



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@anaf.ro

DECIZIA nr. 29 / 2017
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SA, din localitatea .X., jud. .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1602/22.08.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr.GJG-AIF .X./18.08.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1602/22.08.2016, asupra contestației formulate de **.X. SA**, cu sediul social în .X., .X., județul .X., având cod unic de înregistrare fiscală ROX, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X./1991, reprezentată convențional prin .X. SRL, cu sediul social în .X., Soseaua .X., în baza împuternicirii din data de 04.08.2016, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ .X./30.06.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit,
- **.X. lei** accesorii aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost formulată 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 data de **05.08.2016**, așa cum reiese din ștampila registraturii Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației anexată la dosarul cauzei, față de

data comunicării Deciziei de impunere nr. F-GJ .X./30.06.2016, respectiv **08.07.2016**, potrivit confirmării de primire prin poștă, anexată în copie la dosarul cauzei.

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

I. .X. SA contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016, solicitând anularea integrală a acesteia și exonerarea societății de la plata impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată și a accesoriilor aferente sau desființarea acestora, suținând următoarele:

Societatea menționează că la data de 10.11.2015 a fost informată, prin Aviz de inspecție fiscală, de începerea unei inspecții fiscale având ca obiect taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2009-30.06.2015 și impozit pe profit pentru perioada 01.01.2009-30.06.2015, fapt consemnat de organele de inspecție fiscală, la data de 29.12.2015, în Registrul unic de control la poziția X.

Ulterior, la data de 12.05.2016, societății i s-a comunicat un alt aviz de inspecție fiscală cu același număr, respectiv F-GJ .X./04.11.2015, dar listat la data de 18.04.2016, cu perioadă controlată 01.12.2009-30.09.2015 pentru TVA și impozit pe profit, aviz prin care s-a dispus extinderea perioadei controlate.

Referitor la inspecția fiscală care a fost efectuată de un organ fiscal necompetent, fapt ce atrage nulitatea actelor administrativ fiscale emise, societatea susține că nu i-a fost adusă la cunoștință delegarea de competență și nu i s-a comunicat actul de delegare, acesta nefiind anexat raportului de inspecție fiscală, fiind încălcate prevederile art.44, art.45, art.99 din Codul de procedură fiscală și art.7 din OPANAF nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală.

Astfel, deși în Raportul de inspecție fiscală s-a menționat o pretinsă delegare a competenței de la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în fapt, nu a fost comunicat sau prezentat societății niciun ordin, fapt pentru care societatea consideră că delegarea de competență nu produce niciun fel de efect față de societate.

Prin urmare, emiterea unui act administrativ de către un organ necompetent atrage nulitatea absolută a acestuia, potrivit deciziei ICCJ

nr..X./23.11.2006, jurisprudenței Curților de Apel și prevederilor art.49 alin. (1) lit.a) din noul Cod de procedură fiscală, societatea solicitând anularea întregii inspecții fiscale și a actelor administrative emise la finalizarea inspecției.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au completat registrul unic de control cu încălcarea dispozițiilor art.3 alin.(2) și art.9 din Legea nr.252/10.06.2003 privind registrul unic de control, neconsemnând anterior începerii controlului nicio informație cu privire la perioadă controlată, deși aveau această obligație legală expresă.

Referitor la extinderea perioadei controlate fără respectarea condițiilor procedurale aplicabile, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au extins perioada verificată cu 3 luni pentru fiecare categorie de taxe și impozite fără nicio justificare, încălcând astfel prevederile art.98 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, speței fiindu-i aplicabile prevederile pct.4 din OPANAF nr.364/2009 pentru probarea Sistemul de proceduri pentru inspecția fiscală.

Societatea susține că niciunul dintre cele două avize de inspecție fiscală nu a îndeplinit cerințele de formă prevăzute de art.101 din Codul de procedură fiscală, respectiv potrivit alin.(3) din același act normativ, avizul de inspecție fiscală trebuia să cuprindă informații privind temeiul juridic, data începerii inspecției fiscale, obligațiile fiscale, perioadele supuse inspecției fiscale și posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

Totodată, cel de-al doilea aviz prin care s-a extins perioada supusă controlului fiscal trebuia să aibe ca temei legal art.102 alin.(3) lit.c) din Codul de procedură fiscală și nu art.101, societatea susținând că autoritățile fiscale au încălcat în mod voit și abuziv obligațiile cu privire la redactarea corectă și completă a avizului de inspecție fiscală, prejudiciind interesele societății.

Societatea precizează că organul de inspecție fiscală nu a comunicat, în mod complet și corect, proiectul raportului de inspecție fiscală, respectiv la data de 07.06.2016 acesta a transmis un draft incomplet fără capitole de început și de sfârșit și fără niciuna dintre anexele aferente RIF-ului, și care să conțină și să expliciteze, în detaliu și în integralitate, toate constatările și consecințele fiscale stabilite potrivit prevederilor art.107 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, modificat prin pct.44 din Ordonanța Guvernului nr.29/2011. Astfel, societatea susține că a purta discuția finală fără să aibe acces la informațiile din proiectul de RIF, duce la încălcarea dreptului de informare și apărare al societății, fiind privată de dreptul de a cunoaște toate aspectele reținute de autoritățile fiscale.

Societatea susține că prin atitudinea arbitrară din cursul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au încălcat flagrant prevederile art.7 alin.(2), art.6, art.12 și art.13 din Codul de procedură fiscală întrucât, nu au dat dovadă de rol activ ci, dimpotrivă, deși au fost invitate să viziteze fabrica pentru a putea înțelege procesele tehnologice, acestea au refuzat considerând că doar înregistrările contabile erau suficiente pentru a determina tratamentul fiscal al operațiunilor vizate, concluziile acestora indicând necunoașterea modelului de business al societății.

Totodată, refuzul echipei de inspecție fiscală de a ține cont de realitatea de fapt, inventând o altă realitate, rezultând astfel că orice apreciere a acesteia asupra stărilor fiscale nu poate fi decât una trunchiată, soluția emisă fiind eronată, cât și nesolicitarea unor opinii avizate de la Departamentul legislație TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a reprezentat un abuz săvârșit de aceasta.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au indicat greșit temeiul de drept, respectiv au solicitat justificarea deductibilității TVA invocând prevederile pct 48 din Normele metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit m) din Codul fiscal aplicabile impozitului pe profit, în contradicție cu prevederile art.145-147 din același act normativ și principiile comunitare generale aplicabile materiei TVA, ceea ce atrage nulitatea deciziei de impunere potrivit art.43 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, societatea solicită aplicarea prevederilor art.105 alin. (2) din Codul de procedură civilă privind anularea deciziei de impunere și înlăturarea vătămării aduse prin actul administrativ încheiat, vătămare ce constă în imposibilitatea formulării unei apărări corespunzătoare întrucât raționamentul propus de organul fiscal este viciat, cât și imposibilitatea verificării de către organul de soluționare sau de către instanța de judecată a legalității și temeiniciei Deciziei de impunere.

Referitor la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale privind impozitul pe profit și TVA aferente operațiunilor derulate în anul fiscal 2009, societatea susține că potrivit prevederilor art.91, art.23 și art.110 din Codul de procedură fiscală, acesta este prescris având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 29.12.2015.

De asemenea, societatea precizează că potrivit art.19 alin.(1) din Codul fiscal profitul impozabil se generează constant în cursul unui an fiscal, rezultând că la data declarării și plății acestuia profitul a fost deja generat, iar referitor la momentul de la care începe să curgă prescripția fiscală, legea nu se referă la calcularea fiscală sau declararea recapitulativă a bazei de impunere, ci la momentul constituirii acesteia potrivit art.34 din Codul fiscal, rezultând că impozitul pe profit aferent anului 2009 s-a constituit, calculat și declarat trimestrial, în cursul anului fiscal.

Totodată, potrivit art.145 alin.(1), art.134 alin.(2), art.157 alin.(1) și art.156 alin.(1) din Codul fiscal, momentul depunerii Decontului de TVA coincide cu momentul nașterii bazei de impunere a creanței fiscale, astfel

termenul de prescripție începe să curgă cu 1 ianuarie a anului următor datei de depunere a decontului de TVA pentru perioada fiscală avută în vedere.

Societatea precizează că având în vedere inacțiunea organelor de inspecție fiscală, dreptul de a efectua controlul (drept procedural) nu poate fi privit distinct de dreptul de a stabili obligații fiscale, inspecția fiscală nu poate avea în vedere o perioadă ce se situează în afara termenului de prescripție.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată**, societatea susține următoarele:

În ceea ce privește serviciile achiziționate de societate de la companii din grup și servicii juridice/consultanță pentru care organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a TVA pe motiv că societatea nu deținea documente justificative care să ateste prestarea și necesitatea achiziționării în scopul operațiunilor taxabile, precum și servicii achiziționate de la alte entități din România sau din UE întrucât acestea nu dețineau cod valid de TVA sau codul nu era trecut pe factură, societatea susține că acestea au considerat ca aplicabile aceleași reguli ca la calculul impozitului pe profit, iar pentru cheltuielile considerate de societate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au considerat TVA aferentă ca nedeductibilă.

Societatea precizează că întreaga legislație stabilește fără echivoc că TVA aferentă achizițiilor este deductibilă dacă aceste achiziții sunt destinate activității economice a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală nedemonstrând că acestea nu există, caz în care ar fi trebuit anulată și TVA colectată, sau că natura lor le face incompatibile cu activitatea sa economică, unde pro-rata de deducere era de 100%, astfel refuzarea dreptului de deducere a TVA fiind în întregime nelegală.

Astfel, deductibilitatea TVA trebuie judecată strict în baza prevederilor art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Codul fiscal, fapt confirmat și din jurisprudența CJUE, unde principiul prevalenței normei comunitare este recunoscut și de art.148 din Constituția României, respectiv cazurile C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și Others, paragrafele 43, 44 și 52, cazul C-590/13 Idexx Laboratories Italia, paragrafele 30, 31, 32, 36,37, 38 și 40, cazul C-95/06 și 96/07 Ecotrade, paragraful 63, cazul C-392/09 Uszodaepito, paragraful 39, cazul C-385/09 Nidera Handelscompagnie, paragrafele 42, 43 și 49, cazul C-146/05 Collee, paragraful 26.

Refuzarea dreptului de deducere la nivelul .X. pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative suplimentare față de facturi pentru achizițiile efectuate depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de a asigura neutralitatea TVA.

Societatea precizează că a prezentat pe parcursul inspecției fiscale toate facturile solicitate precum și alte documente ignorate de organele de inspecție fiscală fiind considerate neconforme.

Totodată, societatea susține că incidentă cauzei este și Decizia nr..X./2015 a ICCJ în cazul Nidera, cât și faptul că dreptul de deducere a TVA trebuie judecat exclusiv prin prisma prevederilor menționate în Titlul VI al Codului fiscal potrivit opiniei emisă de Direcția generală de legislație Cod fiscal din cadrul Ministerului de Finanțe din data de 01.11.2010.

Societatea susține că a prezentat documente suplimentare care au atestat prestarea tuturor serviciilor puse în discuție pe parcursul inspecției fiscale și care au demonstrat legătura acestora cu activitatea economică, astfel:

- pentru serviciile prestate de .X. (spetele I și II), constând în servicii de suport în domeniul logistic și al fluxurilor de aprovizionare, asistență în domeniul calității sistemelor și al planificării operaționale, suport tehnic și design industrial, asistență în domeniul vânzărilor și a aspectelor comerciale, societatea deține corespondență, planuri de lucru, schițe, planuri de design, planuri de proiect, rapoarte de activitate etc., puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală la data de 15.03.2016, astfel:

- pentru serviciile de planificare operațională, societatea deține următoarele documente justificative: grafice privind planificarea producției pentru anumite produse, analize tehnice privind pregătirea propunerilor comerciale;

- în domeniul asistenței privind calitatea sistemelor de producție, documentele justificative includ rapoarte de verificare a conformității și eficienței sistemelor, precum și propunerile de acțiuni emise de .X., manager al Diviziei de profile și alte afaceri din cadrul .X., rapoarte aferente vizitelor efectuate în perioadele: 8-11 febr.2014, 28 februarie-4 martie 2011, 11-14 apr.2011, 4-8 iulie 2011, 16-21 iulie 2012;

- în domeniul asistenței privind vânzări și alte aspecte comerciale, documentele justificative includ corespondența din data de 26.06.2012 referitoare la propunerea de reducere de preț ce putea fi acordată de societate către .X., cât și corespondența din data de 25.01.2012 referitoare la productivitate și posibilitatea unei reduceri de preț pentru clienții .X. și .X., în condițiile în care nu exista un Director comercial, ci doar un responsabil comercial;

- activitatea de cercetare-dezvoltare privind produsele fabricate în România este realizată exclusiv de .X..

