașați în România.

În vederea susținerii deductibilității cheltuielilor privind serviciile de taximetrie, .X. ROMANIA SRL a prezentat, atât la nota explicativă luată în data de 06.07.2012, cât și la punctul de vedere anexat la Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.05.2010, următoarele documente:

- copii xerox a unui număr de X facturi din totalul de X facturi emise de .X. SRL, respectiv facturile nr..X./03.01.2008 și nr..X./01.02.2008, nr..X./03.03.2008;

- câte un desfășurator al comenzilor de taxi pentru cele X facturi, în care se consemnează data, ora, rutele efectuate și tarifele percepute. În cuprinsul desfășuratorului aferent facturii nr..X./03.03.2008 se regăsesc înscrise de mână, pentru câteva poziții, numele unor persoane străine.

Intrucât, din analiza actelor și documentelor prezentate de .X. ROMANIA SRL cu privire la serviciile facturate de către .X. Ltd, .X.

POLAND, .X. JAPONIA nu a rezultat faptul ca acestea au fost efectiv prestate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca cheltuielile cu serviciile de taximetrie facturate de .X. SRL nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, incalcan-du-se astfel prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și ale pct.22 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de taximetrie prestate de .X. SRL în sumă de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că serviciile de taximetrie efectuate pentru persoane ce nu au calitatea de angajați ai societății nu au generat venituri din exploatare și deci nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile fiind incidente art.145 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.45(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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

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

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

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

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

a) operațiuni taxabile;

Conform prevederilor pct.45(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din constatări reiese că în vederea susținerii deductibilității cheltuielilor privind serviciile de taximetrie, .X. ROMANIA SRL a prezentat atât la nota explicativa luata in data de 06.07.2012, cat si la punctul de vedere anexat la RIF nr..X./25.05.2010, urmatoarele documente:

- copii xerox a unui numar de X facturi din totalul de X facturi emise de .X. SRL, respectiv facturile nr..X./03.01.2008 si nr..X./01.02.2008, nr..X./03.03.2008;

- cate un desfasurator al comenzilor de taxi pentru cele X facturi, in care se consemneaza data, ora, rutele efectuate si tarifele percepute. In cuprinsul desfasuratorului aferent facturii nr..X./03.03.2008 se regasesc inscrise de mana, pentru cateva pozitii, numele unor persoane straine.

Din analiza acestor documente nu a rezultat faptul ca au fost prestate pentru salariați proprii sau în scopul desfășurării activității societății.

Argumentul conform căruia aceste cheltuieli cu serviciile de taximetrie pentru persoane ce nu sunt salariate ale societății reprezintă cheltuieli cu servicii de asistență prestate de catre diferite persoane beneficiul .X. ROMANIA SRL, dar care nu detin calitatea de angajat ai .X. ROMANIA SRL și pentru care societatea verificata are obligatia, conform contractelor incheiate cu .X. EUROPE, .X. POLAND și .X. JAPONIA, de a suporta orice costuri directe si indirecte (inclusiv cele de cazare sau alte cheltuieli conexe) aferente salariatilor detasati in Romania nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere cele analizate la cap.III pct.2-4 din considerentele prezentei decizii conform cărora nu au fost prezentate documente din care sa rezulte că persoanele străine au calitatea de

detașați la .X. SRL, precum și documente din care sa rezulte că serviciile prestate de aceștia s-au efectuat în beneficiul .X. SRL.

În consecință, nu se face dovada că aceste cheltuieli cu serviciile de taximetrie au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, așa cum s-a analizat la impozitul pe profit documentele prezentate nu fac dovada că aceste cheltuieli cu serviciile de taximetrie au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Ca urmare, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă serviciilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o persoană impozabilă dacă serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de taximetrie facturate de .X. SRL în sumă de .X. lei precum și pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei.

*
* *

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Referitor la documentele justificative se reține faptul că la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or,

acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

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

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

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, se stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că **aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ**, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.X/2013:

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

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

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

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

8. Referitor la debitele stabilite prin decizia de impunere contestată, se rețin următoarele:

Prin Minuta privind susținerea orală a contestației formulată de .X. SRL din data de 29.11.2016, s-a consemnat că „sumele desființate nu

corespund cu sumele din decizia de impunere; au fost contabilizate sumele plătite de societate din decizia de impunere inițială”.