- pentru serviciile de suport în domeniul IT și asistență în procesul de achiziții prestate de furnizorul .X. Spa (speta III), societatea susține că a prezentat corespondență, prezentări, planuri de lucru, astfel:

- pentru suportul acordat în domeniul IT, societatea a prezentat corespondența din data de 10.06.2014 ce includea o analiză a stadiului de implementare și alte activități de genul: crearea/anularea de conturi de e-mail, rețea, acordarea de acces în anumite sisteme informatice;

- referitor la achiziții, societatea a prezentat corespondența din 01.07.2010 referitoare la încheierea unui contract de achiziții materii prime cu Chemetall, ofertele din cursul negocierii, precum și contractul final.

- pentru speța IV, societatea susține că a prezentat contractul, documente de calcul privind sumele achitate conform contract, facturi, anexând contestației și un exemplu relevant pentru a demonstra faptul că efectul asistenței a constat în reducerea prețurilor de achiziție în anul 2011 față de 2010, rezultând un beneficiu evident pentru .X..

- pentru spețele V și VI, având în vedere natura serviciilor-furnizare personal, societatea susține că simpla existență a contractului, scrisorii de detașare și a faptului că dl. .X. a fost înregistrat la autoritățile de imigrări din România, având calitatea de detașat, ar trebui să fie suficientă pentru validarea dreptului de deducere a TVA, iar justificarea prestării serviciilor prin seria de documente citate de echipa de inspecție fiscală nu era necesară, întrucât dl..X. se asimilează unui salariat al .X. care nu ar avea această obligație.

- pentru speța VII, referitor la serviciile juridice prestate de .X., societatea susține că fiecare factură proformă este însoțită de un tabel sumarizator al orelor petrecute de avocați, explicații referitoare la asistența acordată și spețele acoperite prezentate organelor de inspecție fiscală. Totodată, echipa de inspecție fiscală a fost informată că societatea deține corespondența, rapoarte primite și alte documente.

Societatea susține că potrivit prevederilor pct.24 alin.(5) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și Cauza C-463/14 a CJUE, în cazul serviciilor de tip abonament, nu este important dacă prestatorul emite sau nu situații de lucrări, respectiv dacă serviciile au fost sau nu prestate într-o anumită perioadă, obiectul contractului constând în faptul că prestatorul se află la dispoziția societății pe perioada prevăzută de contract.

- pentru speța VIII, reprezentând servicii juridice și consultanță tehnică și speța IX, reprezentând asistență logistică, societatea susține că scopul achiziției a rezultat din simpla natură a serviciilor prestate, iar serviciile prestate de furnizorii externi .X. SRL, .X. și .X. erau în legătură cu loturile de produse care au prezentat defecte de fabricație/calotă și care au trebuit să fie retrase de pe piață.

Pentru speța VIII, serviciile juridice prestate de .X. SRL și .X. au facilitat obținerea de despăgubiri legale de la companiile de asigurări, ca exemplu societatea a anexat dovada faptului că valoarea asigurării a fost rambursată.

Mai mult, a fost facilitată/supervizată activitatea prestatorului .X. care era însărcinat cu aspectele de ordin logistic ale acestor rechemări de

produse, iar documentele anexate privind comunicarea cu autoritățile fac referire expresă la prestatorul .X., iar celelalte demonstrează natura și realitatea acestor prestații.

- pentru speța X, unde deductibilitatea TVA a fost refuzată de către organele de inspecție fiscală pe motiv că societatea a considerat nedeductibilă cheltuiala aferentă la calculul impozitului pe profit, aceasta consideră că echipa de inspecție fiscală nu a efectuat o analiză a acestor operațiuni, întrucât ar fi constatat că factura de la .X. SRL a reprezentat o achiziție intracomunitară de bunuri și nu de servicii, iar pentru celelalte cazuri, natura serviciilor facturate de prestatorii externi, respectiv cheltuieli de transport, verificări, sortări, rețușuri vopsire etc., demonstrează legătura cu activitatea economică a societății, în condițiile în care inspectorii fiscali nu au demonstrat că aceste operațiuni nu au legătură cu activitatea economică a societății.

Referitor la spețele I-X aferente TVA, societatea menționează faptul că organele de inspecție au efectuat următoarele erori:

1. privind încadrarea legală, respectiv echipa de inspecție fiscală și-a justificat decizia, cu excepția speței IX, în baza prevederilor de la Titlul II privind impozitul pe profit, respectiv art.21, sau art.11 alin.(1) din Codul fiscal din analiza căruia rezultă inaplicabilitatea asupra situației în cauză, deoarece: serviciile au fost prestate contra unei remunerații; serviciile au un pronunțat caracter tehnic, nu doar unul administrativ sau de management; serviciile achiziționate au fost necesare companiei, resursele interne neavând capacitatea în totalitate sau în parte a efectuării acestor prestații.

În ceea ce privește prevederile art.21, societatea precizează că echipa de inspecție fiscală a concluzionat că aceasta nu deținea contracte, condiție neprevăzută la Titlul VI Taxa pe valoarea adăugată și nelegală, întrucât nu au luat în considerare contractele prezentate ca fiind aferente serviciilor prestate de companiile în cauză și nici documentele suplimentare prezentate.

De asemenea, societatea susține că echipa de inspecție eronat a justificat refuzul deducerii TVA în baza notelor explicative solicitate potrivit cărora nu deține documente justificative și a deciziei societății de a considera cheltuiala ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit potrivit raportului anual întocmit de auditori independenți, deoarece societatea nu a recunoscut vreodată că nu deține documente justificative, dimpotrivă. Totodată, în materie de deductibilitate a TVA nu este relevantă mențiunea firmei de audit indicată în raportul anual de audit.

2. privind erori de logică și argumentație contradictorie, societatea precizează că în argumentația unei singure constatări, echipa de inspecție a concluzionat pe de-o parte că aceasta nu a justificat necesitatea achizițiilor anumitor servicii în folosul operațiunilor taxabile și pe de altă

parte prestarea efectivă a serviciilor or, o tranzacție fie este reală, fie nu există, respectiv o tranzacție nu poate deopotrivă să nu existe dar concomitent să fie nejustificată din perspectiva scopului achiziției.

Totodată, în cazul speței I, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au concluzionat pe de-o parte lipsa documentelor justificative pentru achizițiile în cauză (pg.32 din decizia de impunere), deși cu 3 pagini înainte acestea au menționat corespondența prezentată dintre furnizor și .X. (pg.30 din decizia de impunere).

3. privind alte aspecte, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.13 din Codul de procedură fiscală și au emis păreri nefondate și neavizate ce depășesc obiectul și funcțiile inspecției fiscale, așa cum sunt acestea enumerate în Codul de procedură fiscală.

Astfel, societatea menționează că agenții economici au deplină libertate în deciziile privind conducerea și gestiunea afacerilor, iar când personalul din cadrul companiei nu este suficient, sau suficient de specializat/experimentat pentru îndeplinirea unor atribuții, legea nu interzice operatorilor economici să apeleze la serviciile unor furnizori, chiar și părți afiliate. Nu intra în atribuțiile echipei de inspecție realizarea vreunei analize financiare sau a unei analize de tip cost-rezultat, iar operatorii economici au libertatea de a solicita servicii similare suplimentare sau de a verifica calitatea serviciilor achiziționate apelând la o altă companie pentru o prestație de aceeași natură.

4. privind erori de încadrare legală pentru spețele XI-XII, societatea susține că la speța XI - achiziții de la furnizorul .X. SA, organele de inspecție fiscală au argumentat refuzul de a acorda drept de deducere a TVA deoarece codul fiscal al punctului de lucru al furnizorului nu era înregistrat în scopuri de TVA, deși furnizorul deținea un cod valid de TVA la momentul livrărilor.

Totodată, potrivit legii o persoană impozabilă nu poate avea decât un singur cod de înregistrare în scopuri de TVA, indiferent de numărul de puncte de lucru sau sucursale astfel, este normal ca punctul de lucru să nu fi fost înregistrat în scopuri de TVA, codul fiscal al acestuia fiind utilizat doar în scopuri de impozitare specifică punctului de lucru.

Astfel, atât timp cât furnizorul este o persoană impozabilă cu cod valid de TVA, simpla eroare privind menționarea pe factură doar a codului punctului de lucru nu ar trebui să invalideze dreptul de deducere a TVA, care potrivit jurisprudenței CJUE, îndeplinirea condiției de fond ar trebui să prevaleze în fața unei erori formale.

Pentru speța XII, reprezentând achiziții de la furnizori stabiliți în alte state membre UE, societatea precizează că pentru deducerea TVA potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, unde livrările/prestările trebuie realizate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, nu

poate fi refuzat dreptul de deducere la nivelul .X. pentru lipsa unei formalități la furnizorul său, fapt confirmat și de cazul C-277/14 PPUH a Curții Europene de Justiție, paragrafele 40 și 41.

Astfel, excepția privind neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate de la un furnizor al cărui cod de TVA a fost invalidat/anulat este aplicabilă doar pentru furnizorii din România, aspect ce nu se pune în discuție în cazul unei achiziții externe supuse mecanismului taxării inverse când practic beneficiarul este cel care asigură colectarea TVA.

Referitor la **impozitul pe profit**, societatea susține următoarele:

1. În ceea ce privește deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a costurilor înregistrate în legătură cu dl..X., societatea susține că acesta a avut calitatea de detașat din cadrul societății .X. în cadrul .X., având funcția de “Asistent Direcția pentru Calitate”, în perioada iunie 2009 - iunie 2011.

În perioada sus menționată, societatea a înregistrat cheltuieli cu detașarea dlui..X. ca deductibile la calculul impozitului pe profit în sumă totală de **.X. lei**, astfel: .X. lei în anul 2009; .X. lei în anul 2010 și .X. lei în anul 2011, cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat nedeductibile întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziționării serviciilor facturate de .X., precum și prestarea efectivă a acestora.

În susținerea contestației, societatea a prezentat acordul de furnizare personal din data de 01.01.2009 încheiat între .X. și societatea .X., precum și scrisoarea de detașare a dl..X..

Acordul prevede furnizarea de personal de .X. către .X. “de fiecare dată când Beneficiarul (i.e. .X.) decide că are nevoie să aibă disponibil un număr de personal [...] să execute lucrări pentru Beneficiar”, și că .X. este remunerată pentru costurile înregistrate cu respectiva persoană detașată la .X., rezultând astfel că dl..X. a fost detașat al societății .X. în cadrul .X..

2. Referitor la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a costurilor înregistrate în legătură cu dl..X., societatea susține că acesta a avut calitatea de detașat din cadrul societății .X. SpA în cadrul .X., având funcția de manager de calitate, în perioada iulie 2011 - aprilie 2012.

În perioada sus menționată, societatea a înregistrat cheltuielile cu detașarea dlui..X. ca deductibile la calculul impozitului pe profit în sumă totală de **.X. lei** astfel: .X. lei în anul 2011 și .X. lei în anul 2012, cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat nedeductibile întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziționării serviciilor facturate de .X. SpA, precum și prestarea efectivă a acestora.

În susținerea contestației, societatea a prezentat contractul de furnizare personal nr..X./22.09.2011 încheiat între .X. și societatea .X. SpA, precum și scrisoarea de detașare a dl..X..

Contractul nr..X./22.09.2011 prevede furnizarea de personal de .X. SpA către .X. “de fiecare dată când Beneficiarul (i.e. .X.) decide că are nevoie să aibă disponibil un număr de personal [...] să execute lucrări pentru Beneficiar”, și că .X. SpA este remunerată pentru costurile înregistrate cu respectiva persoană detașată la .X., rezultând astfel că dl..X. a fost detașat al societății .X. SpA Italia în cadrul .X..

3. Referitor la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a costurilor înregistrate în legătură cu dl..X., societatea susține că acesta a avut calitatea de detașat din cadrul societății .X. SpA în cadrul .X., având funcția de “Operation Manager”, în perioada 01.09.2008-31.08.2010.

În perioada sus menționată, societatea a înregistrat cheltuielile cu detașarea dlui..X. ca deductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei, cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat nedeductibile întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziționării serviciilor facturate de .X. SpA, precum și prestarea efectivă a acestora.

În susținerea contestației, societatea a prezentat contractul de furnizare personal nr..X./28.10.2010 încheiat între .X. și societatea .X. SpA, precum și scrisoarea de detașare.

Contractul nr..X./28.10.2010 prevede furnizarea de personal de .X. SpA către .X. “de fiecare dată când Beneficiarul (i.e. .X.) decide că are nevoie să aibă disponibil un număr de personal [...] să execute lucrări pentru Beneficiar”, și că .X. SpA este remunerată pentru costurile înregistrate cu respectiva persoană detașată la .X., rezultând astfel că dl..X. a fost detașat al societății .X. SpA Italia în cadrul .X..

Scrisoarea de detașare din data de 01.09.2008 prezintă activitatea pe care dl..X. o va efectua pentru .X., respectiv “(i)îmbunătățirea eficienței în raport cu bugetul stabilit pentru fiscare an; (ii)respectarea obiectivelor productive, calitative și de serviciu, stabilite la buget;(iii)definirea bugetelor și a business planurilor ținând cont de toate aspectele legate de îmbunătățirile tehnologice și organizatorice; (iv)definirea și implementarea planurilor de îmbunătățire; (v) definirea planurilor de creștere profesională a managementului”

În susținerea statutului de detașat al dlui..X. și dlui..X., societatea consideră relevante prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului European din 16.12.1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, transpusă prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv art.1, art.3, art.4 și art.5, precum și prevederile art.42 alin.(2), art.45 și art.47 din Codul Muncii.

Totodată, societatea menționează faptul că dl..X. și dl. .X., în calitate de detașați, au fost înregistrați la autoritățile de imigrări din România, rezultând astfel că aceștia au avut calitatea de salariat detașat al .X. și și-au îndeplinit toate obligațiile de salariat în România, respectiv declarare și plată impozit pe venit, iar cheltuielile au reprezentat costuri salariale și

conexe celor salariale suportate de societate pentru activitatea de salariat desfășurată.

De asemenea, cheltuielile salariale pentru dl..X. și dl..X. au fost considerate deductibile la calculul impozitului pe profit de societate, fiind astfel îndeplinită regula generală de deductibilitate prevăzută de Codul fiscal potrivit căreia sunt deductibile la calculul impozitului pe profit acele cheltuieli care sunt realizate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv aceștia au adus o contribuție semnificativă și directă la obținerea de profituri impozabile prin activitățile lor din cadrul .X..

Totodată, societatea susține că art.21 alin.(4) lit.I) din Codul fiscal prevede nedeductibilitatea cheltuielilor salariale dacă acestea nu sunt impozitate la angajat, rezultând astfel că acele cheltuieli salariale care sunt impozitate la nivelul angajatului sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, condiție îndeplinită prin faptul că dl..X. și dl..X. au fost supuși impozitării în România.

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au considerat eronat că au fost prestate servicii de către .X. SpA și .X. .X., prin intermediul dl..X. și dl..X., realitatea faptică ducând la concluzia că aceștia au avut calitatea de salariat detașat al .X., iar solicitarea de documente justificative precum rapoarte de lucru, situații de lucrări etc. întocmite de dl..X. și dl..X. din care să rezulte numărul de ore lucrate, nu se justifică.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu iau în calcul substanța tranzacției ci forma acesteia, în totală neconcordanță cu prevederile art.11 din Codul fiscal, prin motivarea acestora privind natura de servicii a costurilor prin înregistrarea lor în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile excutate de terți", societatea precizând că înregistrarea cheltuielilor salariale aferente dlui..X. și dlui..X. în contul 628 nu atrage încadrarea lor ca fiind servicii.

Totodată, societatea invocă principiul prevalenței economicului asupra juridicului din Ordinul nr.1752/2005, aplicabil situațiilor financiare din anul 2009, potrivit căruia organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aibă capacitatea de a stabili natura acestor costuri în baza naturii economice, nu doar pe baza formei juridice, considerând abuzivă și fără temei legal încadrarea cheltuielilor salariale înregistrate de societate pentru dl..X. ca fiind cheltuieli cu serviciile de management.

4. Referitor la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a costurilor cu serviciile prestate de SCA.X. & Asociații în perioada 2009-mai 2013.

În perioada sus menționată, societatea a primit servicii de asistență de la SCA.X. & Asociații pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în sumă totală de **.X. lei**, astfel: .X. lei în anul 2009; .X. lei în anul 2010; .X. lei în anul 2011; .X. lei în anul 2012 și .X. lei în anul 2013, cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat nedeductibile întrucât societatea nu a prezentat documente

justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise pe facturi, precum și efectuarea operațiunilor.

Societatea susține că a contractat aceste servicii întrucât au fost necesare în vederea desfășurării activității, unde chiar organele de inspecție fiscală au fost de acord cu deductibilitatea exact a aceluiași servicii prestate în perioada ulterioară lunii mai 2013, de către același furnizor.

Totodată, societatea nu este de acord cu temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, întrucât a înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli în baza facturilor primite de la furnizor, cât și a contractului de prestări servicii în conformitate cu prevederile art.4 alin.(1), art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, cât și a prevederilor OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, unde documentele sus menționate întrunesc calitatea de document justificativ.

De asemenea, societatea nu este de acord cu afirmația organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că suma înscrisă în factura proformă este identică cu suma din factura finală întrucât, factura proformă este emisă la începutul unei luni (aprilie) pentru serviciile prestate în luna anterioară (martie), atașând spre exemplificare la contestație astfel de facturi.

În ceea ce privește invocarea organelor de inspecție fiscală a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, societatea susține că a îndeplinit criteriile în vederea considerării cheltuielilor ca fiind deductibile astfel:

- serviciile au fost prestate în baza unui contract scris, pus la dispoziția organelor de control;
- serviciile au fost efectiv prestate, dovadă fiind anexele atașate la facturi cu privire la numărul de ore prestate de avocați, precum și numele persoanelor care au prestat aceste servicii și domeniul juridic;
- necesitatea acestor servicii, societatea având nevoie de astfel de servicii în vederea protejării intereselor împotriva terțelor părți, aceasta nedeținând personal specializat.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu iau în calcul substanța tranzacției ci forma acesteia, în totală neconcordanță cu prevederile art.11 din Codul fiscal, considerând abuzivă și fără temei legal încadrarea cheltuielilor cu serviciile de asistență juridică prestate de SCA.X. & Asociații.

5. Referitor la deducerea la calculul impozitului pe profit a amortizării fiscale în sumă de **.X. lei** în perioada ianuarie – septembrie 2015.

În perioada ianuarie 2014 – iulie 2015, societatea a capitalizat costuri cu activitățile de cercetare – dezvoltare (.X.) efectuate de .X. în beneficiul societății în sumă de .X. lei, iar în perioada martie 2014 – septembrie 2015, aceasta a dedus la calculul impozitului pe profit amortizarea fiscală aferentă acestor cheltuieli capitalizate în sumă de .X. lei, cheltuieli pe care

organele de inspecție fiscală le-au considerat nedeductibile întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise pe facturi, înregistrarea lor în contabilitate neavând la bază niciun document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Societatea susține că în fapt, organele de inspecție fiscală au prezentat trei scenarii numerotate A,B,C, aplicând raționamente diferite și invocând temeuri legislative diferite, nefăcând distincție între amortizarea contabilă și cea fiscală.

Societatea nu își însușește decizia de nededucere a amortizării fiscale, întrucât proiectele dezvoltate de .X. se bazează pe studii tehnice și cercetări efectuate de .X. în cadrul departamentului de .X., fiind utilizate de societate în cadrul procesului de fabricație, la nivelul .X. fiind efectuate doar proiectări de matrițe, iar restul activităților de cercetare și dezvoltare fiind efectuate de .X..

Întrucât .X. facturează către societate aceste studii și analize, acesta capitalizează costurile în conformitate cu prevederile contabile aplicabile, și fiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv le utilizează în cadrul procesului de fabricație.

Totodată, societatea nu este de acord cu temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, întrucât a înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli în baza facturilor primite de la .X., în conformitate cu prevederile art.4 alin.(1), art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, cât și a prevederilor OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, unde documentele sus menționate întrunesc calitatea de document justificativ.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală confundă termenul de "document justificativ prevăzut de art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal cu cel prevăzut de legislația contabilă sus menționată, susținând că societatea nu ar fi trebuit să înregistreze operațiunea în contabilitate dacă nu dispunea de documente justificative.

În ceea ce privește invocarea organelor de inspecție fiscală a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, societatea susține că a îndeplinit criteriile în vederea considerării cheltuielilor ca fiind deductibile astfel:

- existența unui contract scris, pus la dispoziția organelor de control;
- prestarea efectivă, dovedită prin documentele furnizate de .X. reprezentând studii tehnice;
- necesitatea acestor servicii, societatea utilizând studiile și cercetările în procesul de producție.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au afirmat că activitatea de coordonare și dezvoltare a fost efectuată de .X. prin reprezentanții săi care sunt și administratori la .X., astfel societatea ar suporta costurile de două ori, o dată prin remunerația de administrator și o dată prin costurile cu studii tehnice facturate de furnizor și efectuate de administratori, în condițiile în care aceștia sunt specializați în domenii de management și nu de proiectare tehnică.

6. Referitor la deducerea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumuturilor contractate de la bănci.

.X. a contractat împrumuturi purtătoare de dobândă de la societăți bancare din România în vederea finanțării unor proiecte de investiții considerate ca deductibile integral la calculul impozitului pe profit, iar în luna iunie 2013 a acordat un împrumut societății .X., purtător de dobândă.

Pentru perioada iunie – decembrie 2013, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă suma de .X. lei reprezentând diferența dintre cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor primite de la bănci în sumă de .X. lei și veniturile din dobânzi obținute de la .X. în sumă de .X. lei, întrucât aceste cheltuieli nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile.

Societatea susține că a considerat deductibile în mod corect cheltuielile cu dobânzile potrivit prevederilor art.23 din Codul fiscal, întrucât sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, iar .X. a contractat aceste împrumuturi în vederea finanțării unor proiecte de investiții ce vor genera venituri impozabile, îndeplinind prevederile art.21 alin.(1) din același act anormativ, considerând totodată abuzivă și fără temei legal concluzia organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea parțială a cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumuturilor primite de la bănci.

Societatea solicită, având în vedere motivele expuse, anularea actelor fiscale contestate în ceea ce privește obligațiile principale stabilite și accesoriile aferente, respectiv majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, cât și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, or, deființarea parțială a actelor fiscale sub aspectul efectuării de constatări eronate asupra situației de fapt pe parcursul inspecției fiscale.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-GJ .X./30.06.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016, constatându-se următoarele:

A. În ceea ce privește **impozitul pe profit** în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, perioada supusă verificării a fost 01.01.2009-30.09.2015. Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în această perioadă .X. SA a înregistrat cheltuieli cu servicii de management și administrare, servicii achiziționate de la entități afiliate în cadrul grupului .X. Italia, precum și cheltuieli cu prestări de servicii pentru care nu se justifică cu documente necesitatea acestora și prestarea efectivă a acestor servicii, astfel:

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat în contabilitate o serie de cheltuieli, pe care le-a considerat deductibile, astfel:

- .X. lei în anul 2009, reprezentând contravaloarea facturilor emise de .X. SpA, având înscrisă mențiunea “costuri suportate pentru angajatul nostru .X., detașat la voi”.

- .X. lei în perioada iulie 2011 – aprilie 2012, reprezentând contravaloarea facturilor emise de .X. SpA, unde pe facturi a fost făcută mențiunea “costuri personal – .X.”.

- .X. lei, în perioada iunie 2009 – iunie 2011, reprezentând contravaloarea facturilor emise de .X., unde pe facturi a fost făcută mențiunea “costuri personal - .X.”.

Organele de inspecție fiscală au constatat, potrivit Notei explicative nr.X, dată de reprezentanții societății, că persoanele au fost detașate în baza unor contracte de furnizare de personal, partenerii contractuali fiind entități afiliate în cadrul unui grup.

Astfel, au fost încălcate prevederile pct 41 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și având în vedere și faptul că societatea nu deține și nu a prezentat rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale de predare primire a lucrărilor efectuate și alte asemenea documente întocmite de dl..X. și dl..X. din care să rezulte numărul de ore lucrate zilnic de acesta, numărul de zile lucrate lunar care să justifice că serviciile au fost prestate, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor pentru sumele mai sus menționate, stabilind că acestea nu au avut scop economic, drept pentru care reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și pct.41 și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aferent art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie 2009 – mai 2013, .X. SA a înregistrat în evidența contabilă, cont 628140 “Alte cheltuieli cu servicii executate de terți-Legale Avoc.”, suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu telefonul, taxe, traduceri, fax, copii e-mail, cheltuieli deplasare, neînsoțite de documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziționării unor astfel de servicii precum și ce lucrări avocațiale au fost prestate.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține și nu a prezentat, rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale de predare primire a lucrărilor efectuate și alte asemenea documente din care să rezulte numele persoanelor care au efectuat serviciile de avocatură, timpul lucrat de aceste persoane, care să justifice

că serviciile au fost prestate, să detalieze aceste servicii, precum și în ce documente s-au concretizat pentru a fi verificate punctual.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat, că .X. SA nu a putut demonstra cu documente necesitatea achiziționării, precum și prestarea efectivă a acestor servicii facturate în perioada ianuarie 2009 – mai 2013 de SCA.X. & Asociații, drept urmare cheltuielile înregistrate cu aceste servicii în sumă de .X. lei au fost considerate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cât și art.6, art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca în perioada ianuarie 2014 - iulie 2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă servicii de administrare - .X. înregistrate în contul 203100 „Cheltuieli de cercetare - dezvoltare”, .X. SA a calculat și înregistrat în perioada martie 2014 - septembrie 2015, cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei a fost considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie-septembrie 2015, iar diferența de amortizare aferentă acestor servicii de administrare, respectiv suma de .X. lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2014.

Prin raportul de inspecție fiscală se face mențiune că societatea face parte din Grupul .X., pachetul majoritar de acțiuni fiind detinut de Divizia .X. a Grupului .X., respectiv .X., care este societate controlantă în cadrul Grupului .X..