De asemenea, **prin contestație** se menționează „suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar [...] a fost contestată de societate prin contestația nr..X./30.06.2010 și respinsă prin Decizia privind soluționarea contestației nr.336/16.11.2010, inclusiv prin Decizia nr..X./2010 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ Fiscal”.

Față de cele precizate mai sus se reține:

Prin Decizia nr.336/16.11.2010, s-a **desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./26.05.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./12.08.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, ca urmare a reverificării societății s-au stabilit obligații fiscale în suma de **.X. lei** reprezentând:

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

Prin adresa nr..X./13.12.2016 organele de inspecție fiscală precizează “[...] în Decizia de impunere nr.F-MC .X./12.08.2016, pentru creanța fiscală Impozit pe profit (debit) s-a înscris eronat suma de .X. lei în loc de .X. lei”, precum și faptul că

„propunem admiterea contestației formulate de către .X. SRL pentru suma totală de .X. lei:

- impozit pe profit suplimentar în sumă deX. lei;
- taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de.....X. lei.”

*

* *

Față de cele analizate la cap.III pct.1-8 din considerentele prezentei decizii s-au dispus următoarele soluții:

- admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere contestată, pentru:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată.

- respingerea contestației ca neîntemeiată pentru:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată.

9. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.**
- **.X. lei majorări de întârziere aferente TVA,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

În fapt, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul,

organul de soluționare a contestației va proceda la respingerea contestației ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA.

10. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.08.2016, 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 deși se referă la diminuarea pierderii fiscale, în fapt privește măsura de înregistrare a pierderii fiscale ca urmare a influențelor stabilite după efectuarea inspecției fiscale.

În fapt, urmarea reverificării .X. SRL, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./12.08.2016 și Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.08.2016 prin care au dispus diminuarea pierderii fiscale aferentă exercițiilor financiare 2005 și 2007 cu suma totală de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. 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”.

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit căror:

“(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.

De asemenea, art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv: *“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a 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 soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGAMC 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.

Organul de soluționare a contestației reține că perioada supusă reverificării fiscale a fost 2005 – 2008, perioadă în care societatea a înregistrat și declarat pierdere fiscală (2005 și 2007) și impozit pe profit (2006 și 2008).

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile analizate în cuprinsul prezentei decizii nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, au diminuat pierderea fiscală declarată de societate în anul 2005 și anul 2007 și au calculat impozit pe profit suplimentar pentru perioada în care nu a fost înregistrată pierdere fiscală.

Astfel, ca urmare a reverificării, la sfârșitul perioadei verificate, respectiv 31.12.2008, societatea înregistrează profit impozabil și datoră impozit pe profit la care s-a adăugat și impozitul pe profit stabilit suplimentar.

Ca urmare, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.08.2016, chiar dacă în cuprinsul acesteia se dispune „*diminuarea pierderii fiscale*” nu are calitatea unui act administrativ fiscal în sensul stabilirii competenței în temeiul art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ci a unei măsuri de înregistrare a pierderii diminuată de organele de inspecție fiscală, pierdere care ulterior a influențat impozitul pe profit stabilit suplimentar la sfârșitul perioadei verificate, respectiv 31.12.2008.

Astfel, organul de soluționare a contestației s-a pronunțat în cuprinsul prezentei decizii asupra deductibilității cheltuielilor cu care a fost diminuată pierderea fiscală și care au influențat impozitul pe profit stabilit suplimentar la sfârșitul perioadei verificate, însă asupra măsurii de înregistrare a pierderii fiscale competența aparține organului fiscal emitent al actului atacat în temeiul art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere, contestația va fi restituită Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în calitate de organ fiscal competent în soluționarea contestației.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

1. Admiterea contestației formulata de .X. SRL și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./12.08.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

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

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./12.08.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA ;
- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA.

3. Constatarea necompetenței materiale pentru contestația formulată de .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.08.2016 și remiterea dosarului pentru acest capăt de cerere organului fiscal emitent al actului atăcat în calitate de organ fiscal competent în soluționarea contestației.

Pct.2 și 3 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General,
X