Pentru justificarea înregistrării sumei de .X. lei în categoria cheltuielilor deductibile, .X. SA a prezentat o serie de documente justificative cum ar fi corespondența netradusă pe e-mail ce a avut loc cu .X. din care rezultă că .X. ca și entitate controlantă în cadrul Grupului .X. și ca acționar principal al SC .X. SA controlează activitatea curentă a acesteia din urma și se ocupa de bunul mers al acesteia.

De asemenea, din răspunsul dat la întrebarea nr.2 din Nota explicativă nr.X, chiar contribuabilul recunoaște ca .X. a prestat servicii de administrare în domeniul .X. prin coordonarea și dezvoltarea proiectului de producție .X. SA și nu servicii de „dezvoltare de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung (Advanced .X.)”, din documentele prezentate rezultând ca activitatea de coordonare și dezvoltare proiect a fost efectuată de .X. prin reprezentanții săi care sunt și administratori la .X. SA.

În consecință, întrucât nu se poate stabili dacă aceste servicii au fost prestate în favoarea .X. SA sau în favoarea .X., societate controlantă în cadrul Grupului .X., nefiind dovedit scopul economic al acestor tranzacții,

echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare aceste tranzacții, procedând la ajustarea efectelor fiscale ale acestora, în sensul neacceptării la deducere a cheltuielilor cu amortizarea calculată pentru aceste servicii de administrare, în sumă de .X. lei, majorând astfel, profitul impozabil aferent perioadei ianuarie – septembrie 2015 cu aceasta sumă, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, modificată și completată, precum și de prevederile art.11, pct. 41 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, art.6, art. 7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, aceleași concluzii vizând nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă de .X. lei, s-au desprins și în ipotezele în care societățile nu ar fi fost afiliate sau în care serviciile facturate de .X. nu ar fi servicii de administrare în domeniul .X. ci ar fi servicii de “dezvoltare de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung (Advanced .X.)”

Referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în data de 25.06.2013, între SC .X. SA, în calitate de creditor, și SC .X., în calitate de debitor, s-a încheiat un contract de împrumut prin care creditorul a fost de acord să acorde debitorului un credit în valoare de .X. euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea creditului a fost înregistrat în rulajul debitor al contului 267.100 „sume datorate afiliaților”, iar dobânda încasată a fost evidențiată în rulajul debitor al contului 267.200 „dobânzi datorate de entități afiliate”, precum și faptul că, la data acordării împrumutului, .X. SA avea contractate credite de la bănci din România, valoarea dobânzilor achitate depășind veniturile din dobânzile încasate.

Din răspunsul dat de d-na .X. în calitate de Director Economic al .X. SA, la întrebarea nr.X din nota explicativă nr. X/20.05.2016, referitor la motivul pentru care societatea a preferat să acorde împrumutul societății “mamă” și nu a restituit creditele pe care le avea contractate, aceasta nu a răspuns concret precizând: *“Contractele de credit nu au fost luate decât în scop de finanțare investiții, dezvoltare producție pentru proiecte .X.[..]”*

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada iunie-decembrie 2013, societatea a înregistrat o cheltuială cu dobânda aferentă creditelor contractate în valoare de .X. lei, iar valoarea veniturilor din dobânzile încasate de la .X. a fost de .X. lei astfel că diferența în suma de **.X. lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil întrucât nu este aferentă veniturilor impozabile ale societății, în baza prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.6, art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din O. G. nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, echipa de control a constatat faptul ca .X. SA a procedat atât la evaluarea creanțelor, cât și a datoriilor la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, la sfârșitul fiecărei luni, înregistrând diferențe de curs valutar atât favorabile cât și nefavorabile în conformitate cu prevederile pct 59 din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că .X. SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu materialele consumabile în sumă de .X. lei, în baza unor facturi de aprovizionare emise în perioada 12.03.2014-26.05.2014 de .X. SRL din .X., perioada când această societate a fost inclusă în lista contribuabililor declarați inactivi.

De asemenea, au constatat că, ulterior, codul respectivei societăți a fost reactivat conform Deciziei de reactivare nr..X./22.05.2014, data reactivării fiind 26.05.2014.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil aferent anului 2014, cheltuielilor în valoare de .X. lei, potrivit prevederilor art. 105 alin. (1) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin. (1), (1²) și (1⁴), art.19 alin.(1) și art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere aspectele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, stabilind, în consecință, impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în cuantum de .X. lei, constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

B. Referitor la **taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au constatat ca .X. SA a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată pentru servicii de management și administrare achiziționate de la entități afiliate în cadrul Grupului .X. Italia, pentru alte servicii pentru care nu a prezentat documente care să justifice necesitatea achiziționării în folosul operațiunilor taxabile și prestarea efectivă a acestora, achiziții de la neplătitori de taxa pe valoarea adăugată. De asemenea, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza unor facturi emise de contribuabili neînregistrați ca platitori de taxa pe valoarea adăugată precum și de contribuabili incluși în lista contribuabililor declarați inactivi.

Astfel, la data de 30.09.2015 .X. SA avea stabilit un sold negativ de taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar echipa de inspecție fiscală a stabilit o taxa pe valoarea adăugată de plata în sumă de .X. lei, stabilind suplimentar o taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei: organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru această sumă înscrisă în facturile de achiziții de servicii emise de persoana juridică afiliată, .X., reprezentând „cheltuieli de administrare” în domeniul producție, comercial, calitate și .X., precum și cheltuieli cu servicii executate de terți – Tehnic. De asemenea, a fost constatat și faptul că societățile sunt afiliate în cadrul grupului .X., grup în care .X. este societate controlantă, care oferă și coordonează serviciile în domeniile: producție, comercial, calitate, .X. (dezvoltarea de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung).

Organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât aceste servicii de administrare au fost facturate de către o entitate afiliată din cadrul Grupului, nu se poate stabili dacă aceste servicii au fost prestate în favoarea SC .X. SA sau în favoarea societății mamă, respectiv societate controlantă în cadrul Grupului, fiind încălcate prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și de prevederile art.11 pct. 41 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține contracte încheiate cu .X. al căror obiect să fie prestarea de servicii de administrare în domeniile menționate pe facturi, condiție obligatorie în vederea justificării necesității achiziționării în folosul operațiunilor taxabile și prestării efective a acestora, iar pe facturi nu se face nicio referire la acordurile de furnizare de servicii, astfel că nu rezultă elementele din care să se poată stabili că prestarile de servicii facturate de .X. pentru recuperarea costurilor de administrare în domeniile menționate pe facturi, au avut la baza un contract, condiție obligatorie în vederea justificării necesității achiziționării în folosul operațiunilor impozabile și prestării efective a acestora, fiind astfel încălcate prevederile art. 21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, astfel că societatea nu poate justifica necesitatea achiziționării serviciilor în scopul activităților desfășurate și implicit în vederea obținerii de venituri impozabile.

Pentru justificarea cheltuielilor, societatea a prezentat corespondența pe e-mail, netradusă, cu .X. din care a rezultat că aceasta se oferă să coordoneze serviciile care fac obiectul celor două Acorduri de furnizare servicii, conduce, administrează și controlează activitatea desfășurată de societate în domeniile de servicii ce fac obiectul celor două acorduri astfel, din documentele prezentate a rezultat că activitatea de coordonare și dezvoltare a fost efectuată de .X. prin administratorii .X. SA, care sunt și angajați ai entităților afiliate în cadrul Grupului .X. din Italia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA nu a prezentat rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate, studii de fezabilitate și altele asemenea documente întocmite de .X. din care să rezulte numele

persoanelor care au prestat serviciile de administrare, nr. de ore/zile lucrate, tarif/ora, care să justifice ca respectivele servicii au fost prestate, care să detalieze serviciile prestate precum și în ce documente s-au concretizat pentru ca echipa de control să le poată verifica punctual, lucru recunoscut chiar de către societatea verificată, prin răspunsul dat la întrebarea nr.3 din Nota explicativa nr.4.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că nici în cazul în care facturile prezentate ar fi fost emise de .X. în baza celor două Acorduri de furnizare de servicii nr..X./05.05.2009 și nr..X./05.05.2009, societatea nu ar fi îndeplinit condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, condiții prevazute de art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin. (1) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul ca nu justifică prestarea serviciilor înscrise în facturile emise de .X., în folosul operațiunilor sale taxabile și nici prestarea efectivă a acestora

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit ca .X. SA nu poate dovedi scopul economic al tranzacțiilor ce fac obiectul facturilor emise de .X., drept pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei: organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru această sumă în baza considerentelor detaliate la capitolul *Impozit pe profit*, referitor la cheltuiala în sumă de .X. lei, pe considerentul că .X. SA nu deține documente care să justifice modul cum aceste servicii au participat la realizarea de operațiuni taxabile precum și faptul că acestea au fost efectiv prestate.

În consecință, au procedat la ajustarea efectelor fiscale ale acestora, în sensul neacceptării la deducere a acestei tranzacții, în conformitate cu prevederile art 145 alin.(2) lit a) și art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, modificată și completată, stabilind suplimentar o taxa pe valoarea adăugată de plata în sumă de **.X. lei.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei:** organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această sumă înscrisă în facturile emise de .X. SpA din Italia, având ca obiect servicii de administrare, sumă dedusă de societate prin mecanismul taxării inverse.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii de administrare sunt facturate către societate de către o entitate afiliată din cadrul Grupului, astfel că nu se poate stabili dacă aceste servicii au fost prestate în favoarea SC .X. SA sau în favoarea societății mamă, respectiv societate controlanta în cadrul Grupului, facturile având înscrisă la rubrica "Descrierea" bunurilor/serviciilor "Management Fees Divizional IT", în traducere "Cheltuieli de administrare Divizia IT" sau "Management Fee, Group Purchases", în traducere "Cheltuieli de administrare, Cumparari", în suma de .X. lei, înregistrate pe cheltuieli în conturile 628.110 "Cheltuieli cu

servicii executate de terti – administrare” și 628.120 “Cheltuieli cu servicii executate de terti – Tehnic”, reprezentând cheltuieli de administrare în domeniile IT și Cumpărări.

Totodată, au constatat și faptul că .X. SA nu deține contracte încheiate cu .X. SpA din Italia al căror obiect să fie prestarea de servicii de administrare în domeniile menționate pe facturi, condiție obligatorie în vederea justificării necesității achiziționării în folosul operațiunilor taxabile și prestării efective a acestora.

În consecință, organele de inspecție fiscală au concluzionat că .X. SA nu poate dovedi scopul economic al tranzacțiilor și nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit a) și art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei:** organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă a fost înscrisă în facturile emise de .X. .X. .X. SpA, în baza contractului pentru servicii de intermediere încheiat în data de 01.01.2011, servicii pentru care .X. SA nu justifică cu documente necesitatea achiziționării acestora precum și prestarea lor efectivă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. SpA și .X. SA fac parte din Grupul .X. și sunt entități afiliate în cadrul Grupului .X. din Italia, motiv pentru care s-au avut în vedere prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Mai mult, s-a constatat și faptul că societatea nu justifică cu documente faptul că serviciile facturate și care fac obiectul respectivului contract, au fost efectiv prestate și implicit faptul că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. SA nu deține documente care să justifice necesitatea achiziționării serviciilor facturate de .X. .X. .X. SpA și implicit modul cum acestea au participat la realizarea de operațiuni taxabile precum și faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv nu poate dovedi scopul economic al tranzacțiilor ce fac obiectul facturilor emise de .X. .X. .X. SpA motiv pentru care echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare aceste tranzacții.

Astfel, având în vedere faptul că .X. SA nu îndeplinește condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sensul că nu justifică prestarea efectivă a serviciilor facturate de .X. .X. .X. SpA în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii, în suma de **.X. lei.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**: organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat această sumă în baza facturilor emise de .X. SpA, având ca obiect cheltuieli de management pentru d-nul .X.. De asemenea, au constatat și faptul că societățile fac parte din Grupul .X., iar .X. SA nu deține documente justificative din care să rezulte că serviciile, înscrise în aceste facturi, au fost efectiv prestate și că au fost destinate operațiunilor taxabile.

Astfel, nefiind dovedit scopul economic al tranzacțiilor și nici faptul că serviciile au fost efectiv prestate, societatea nu a îndeplinit condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care în temeiul prevederilor art. art.145 alin.2 lit.a) și art.146, alin.(1), art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, taxa dedusă de societate prin mecanismul taxării inverse, aceasta a fost înscrisă în facturi emise de .X. .X. - .X. SpA din Italia, având ca obiect asistență calitate în cadrul Grupului .X., fără a se putea stabili natura acestora, respectiv dacă au fost prestate în favoarea .X. SA sau în favoarea .X. .X. - .X. SpA din Italia.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că societatea nu detine documente justificative din care să rezulte că serviciile înscrise în aceste facturi, au fost efectiv prestate și că au fost destinate operațiunilor taxabile.

Având în vedere faptul că .X. SA nu a îndeplinit condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sensul că nu justifică prestarea efectivă a serviciilor facturate de .X. .X. - .X. SpA din Italia și nici achiziționarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat acestei societăți drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii, în suma de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aceasta a fost dedusă în baza facturilor emise de SCA .X. & Asociații. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu detine documente justificative din care să rezulte că serviciile înscrise în aceste facturi, au fost efectiv prestate și că au fost destinate operațiunilor taxabile.

Având în vedere faptul că .X. SA nu a îndeplinit condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sensul că nu justifică prestarea efectivă a serviciilor facturate de SCA .X. & Asociații și nici achiziționarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat acestei societăți drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii, în suma de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, sumă dedusă în baza facturilor de achiziții intracomunitare de servicii, prin mecanismul taxării inverse, emise de .X. SRL din Italia în valoare de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **.X. lei** și .X., Asociație profesională din Italia, factură în valoare de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă de **.X. lei**, înregistrate în contul 658.815 "Alte chelt. de exploatare nedeductibile, cheltuieli cu rechemarea nedeductibile, fara provizion anterior" .

Referitor la factura nr. .X./15.09.2010, emisă de .X., Asociație profesională din Italia și la facturile emise de .X. SRL din Italia, organele de inspecție fiscală au constatat că la data emiterii facturilor nu existau contracte încheiate, iar societatea nu deține rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate și altele asemenea documente întocmite de societățile din Italia, care să detalieze serviciile prestate, iar .X., Asociație profesională din Italia nu a declarat serviciile facturate către .X. SA.

Având în vedere faptul că .X. SA nu a îndeplinit condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sensul că nu justifică, cu documente, prestarea efectivă a serviciilor facturate .X., Asociație profesională din Italia și de .X. SRL din Italia și nici achiziționarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

Cât privește majorarea taxei pe valoarea adăugată cu suma de **.X. lei**, suma datorată de .X. SA pentru serviciile înscrise în facturile emise în luna decembrie 2011 de .X. din Germania, cod valid de TVA 811963616, facturi netraduse, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 658.815 "Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile, cheltuieli cu rechemarea, nedeductibile, fără provizion anterior" suma de .X. lei.

Referitor la serviciile înscrise în aceste facturi, potrivit răspunsului la întrebarea nr.X din Nota explicativa nr. X, dat de directorul economic, "Sumele facturate de .X. reprezintă contravaloarea serviciilor juridice și conexe prestate de către .X. privind recuperări sume de la companiile de asigurări pe teritoriul UE. Sumele facturate corespund înțelegerii comerciale dintre părți așa cum este descrisă de contractul de prestări servicii or, organele de inspecție fiscală au constatat ca .X. SA nu a prezentat contract/înțelegere comercială încheiată în acest sens cu .X. din Germania, iar suma de .X. lei a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului fiscal 2011.

În urma verificării efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată nu au prezentat contract de prestări servicii încheiat cu furnizori externi, care să aiba ca obiect prestarea de servicii precum cele înscrise în facturile analizate. De asemenea, .X. SA nu deține rapoarte de

lucru, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate și altele asemenea documente întocmite de .X. din Germania din care să rezulte numele persoanelor care au prestat aceste servicii, care să detalieze serviciile prestate precum și în ce documente s-au concretizat.

Având în vedere faptul că .X. SA nu a îndeplinit criteriile de deductibilitate și nu a achitat taxa datorată pentru aceste achiziții de servicii intracomunitare prin aplicarea mecanismului autolichidării, echipa de inspecție fiscală a procedat la majorarea taxei colectate și implicit a taxei pe valoarea adăugată de plată, cu suma de .X. lei.

Cât privește neacordarea dreptului la deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**, suma dedusă prin mecanismul de autolichidare în baza facturilor de achiziții intracomunitare de servicii, servicii pentru care .X. SA nu justifică cu documente necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor taxabile precum și prestarea efectivă a acestora, organele de inspecție fiscală au constatat ca .X. SA nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor ce fac obiectul facturilor emise de către furnizorii respectivi și nici faptul că serviciile înscrise în aceste facturi au fost destinate operațiunilor taxabile, având în vedere că nu a prezentat contracte încheiate cu prestatorii sau nu deține rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate și alte asemenea documente întocmite de furnizori, care să detalieze serviciile prestate, ce persoane au prestat serviciile precum și în ce documente s-au concretizat pentru ca echipa de control să le poată verifica punctual în vederea justificării prestării efective a acestor servicii, precum și necesitatea achiziționării lor în folosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere faptul ca .X. SA nu a îndeplinit condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sensul că nu justifică prestarea serviciilor înscrise în facturile emise de furnizori și nici achiziționarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind suplimentar taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă a fost înregistrată în evidența contabilă a .X. SA în baza unor facturi emise de societati comerciale care nu sunt înregistrate ca platitoare de taxa pe valoarea adăugată sau a caror înregistrare a fost anulată ca urmare a includerii acestora în lista contribuabililor declarați inactivi. Achizițiile au fost efectuate de la .X. SRL .X. și .X. SA-X

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înregistrată de .X. SRL în

baza facturilor emise de contribuabili mai sus menționați, constatând încălcarea prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale Legii nr.82/1991, Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aceasta a fost înregistrată de .X. SA în baza unor facturi emise de societăți situate în statele membre ale Uniunii Europene, societăți care nu dețin cod valabil de taxa pe valoarea adăugată.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în valoare .X. lei în baza documentelor emise de .X.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în valoare de **.X. lei** aferenta unor facturi emise de contribuabili care nu dețin cod valabil de TVA, întrucât au fost încălcate prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată.

Având în vedere aspectele mai înainte prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în cuantum de .X. lei.

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

A. Aspecte procedurale

1. Referitor la susținerile .X. SA privind neкомпetența materială și teritorială a organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. de efectuare a inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Inspecția fiscală efectuată la .X. SA a început la data de 29.12.2015 fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția nr.X, fapt pentru care în condițiile art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în speță sunt aplicabile prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.33 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

„ Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluia organ fiscal, județean, local sau al municipiului .X., stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.

Coroborat cu prevederile art.99 din același act normativ

“(1) *Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(2) *Competența de exercitare a inspekției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspekție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspekției fiscale pe întregul teritoriu al țării.*

(3) *Competența privind efectuarea inspekției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Potrivit prevederilor cu caracter general ale Codului de procedură fiscală, competența de efectuare a inspekției fiscale se stabilește prin ordin al Președintelui A.N.A.F., iar de la regula generală privind competența de efectuare a inspekției fiscale, tot prin ordin al Președintelui A.N.A.F. se poate deroga în sensul efectuării de inspekții fiscale de către alte organe de inspekție fiscală decât cele competente prin delegare de competență.

Astfel, în ceea ce privește competența de efectuare a inspekției fiscale la .X. SA, întrucât la data inițierii inspekției fiscale, societatea făcea parte din categoria marilor contribuabili înscrisă la poziția X din OPANAF nr. 3648/2015 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, îi sunt aplicabile prevederile O.P.A.N.A.F. nr.467/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a marilor contribuabili, care la pct. G.2. stipulează:

“*Activitatea de inspekție fiscală a marilor contribuabili se efectuează de către personalul cu atribuții de inspekție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili”.*

Însă, potrivit prevederilor pct.G 9 din același act normativ:

“*Verificările efectuate la un mare contribuabil sau la sediul secundar al acestuia se vor putea efectua și prin delegarea de competență, conform prevederilor art.99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Astfel, legiuitorul a prevăzut ca și excepție de la regula generală de efectuare a unei inspecții fiscale la un mare contribuabil, posibilitatea de efectuare a verificării de către un alt organ fiscal, conform prevederilor art.99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi care fac trimitere la ordinul prin care sunt stabilite condițiile privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale.

Se reține ca la data inițierii inspecției fiscale, în ceea ce privește cadrul legal privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, acesta era reprezentat de O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală care, la art.2 stipulează :

“(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”

Astfel, prin excepție, direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală poate dispune delegarea de competență altui organ de inspecție fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art.1 alin. (2) din același act normativ:

“(2) Prin sintagma "acțiuni de inspecție fiscală", utilizată în prezentul ordin, se înțelege următoarele: control inopinat, control încrucișat, cercetare la fața locului sau inspecție fiscală.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că prin Delegarea de competență nr..X./30.09.2015 s-a dispus de către Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală delegarea competenței pentru efectuarea inspecției fiscale structurii specializate din cadrul Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.-Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Astfel, în data de 04.11.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-GJ X, prin care au comunicat societății că începând cu data de 07.12.2015 va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiective verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit.

Dispozițiile art.7 din OPANAF nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală (în vigoare la data controlului), stipulează faptul că organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de

competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt, însă neregularitatea procedurală, respectiv lipsa înștiințării contribuabilului, nu poate fi sancționată cu nulitatea absolută, având în vedere că, pe de o parte, aceasta nu se încadrează printre elementele prevăzute, în mod explicit și limitativ, la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a căror lipsă conduce la nulitatea actului administrativ fiscal, iar pe de altă parte societatea nu a făcut dovada producerii unei vătămări care nu poate fi înlăturată prin constatarea nulității actului administrativ fiscal.

Mai mult, se reține că societatea avea cunoștință de delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, având în vedere că avizul de inspecție fiscală comunicat societății la data de 10.11.2015 potrivit ștampilei societății aplicată pe Avizul de inspecție fiscală, a fost emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Totodată, se reține că, din cuprinsul OPANAF nr.3816/2013, delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale este atributul exclusiv al organelor de inspecție fiscală, iar contribuabilul nu poate formula obiecțiuni cu privire la aceasta.

2. Referitor la susținerile societății privind modul de completare a registrului unic de control și a modului de extindere a perioadei verificate fără respectarea condițiilor procedurale, se rețin următoarele:

Potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că la data de 04.11.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-GJ X, prin care au comunicat societății că începând cu data de 07.12.2015 va face obiectul unei inspecții fiscale privind TVA în perioada 01.12.2009-30.06.2015 și impozit pe profit în perioada 01.01.2009-30.06.2015.

Ulterior, în timpul controlului organele de inspecție fiscală au constatat că aceleași aspecte care au determinat modificarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit și TVA până la data de 30.06.2015 se mențin până la data de 30.09.2015. Din acest motiv, în temeiul art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au extins perioada verificată până la data de 30.09.2015, aspect comunicat societății la data de 12.05.2016, prin emiterea celui de-al 2-lea aviz de inspecție fiscală ce cuprindea mențiuni privind verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.12.2009-30.09.2015 și impozit pe profit în perioada 01.01.2009-30.09.2015. Astfel, se constată că organele de inspecție fiscală nu puteau consemna la începutul inspecției fiscale în Registrul unic de control data de sfârșit a perioadei verificate.

Totodată, având în vedere cele precizate mai sus, nu poate fi reținută afirmația societății potrivit căreia a fost lipsită de dreptul de a fi informată și de a cunoaște motivul extinderii perioadei verificate.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia avizele de inspecție fiscală nu îndeplinesc condițiile de formă prevăzute de art.101 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare acesta nu poate fi reținut întrucât din analiza avizelor de inspecție fiscală se constată că acestea au fost emise în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, modelul și conținutul formularului fiind cel aprobat în baza Ordinului nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, respectiv cuprind temeiul juridic al inspecției fiscale, data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale, posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

3. În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au comunicat în mod complet și corect proiectul de raport de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au înștiințat contribuabilul că la data de 08.06.2016 va avea loc discuția finală. Totodată, în conformitate cu prevederile art.107 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, acestea au înaintat societății proiectul de Raport de inspecție fiscală care a cuprins toate constatările și consecințele fiscale urmare inspecției fiscale. .X. SA a transmis punctul de vedere cu privire la constatările prezentate în proiectul de raport de inspecție fiscală, punct de vedere ce a fost analizat de organele de inspecție fiscală așa cum reiese din cap. VI „Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./30.06.2016. Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că argumentul societății potrivit căruia l-a fost încălcat dreptul la informare și implicit dreptul la apărare, nu poate fi reținut.

4. În ceea ce privește afirmația referitoare la nerespectarea dispozițiilor art.6, art.7, art.12 și art.13 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.
[...]*

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”

În conformitate cu dispozițiile art.7 alin.(2), (3) și (4), art.13 alin.(1), art.14 alin.(2), art.73 alin.(2) și art.118 alin.(5) din același act normativ:

„Art.7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

ART. 12

Buna-credință

Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.

“ART. 13

Interpretarea legii

(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.”

“ART. 118

Reguli privind inspecția fiscală

“(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”

Se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au procedat

la examinarea stărilor de fapt solicitând informațiile și documentele necesare de la toate compartimentele responsabile cu organizarea și prestarea serviciilor care au făcut obiectul constatărilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./30.06.2016. Totodată, organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În ceea ce privește precizarea societății potrivit căreia echipa de inspecție fiscală nu a solicitat o opinie avizată de la „Departamentul Legislație TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei atâta timp cât organele de inspecție fiscală pot solicita această opinie dacă este cazul, solicitare considerată ca nefiind oportună în raport de spețele supuse judecății și prevederile legale aplicabile în materie.

5. În ceea ce privește invocarea de către societatea contestată a prescripției dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit și pe TVA în sarcina sa pentru anul 2009, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 29.12.2015, la poziția nr.X.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține ca, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se naște dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

“ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2009.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la

termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declaratie privind impozitul pe profit*".

Rezulta ca argumentele contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declarația 101 depusa la organul fiscal (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2010, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2009-30.09.2015 inspecția fiscală a început la data de 29.12.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.X și finalizată în data de 08.06.2016, iar Decizia de impunere nr.F-GJ X a fost emisă la data de 30.06.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 29.12.2015- 30.06.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2011 pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 29.12.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția X) obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

În ceea ce privește **TVA** potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

"(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare, începând cu anul 2008:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2009, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2010, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de 01.01.2011, astfel încât, având în vedere data la care a început inspecția fiscală, respectiv 29.12.2015, obligațiile suplimentare de plată de natura TVA au fost stabilite înlăuntrul termenului de prescripție.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B) Aspecte de fond:

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei:

1) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA înregistrate în baza facturilor emise de .X. SpA și .X. care au înscrisă mențiunea “costuri suportate pentru angajatul nostru .X., detașat la voi” și “costuri personal – .X.” în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că aceste sume reprezintă servicii de management și asistență calitate.

În fapt, .X. SA a înregistrat în evidența contabilă, pe cheltuieli (cont 628120 -“Cheltuieli cu servicii executate de terți-Tehnic”) suma totală de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. SpA și .X. care au înscrisă mențiunea “costuri suportate pentru angajatul nostru .X., detașat la voi” și “costuri personal – .X.” și a evidențiat în decontul de TVA, taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă suma totală de .X. lei.

Potrivit explicațiilor date organelor de inspecție fiscală de directorul economic .X. SA în Nota explicativa nr.X, înregistrată la societate sub nr. .X./23.03.2016:

- domnul .X. a deținut funcția de *manager general*, fiind detașat de .X. SpA Italia la .X. SA, în baza Contractului de furnizare personal nr..X./28.10.2008;

-domnul .X. a deținut funcția de *manager calitate*, fiind detasat de .X. SpA Italia la .X. SA, in baza Acordului de furnizare personal nr. .X./22.09.2011;

-domnul .X. .X. a fost detasat la .X. SA, conform Acordului pentru furnizare personal incheiat in data de 01.01.2009, acord ce a fost incheiat intre .X. .X.(.X.) din Italia, in calitate de „furnizor de personal” si .X. SA in calitate de „beneficiar”.

În timpul inspecției fiscale, la Nota explicativa nr.X, .X. SA a anexat :

-un document intocmit de .X. SpA din care rezulta ca incepand cu data de 01.09.2008 si pana in 31.08.2010 d-nul .X. .X. este detasat la .X. SA, in functia de “*Operation Manager*”.

-un document intocmit de .X. SpA din care rezulta ca incepand cu data de 01.06.2011 d-nul .X. .X. este detasat la .X. SA, in functia de “*Operation Manager*”.

- un document intocmit de .X. .X.(.X.) din Italia din care rezultă că începând cu data de 13.10.2008 d-nul .X. .X. este detașat la .X. SA, în funcția de “*Asistent Direcția pentru Calitate*”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele facturate de .X. SpA din Italia reprezintă servicii de management, iar sumele facturate de .X. .X.(.X.) din Italia reprezintă servicii de asistență calitate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA, .X. .X.(.X.) din Italia și .X. SpA fac parte din Grupul .X., sunt entități afiliate în cadrul acestui Grup.

De asemenea, din analiza documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-.X. SA nu a prezentat contracte încheiate cu societățile afiliate din care să rezulte că acestea urmau să furnizeze .X. SA servicii de management, respectiv servicii de asistență calitate;

-din analiza Contractului de furnizare personal nr. .X./28.10.2008, (încheiat între .X. SpA din Italia, în calitate de „furnizor de personal” și .X. SA în calitate de “Beneficiar”), a Acordului de furnizare personal nr. .X./22.09.2011,(încheiat între .X. SpA din Italia, în calitate de „furnizor de personal” și .X. SA în calitate de “Beneficiar”) și a Acordului pentru furnizare personal din data de 01.01.2009 (încheiat între .X. .X.(.X.) din Italia, în calitate de “furnizor de personal” și .X. SA în calitate de „Beneficiar”), nu rezultă serviciile ce urmau să fie prestate de către personalul furnizat de .X. SpA și .X. .X.(.X.), tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului;

- pe facturile emise de .X. SpA și .X. .X.(.X.) nu este înscrisă nicio mențiune referitoare la faptul că au fost întocmite în baza contractului/acordurilor mai sus menționate, neexistând elemente din care să rezulte că serviciile facturate de .X. SpA și .X. .X.(.X.) au avut la baza Contractul de furnizare personal nr. .X./28.10.2008, Acordul de furnizare personal nr. .X./22.09.2011 și Acordul pentru furnizare personal din data de 01.01.2009;

- .X. SpA nu a prezentat documente din care să rezulte că a solicitat furnizare de personal specializat în domeniul managementului de la .X. SpA din Italia la .X. SA.

- dacă .X. SA nu ar fi făcut parte din Grupul .X. ci ar fi fost o persoană independentă, atunci aceasta nu ar fi folosit aceste servicii. În plus, serviciile în domeniul calității puteau fi realizate cu "forțe proprii" respectiv cu personalul angajat, .X. SA prestând servicii în domeniul calității către .X. SRL, din .X., în baza contractului de prestări servicii încheiat la data de 16.12.2009, contract prelungit prin acte adiționale pe toată perioada supusă verificării.

- .X. SA nu detine și nu a prezentat rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate și altele asemenea documente întocmite de d-nul .X. și domnul .X. din care să rezulte numărul de ore lucrate zilnic de aceștia, numărul de zile lucrate lunar, care să justifice că respectivele servicii au fost prestate, care să detalieze serviciile prestate precum și în ce documente s-au concretizat pentru ca echipa de control să le poată verifica punctual.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA nu detine documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor, fapt pentru care nu s-a putut stabili natura acestor servicii, și nu s-a putut demonstra că au legatură cu activitatea economică a contribuabilului supus verificării, respectiv că sunt achiziționate în scopul obținerii de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile ce fac obiectul facturilor emise de .X. SpA și .X. .X.(.X.) reprezintă costuri de management solicitate de o entitate afiliată în cadrul Grupului .X., pentru care .X. SA nu detine documente care să justifice prestarea efectivă precum și necesitatea achiziționării acestor servicii, respectiv că au fost destinate în scopul realizării de venituri impozabile și de operațiuni taxabile, în temeiul art.11 alin.(1), pct 41 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.6, art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și lit.m), art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării stipulează:

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Potrivit prevederilor stipulate la 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.”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, în cadrul aceluiași art.21, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează

prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Mai mult, potrivit pct.41 al Titlului I - *Dispoziții generale* din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare;

"41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directe privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, în cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se are în vedere faptul că între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar precum și faptul că nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețurile bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

Totodată, potrivit prevederilor legale mai sus citate, serviciile trebuie să fie prestate în fapt, simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în vigoare în perioada 01.12.2009-31.12.2009, prevede:

“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

- 1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și*
- 2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”*

iar începând cu data de 01.01.2010 stipulează:

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei conform prevederilor art. 150 alin.(1) lit. b) – g), în vigoare în perioada 01.12.2009-31.12.2009, respectiv art.150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin.(1) din Codul fiscal și, totodată, pentru perioada 01.12.2009-31.12.2009, să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.FGJ .X./30.06.2016 și detaliate la Cap.II din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare analizării argumentelor și a documentelor prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, nu au acordat acesteia dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât acestea reprezintă costuri de management, solicitate de o entitate afiliată în cadrul Grupului .X., pentru care SC .X. SA nu deține documente care să justifice prestarea efectivă precum și necesitatea achiziționării acestor servicii, respectiv ca au fost destinate în scopul realizării de venituri impozabile și de operațiuni taxabile.

Se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că sumele înregistrate în evidența contabilă reprezintă costuri salariale și conexe celor salariale suportate de societate pentru activitatea desfășurată de personalul furnizat de .X. Spa și .X. .X. - .X. și .X. pentru .X. SA, care a avut calitatea de detașat în cadrul .X. SA și nu cheltuieli cu serviciile de management și servicii de asistență calitate, astfel cum au fost constatate de organele de inspecție fiscală, aspect ce rezultă din contractului/acordurilor de furnizare personal încheiat între .X.

SA și societățile afiliate -.X. SPA și .X. .X. și scrisorile de detașare ale societăților afiliate.

Totodată, se reține că față de aspectele constatate și consemnate de organele de inspecție fiscală, societatea depune Contractul de furnizare personal nr..X./28.10.2008, Acordul de furnizare personal nr..X./14.07.2009 încheiat între .X. .X. și Acordul de furnizare personal nr..X./22.09.2011 precum și scrisori de detașare pentru domnii .X. și .X. .X. .

Analizând Contractul de furnizare personal nr..X./28.10.2008 încheiat între .X. SPA, în calitate de *furnizor de personal* și .X. SA în calitate de *beneficiar*, se reține că acesta are stipulat la obiectul de activitate că:

„Furnizorul de personal este de acord să furnizeze Beneficiarului serviciile stipulate în Secțiunea 1.3 („Servicii”) iar “Beneficiarul este de acord să plătească Furnizorului de personal un comision de servicii conform termenilor și condițiilor stipulate la Secțiunea 4 de mai jos.

Furnizorul de personal va lucra sub autoritatea exclusivă a Beneficiarului.

Serviciile prestate de furnizorul de personal Beneficiarului vor consta exclusiv în furnizarea unui furnizor de personal sau a personalului sub – contractorilor (denumit în continuare „Personal”) pentru a îndeplini o cerință temporară și/sau bruscă de creștere a cererii de personal de către Beneficiar, furnizorului de personal. De fiecare dată Beneficiarul decide ca are nevoie să aibă disponibil un număr de personal care poate fi desemnat oricând să execute lucrări pentru beneficiar, furnizorul de personal va asigura furnizarea de personal Beneficiarului. Personalul va fi calificat pentru a executa următoarele sarcini (numite în continuare „Sarcini”).

Totodată, potrivit pct.4 din contract privind *Plata din acest contract* :

“În scopul acestui contract, Beneficiarul va plăti, pentru serviciile prestate de Furnizorul de personal, comisionul așa cum este indicat mai jos.

Serviciile vor fi facturate beneficiarului la costurile și cheltuielile Furnizorului de personal înregistrate în legătură cu aceste servicii, având în vedere doar costurile sau cheltuielile angajatorului care sunt direct și/sau indirect legate de serviciile prestate sau costul comisioanelor plătite de furnizorul de personal subcontractorului, dacă este cazul.

Orice taxe aplicabile, inclusiv TVA-ul, care se cer aplicate sau reținute din suma, taxa poate fi suportată fie de Furnizorul de personal sau de beneficiar, după caz, conform legilor relevante din țara fiecărei părți, la o valoare de prelevare.

Toate plățile care trebuie făcute de Beneficiar mai departe conform facturilor emise de Furnizorul de personal în considerație cu fiecare sumă datorată de beneficiar. Factura poate menționa locul unde furnizarea de personal s-a făcut în mod fizic.

Comisionul serviciilor va fi facturat lunat în euro, iar beneficiarul va face plata fiecărei facturi emise de Furnizorul de personal în 90 de zile lucrătoare de la data primirii facturii Furnizorului de personal.”

Prevederi contractuale similare se regăsesc și în Acordul de furnizare personal nr..X./14.07.2009 încheiat între .X. .X., în calitate de *furnizor de personal* și .X. SA în calitate de *beneficiar* și Acordul de furnizare personal nr..X./22.09.2011 încheiate între .X. SPA, în calitate de *furnizor de personal* și .X. SA în calitate de *beneficiar*, anexate la dosarul cauzei.

Astfel, din analiza contractului/acordurilor de furnizare personal nu rezultă ce servicii urmau să fie prestate de personalul furnizat de .X. SpA și .X. .X., tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, precum și cuantumul sumelor convenite domnilor .X. și .X., nu rezultă costurile și cheltuielile *Furnizorului de personal* înregistrate în legătură cu aceste servicii respectiv costurile sau cheltuielile angajatorului care sunt direct și/sau indirect legate de serviciile prestate, costurile și cheltuielile direct sau indirect legate de sarcinile îndeplinite.

De asemenea, nici din analiza scrisorilor de detașare anexate la dosarul cauzei nu rezultă cuantumul sumelor convenite domnilor .X. și .X., astfel:

Din analiza scrisorii de detașare adresată domnului .X. din 01.09.2008, se reține faptul că prin aceasta s-a precizat că „*începând cu data de 01/09/08 și până în 31/08/2010 este necesară detașarea dv. temporară la Societatea .X. cu sediul în .X. unde veți avea funcția de Operation Manager*” iar “*în legătură cu această detașare rămân neschimbate toate condițiile economice și normative ale contractului dvs. de muncă în desfășurare iar cheltuielile de masă și cazare sunt în sarcina societății. Tot în sarcina societății intră și călătoriile dus-întors prevăzute una la fiecare 3 săptămâni. (...)*”

Din analiza scrisorii de detașare adresată domnului .X. din 10 octombrie 2008 se reține faptul că “*vă confirmăm că sunteți transferat în România pentru a presta serviciile dv. exclusiv în cadrul organizației .X. SA iar ”pe întreaga durată de ședere în străinătate vă va fi asigurat tratamentul de mai jos care înlocuiește cu toate efectele normelor corespunzătoare din CCNL (N.T.:CCNL- contract colectiv de muncă).*

Totodată, se reține că “*în limitele perioadei de transfer în România, vă va fi recunoscută o substance allowance de .X. euro anual, care se va achita în 12 rate lunare și care vă va compensa cele mai mari cheltuieli pe care le veți suporta la fața locului. În plus, (...) vă va fi recunoscut, pe întreaga perioadă a transferului cazarea la hotel. Această sumă recunoscută sau tratament echivalent în bani, dorește să evite ca dvs. să suportați în plus cheltuieli care se adaugă la cele legate de păstrarea disponibilității locuinței dvs. în Italia.*”

De asemenea, “*retribuția care vă este recunoscută, luată în considerare în întregul său, înglobează și înlocuiește orice altă compensație, indemnizație sau beneficiu prevăzut de CCNL citat mai sus și de lege, de contractele colective și de utilizările locale. De aceea, pentru cea mai bună valoare a retribuției recunoscute față de cea prevăzută de*

CCNL, trebuie să se înțeleagă ca inaplicabil, până la concurență, orice beneficiu rezultat din aplicarea instituțiilor sau a CCNL, chiar dacă nu sunt menționate. De asemenea este stabilit că sumele care trebuie să vă fie recunoscute în România de .X. SA vor fi deduse din retribuția specificată mai sus, în scopul de a evita orice dublare a retribuțiilor”. În plus, “societatea va suporta cheltuielile de călătorie”.

Din analiza scrisorii de detașare adresată domnului .X. din 31.05.2011 se reține faptul că “sunteți detașat în România pentru a presta servicii, pe cale exclusivă în cadrul organizației .X. SA. Detașarea va începe cu 01.06.2011 și va avea o durată previzionată până la 31.12.2012”.

Totodată, se reține că “rămâne neschimbată plata retribuției dvs. normale italiene (conform scrisorii de angajare de la .X. Spa datata 01.06.2011), așa cum prevede CCNL citat.

Limitat la perioada de detașare în România, vi se recunoaște un bonus lunar de .X. pe lună timp de 12 luni pentru schimbarea sediului, pentru a vi se compensa cheltuielile majore pe care va trebui să le sustineți în locul respectiv. În plus, (...) vi se va reunoaște, pe întreaga perioadă de detașare acomodarea la hotel sau cazarea”.

De asemenea, “tratamentul care vă este recunoscut, care va fi considerat la valoarea sa complexă, absoarbe și înlocuiește orice altă compensație, indemnizație sau beneficiu prevăzut de CCNL menționat precum și de lege, de contractele colective și de obiceiurile locale. Prin urmare, în favoarea complexă a tratamentului recunoscut față de CCNL trebuie considerat neaplicabil, până la concurență, orice beneficiu derivând din aplicarea instituirilor singulare ale aceluiași CCNL, chiar dacă nu sunt menționate. Rămâne de asemenea stabilit că suma care vi se va recunoaște în România de .X. SA va fi pusă în scădere din tratamentul specificat mai sus, pentru a evita orice duplicare a recunoașterilor”.

Mai mult, din analiza scrisorii de detașare adresată domnului .X. din 01.09.2008, se reține faptul că prin această s-a precizat că „începând cu data de 01/09/08 și până în 31/08/2010 este necesară detașarea dv. temporară la Societatea .X. cu sediul în .X. unde veți avea funcția de Operation Manager” precum și faptul că „Detașarea se face ținând cont în mod esențial de calificarea profesională garantată de dvs., în domeniul industrial, și cu scopul, la fel de esențial, de a dezvolta activitățile și rezultatele firmei și anume: îmbunătățirea eficienței în raport cu bugetul stabilit pentru fiecare an, respectarea obiectivelor productive/calitative și de serviciu stabilite la buget, definirea bugetelor și a business plan-urilor ținând cont de toate aspectele legate de îmbunătățirile tehnologice și organizatorice, definirea și implementarea planurilor de îmbunătățire, definirea planurilor de creștere profesională a managementului.”

Totodată, se menționează că „raportul dv. de muncă va continua în interesul exclusiv și în favoarea societății noastre, chiar dacă prestația dv. de muncă va fi efectuată la firma sus-menționată, unde, prin acordurile

avute, veți primi instrucțiunile tehnico-operative de la dl. .X. responsabil BU.”

Din analiza documentelor prezentate la dosarul cauzei nu rezultă în ce s-au concretizat activitățile mai sus menționate, măsurile pentru îmbunătățirea eficienței în raport cu bugetul stabilit pentru fiecare an, pentru atingerea obiectivelor productive/calitative, cum au fost definite bugetele și business-planurile, cum au fost definite și implementate planurile de îmbunătățire, planuri de creștere profesională a managementului.

Mai mult, potrivit scrisorii de detașare rezultă că raportul de muncă al domnului .X. a continuat în interesul exclusiv și în favoarea societății .X. Spa și nu al .X. Sa.

De asemenea, din analiza scrisorilor de detașare adresate domnului .X. .X. din 10.10.2008 și 31.05.2011 nu rezultă activitățile ce urmau a fi prestate de domnul .X..

Astfel, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu a depus documente din care să rezulte natura serviciilor ce urmează a fi prestate de către personalul furnizat de .X. SpA și .X. .X.(.X.), tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, nu deține și nu a prezentat documente din care să rezulte numărul de ore lucrate zilnic de aceștia, numărul de zile lucrate lunar, care să justifice prestarea efectivă.

Simpla prezentare a contractului/acordurilor de furnizare personal și a scrisorilor de detașare a personalului menționate în facturile emise de .X. Spa și .X. .X., nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, contribuabilul trebuind să justifice cu documente cuantumul sumelor cuvenite personalului detașat, cât și faptul că aceștia au desfășurat activități pentru .X. SA.

Mai mult, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețurile bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Or, societatea nu face dovada că .X. SpA și .X. .X. au furnizat în plus servicii persoanei afiliate .X. SA sau dacă în prețurile bunurilor și în valoarea

tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „serviciile prestate de .X. către SC X SRL sunt distincte de activitățile desfășurate de domnul .X. în calitatea sa de detașat la .X.. Mai mult, domnul .X. a avut o funcție de conducere în cadrul departamentului de calitate ceea ce înseamnă că acesta a avut în subordine personal executiv ce a fost parțial utilizat în prestarea serviciilor pentru .X. SRL. Chiar și dacă domnul .X. ar fi fost implicat în serviciile prestate către SC .X. SRL, acesta a avut o funcție de coordonare și nu de execuție”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că societatea nu a depus documente din care să rezulte activitățile desfășurate de domnul .X., care să combată constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora serviciile în domeniul calității puteau fi realizate cu “forțe proprii” respectiv cu personalul angajat, .X. SA prestând servicii în domeniul calității către .X. SRL, din .X., în baza contractului de prestări servicii încheiat la data de 16.12.2009, contract prelungit prin acte adiționale pe toată perioada supusă verificării.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „activitatea domnului .X. în cadrul managementului .X. a contribuit la realizarea de profituri impozabile”, fiind „fără putință de tăgadă faptul că domnul .X. a adus o contribuție semnificativă și directă la obținerea de profituri impozabile, dovadă fiind activitățile sale din cadrul .X.”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că societatea nu a depus niciun alt document prin care să facă dovada necesității efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și a modului în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, respectiv în realizarea operațiunilor taxabile ale societății și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește invocarea de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.I) din Codul fiscal, potrivit cărora nu sunt deductibile “alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din constatări și din cele reținute mai sus rezultă că aceste cheltuieli efectuate de persoane detașate nu reprezintă salarii ci cheltuieli cu servicii de management și asistență calitate.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „înregistrarea cheltuielilor salariale aferente domnului .X. în cadrul contului 628 nu atrage încadrarea acestor costuri ca fiind servicii, așa cum de altfel, în mod netemeinic au considerat organele de inspecție fiscală”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, s-a avut în vedere faptul că prin raportul întocmit anual de auditori independenți (.X.

SRL) către Consiliul de Administrație al .X. SA, a fost confirmată încadrarea corectă a tranzacțiilor înscrise în facturile emise de .X. .X.(.X.) din Italia SpA, facturi prezentate în anexa nr.X la prezentul raport de inspecție fiscală, ca fiind prestări de servicii precum și înregistrarea lor în contul 628120 „Cheltuieli cu servicii executate de terti – Tehnic” iar societatea nu a depus documente din care să rezulte că serviciile facturate ar reprezenta cheltuieli salariale.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli cu servicii de management și asistență calitate.

Având în vedere că din documentele prezentate nu se poate stabili dacă aceste servicii au fost prestate efectiv și nici dacă au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile, faptul că societatea nu aduce argumente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./30.06.2016, **în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

2) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea înregistrate în contul 203100 „Cheltuieli de cercetare – dezvoltare” și a TVA în cuantumul mai sus menționat, înregistrate în baza facturilor emise de .X. reprezentând „cheltuieli de administrare – .X.” în condițiile în care societatea nu depune documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate în folosul obținerii de venituri impozabile respectiv al operațiilor sale taxabile .

În fapt, .X. SA a înregistrat în perioada ianuarie 2014 - iulie 2015, în evidența contabilă facturi emise de .X., în valoare totală de .X. lei, din care suma de .X. lei a fost înregistrată în contul 203100 „Cheltuieli de cercetare - dezvoltare” iar suma de .X. lei a fost înregistrată în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”, reprezentând *“cheltuieli de administrare – .X.”*.

Pentru serviciile de administrare - .X. înregistrate în contul 203100 „Cheltuieli de cercetare - dezvoltare”, .X. SA a calculat și înregistrat în perioada martie 2014 - septembrie 2015, cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei a fost considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie-septembrie 2015, iar diferența de amortizare aferentă acestor servicii de administrare, respectiv suma de .X. lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2014.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- .X. face parte din Grupul .X., pachetul majoritar de acțiuni fiind deținut de Divizia .X. a Grupului .X., respectiv .X. care este societate controlanta în cadrul Grupului .X..

- .X. SA a prezentat ca și documente justificative corespondența pe e-mail cu .X. din care rezultă că .X. ca și entitate controlanta în cadrul Grupului .X. și ca acționar principal al SC .X. SA controlează activitatea curentă a acesteia din urmă și se ocupă de bunul mers al acesteia.

- prin răspunsul dat la întrebarea nr. X din Nota explicativă nr. X înregistrată la .X. SA sub nr. .X./25.06.2016, contribuabilul precizează ca .X. a prestat servicii de administrare în domeniul .X. prin coordonarea și dezvoltarea proiectului de producție .X. SA și nu servicii de „dezvoltare de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung (.X.)” .

- societatea este administrată de către un Consiliu de administrație compus din X administratori, care potrivit Hotărârii Consiliului de Administrație al .X. SA, au beneficiat fiecare de plata unei remunerații anuale de .X. de euro, rezultând ca administratorii sunt retribuiți de societate dar în același timp prestează și servicii în favoarea .X. pentru .X. SA, servicii pentru care .X. cere o remunerație, conform facturilor fiscale.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că din documentele prezentate rezultă ca activitatea de coordonare și dezvoltare a acestui proiect a fost efectuată de .X. prin reprezentanții săi care sunt și administratori la .X. SA , motiv pentru care nu au putut stabili dacă aceste servicii au fost prestate în favoarea .X. SA sau în favoarea .X., societate controlantă în cadrul Grupului .X., nefiind dovedit scopul economic al acestor tranzacții.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în situația în care .X. nu ar fi fost afiliată cu .X. SA în cadrul Grupului .X., cheltuielile înregistrate cu amortizarea serviciilor de administrare .X. facturate de .X. sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil deoarece societatea nu a demonstrat necesitatea achiziționării acestora în vederea obținerii de venituri impozabile precum și prestarea efectivă a acestora, având în vedere că:

- .X. SA nu deține contract încheiat cu .X. al căror obiect să fie prestarea de servicii de administrare în domeniul menționat pe facturi iar pe facturile emise de .X. nu este menționat un contract în baza căruia au fost emise aceste facturi.

-din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală nu a rezultat modul în care a fost determinată valoarea acestor servicii, pe fiecare perioada în parte. Astfel, societatea nu deține rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate și alte asemenea documente întocmite de .X. din care să rezulte persoanele care au efectuat aceste servicii, numărul de ore lucrate, valoarea tarifului/ora, în ce documente s-au concretizat aceste servicii pentru ca echipa de control să le poată verifica punctual în vederea justificării prestării efective a serviciilor precum și necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor impozabile.

Având în vedere că societatea nu deține astfel de documente, organele de inspecție fiscală nu au putut verifica dacă serviciile înscrise în facturile emise de .X. au fost realizate parțial sau în totalitate, cum a fost stabilită valoarea acestor servicii, dacă valoarea înscrisă în facturi este corectă sau nu.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că nici în situația în care serviciile facturate de .X. nu ar fi servicii de administrare în domeniul .X., ci ar fi servicii de “dezvoltare de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung (.X.)” și ar avea la bază Acordul de furnizare de servicii nr..X./05.05.2009, așa cum susține societatea prin răspunsul dat la întrebarea nr.X din Nota explicativă nr.X, aceasta nu poate justifica că acestea sunt destinate obținerii de venituri impozabile și nici prestarea efectivă a acestora, întrucât:

- pe toate facturile emise de .X., este înscrisă mențiunea „cheltuieli de administrare - .X.” și nu servicii efectuate în vederea dezvoltării de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung (.X.)” așa cum se prevede în Acordul de furnizare de servicii nr..X./05.05.2009;

- pe niciuna din respectivele facturi nu se face referire la Acordul de furnizare de servicii nr..X./05.05.2009 și nu sunt menționate tranzacțiile care fac obiectul acordului menționat anterior ;

- .X. SA nu a prezentat rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate și alte asemenea documente întocmite de .X. din care să rezulte persoanele care au prestat aceste servicii, numărul de ore lucrate zilnic precum și numărul de zile lucrate lunar, valoarea tarifului/ora, în ce documente s-au concretizat aceste servicii pentru ca echipa de control să le poată verifica punctual în vederea justificării prestării efective a serviciilor precum și necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor impozabile, aspect recunoscut chiar de către societatea, prin răspunsul dat la întrebarea nr. X din Nota explicativă nr.X.

- .X. SA are ca responsabilitate dezvoltarea de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung, efectuarea de activități de cercetare și dezvoltare în ceea ce privește produsele și/sau procesele de fabricație precum și supravegherea industrializării și omologării produselor. Toate

aceste obiective sunt realizate prin serviciul tehnic existent în cadrul structurii organizatorice a .X. SA.

- .X. SA a prestat, același tip de servicii, respectiv studii de cercetare-dezvoltare către .X. SRL din .X., potrivit contractului de prestări servicii nr..X./27.06.2012, semnat între cele două societăți. Astfel, serviciile înscrise în anexa I a acordului de furnizare de servicii nr..X./05.09.2009, respectiv "dezvoltare de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung" sunt de natura celor care se exercită în cadrul compartimentului tehnic al societății verificate.

- serviciile achiziționate de la .X. puteau fi realizate cu "forțe proprii", respectiv cu personalul angajat.

- majoritatea documentelor (peste 90%) constau în corespondența prin e-mail între cele două entități afiliate, netraduse, din care a rezultat ca .X., entitate controlantă în cadrul Grupului .X., acționar majoritar al .X. SA precum și unitatea centrală selectată în cadrul Grupului să ofere și să coordoneze serviciile care fac obiectul Acordului de furnizare servicii nr..X./05.05.2009, controlează activitatea curentă a acesteia din urma și se ocupă de bunul mers al acesteia și nu prestează servicii în domeniul dezvoltării de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung, respectiv nu au fost prezentate desene, proiecte sau rapoarte de activitate întocmite de .X..

- În vederea justificării prestării efective a serviciilor în domeniul dezvoltării de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung, .X. SA, prin serviciul tehnic, a prezentat o serie de desene, proiecte din care rezultă că toate aceste desene, proiecte au fost efectuate de salariații .X. SA din cadrul serviciului tehnic și nu de .X. .

- din documentele prezentate de societate nu rezultă prin ce modalități a fost realizat obiectul acordului de furnizare de servicii nr..X./05.09.2009, dacă valoarea serviciilor facturate este corect determinată, astfel că societatea nu justifică cu documente necesitatea efectuării acestor cheltuieli, precum și prestarea efectivă a serviciilor, respectiv aceasta nu deține documente justificative constând în proiecte care să aibă înscrise obiectivul stabilit, perioada de desfășurare, domeniul de cercetare, sursele de finanțare, tarif, iar aceste proiecte ar fi trebuit să fie însoțite de documentații, studii, lucrări, planuri și altele asemenea din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate în folosul veniturilor impozabile ale .X. SA și respectiv al operațiunilor taxabile ale societății.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât .X. SA nu deține documente care să justifice prestarea efectivă precum și necesitatea achiziționării acestor servicii, respectiv că au fost destinate în scopul realizării de venituri impozabile și de operațiuni taxabile, în temeiul art.11 alin.(1), pct 41 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.6, art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.

(4) lit.f) și lit.m), art. 145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei** înscrise în facturile emise de **.X.**

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m), pct.41 al Titlului I - *Dispoziții generale* din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 145 alin. (2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate la punctul anterior din cuprinsul prezentei decizii.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.FGJ **.X./30.06.2016** și detaliate la Cap.II din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare analizării argumentelor și a documentelor prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** întrucât acestea reprezintă costuri de administrare **.X.**, solicitate de o entitate afiliată în cadrul Grupului **.X.**, pentru care **.X. SA** nu deține documente care să justifice prestarea efectivă precum și necesitatea achiziționării acestor servicii, respectiv ca au fost destinate în scopul realizării de venituri impozabile și de operațiuni taxabile.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestație societatea precizează că proiectele dezvoltate de **.X. SA** se bazează pe studii tehnice și cercetări efectuate de **.X.** în cadrul departamentului **.X.** care sunt utilizate în cadrul procesului de fabricație, aceasta anexând „exemple de astfel de documente (anexa 5.5a).

Din analiza înscrisurilor depuse de societate în susținerea contestației în Anexa nr.5.5/Anexa 4.2a reprezentând „*exemple referitoare la activitatea ce cercetare dezvoltare (2012, 2013, 2014 și 2015)*”, se reține faptul că acestea sunt redactate în limba engleză și italiană, fără traducerea în limba română, și reprezintă copii netraduse ale facturilor având înscrisă mențiunea „*service agreement fees-.X.*”, precum și potrivit mențiunilor olografe de pe unele înscrisuri „*desfășurător pt proiectele la care .X. ITALIA a lucrat în 2013,*” și „*exemple de analize, studii, certificate emise pentru obținerea roților prototip. Se produc fizic prototipuri care sunt analizate în centrele de cercetare din Italia din punct de vedere al rezistenței, greutateii, centrării rotațiilor, siguranței în rulare, rapoarte tehnice*”.

Din înscrisurile depuse de societate nu rezultă dacă activitățile menționate în desfășurătoarele anexate la facturi se referă la proiecte dezvoltate de **.X. SA** pentru care, așa cum precizează societatea prin

contestație, a obținut „*în mod cert venituri impozabile prin prisma proiectelor contractate de .X. (i.e. vânzarea de componente auto)*” și modul cum au contribuit la realizarea de venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile, cu atât mai mult cu cât societatea nu precizează prin contestație proiectele derulate și nici nu a prezentat ca documentație justificativă o listă cu aceste proiecte, cu activitățile derulate sau aceste proiecte.

Totodată, se reține faptul că societatea nu a depus documente care să combată organelor de inspecție fiscală, respectiv societatea nu deține documente justificative constând în proiecte care să aibă înscrise obiectivul stabilit, perioada de desfășurare, domeniul de cercetare, sursele de finanțare, tarif, precum și faptul că aceste proiecte ar fi trebuit să fie însoțite de documentații, studii, lucrări, planuri etc. din care să rezulte ca aceste servicii au fost efectiv prestate în folosul veniturilor impozabile ale .X. SA și respectiv al operațiunilor taxabile ale societății iar în vederea justificării prestării efective a serviciilor în domeniul dezvoltării de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung, .X. SA, prin serviciul tehnic, a prezentat o serie de desene, proiecte din care rezultă că toate aceste desene, proiecte au fost efectuate de salariații .X. SA din cadrul serviciului tehnic și nu de .X., contestatara nedepunând în susținerea contestației alte documente care să contrazică cele constatate de organele de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că societatea se limitează doar să afirme că “ *În privința activităților de cercetare -dezvoltare, serviciul tehnic din cadrul societății are în responsabilitate doar proiectarea (și doar când este necesar) a matritelor și a altor utilaje necesare în activitatea de producție și în nicio situație a produselor finite care vor fi fabricate*”, fără să depună documente din care să rezulte atribuțiile serviciului tehnic, respectiv documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora obiectivele .X. SA privind dezvoltarea de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung, efectuarea de activități de cercetare și dezvoltare în ceea ce privește produsele și/sau procesele de fabricație precum și supravegherea industrializării și omologării produselor sunt realizate prin serviciul tehnic existent în cadrul structurii organizatorice a .X. SA precum și faptul că .X. SA a prestat, același tip de servicii, respectiv studii de cercetare-dezvoltare către .X. SRL din .X., potrivit contractului de prestări servicii nr..X./27.06.2012, semnat între cele două societăți.

Mai mult, potrivit prevederilor legale incidente în speță, se reține că între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele,

numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Se reține faptul că societatea nu face dovada că .X. a furnizat în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative, respectiv că .X. SA nu a folosit aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

Astfel, potrivit celor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că prin răspunsul dat la întrebarea nr. X din Nota explicativa nr.X înregistrată la .X. SA sub nr. .X./25.06.2016, contribuabilul a precizat ca .X. a prestat servicii de administrare în domeniul .X. prin coordonarea și dezvoltarea proiectului de producție .X. SA și nu servicii de “*dezvoltare de noi tehnologii și soluții de producție pe termen lung (Advanced .X.)*” pentru care a prezentat ca și documente justificative corespondența pe e-mail cu .X. din care a rezultat ca .X. ca și entitate controlantă în cadrul Grupului .X. și ca acționar principal al .X. SA controlează activitatea curentă a acesteia din urma și se ocupa de bunul mers al acesteia, societatea nedepunând documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul societății, potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a acestei taxe prin raportare la dispoziții legale din Titlul II – “Impozitul pe profit” al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care a respectat prevederile Titlului VI – “Taxa pe valoarea adăugată”, Cap, X – “Regimul deducerilor”, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere cu împlinirea tuturor condițiilor impuse de aceste dispoziții legale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă având în vedere nerespectarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu ca urmare nerespectării unor altor prevederi legale.

Mai mult, în ceea ce privește argumentul societății că „*prin refuzarea dreptului de deducere la nivelul .X. pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative suplimentare față de facturi pentru achizițiile efectuate depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de a asigura neutralitatea TVA*”, se reține faptul că în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a lăsat la latitudinea statelor membre să își stabilească condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, se reține faptul că dreptul de deducere a TVA se judecă exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prevăzute în cuprinsul Titlului VI din CF iar începând cu data de 01.01.2016, în cuprinsul Titlului VII din Codul fiscal, acordarea dreptului de deducere al TVA fiind condiționată 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.

Aceste cerințe legale - de fond și formă - trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește achizițiile de servicii, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Această abordare a fost impusă de caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora.

Astfel, existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraf.23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la parag.24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat ca este obligația persoanei care solicită deducerea taxei sa demonstreze ca sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

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

ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea 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 marea diversitate a 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.”

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) 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.

În consecință, având în vedere că argumentele și documentele prezentate de societate nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./30.06.2016, **în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.**

3) Referitor la impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând diferența dintre cheltuiala cu dobanda aferenta creditelor contractate de .X. SA de la banci din Romania și valoarea veniturilor din dobanzile incasate de la .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă această diferență reprezintă cheltuială cu dobânzile deductibilă la calculul profitului impozabil, respectiv dacă această cheltuiala a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA în calitate de creditor a încheiat în data de 25.06.2013 cu .X., în calitate de debitor, un contract de împrumut prin care creditorul a convenit să acorde debitorului un credit în valoare de .X. euro.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- valoarea creditului acordat de .X. SA a fost înregistrat în rulajul debitor al contului 267.100 „sume datorate afiliatilor” iar dobânda încasată a fost evidențiată în rulajul debitor al contului 267.200 „dobanzi datorate de entități afiliate”.

- la data acordării împrumutului, .X. SA avea contractate credite de la banci din România al căror sold total de achitat la data de 27.06.2013 era în valoare de .X. lei iar valoarea împrumutului acordat de aceasta către .X. a fost de .X. lei.

-în perioada iunie -decembrie 2013, .X. SA a înregistrat o cheltuială cu dobânda aferentă creditelor contractate în valoare de .X. lei iar valoarea veniturilor din dobânzile încasate de la .X. a fost de .X. lei.

-societatea în loc să achite creditele contractate care generează cheltuieli cu dobânzile, a împrumutat societatea „mama” .X. în condițiile în care cheltuiela cu dobânda generată de creditele la intern depășește veniturile din dobânzile încasate,

motiv pentru care, în baza prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.6, art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din O. G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că diferența dintre cheltuiela cu dobânda aferentă creditelor contractate și valoarea veniturilor din dobânzile încasate de la .X. în suma de **.X. lei** reprezintă cheltuiela neaferentă veniturilor impozabile ale societății, fiind astfel nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului fiscal 2013.

În drept, art.19 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

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

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La art.21, alin.(1) din același act normativ se prevede:

„(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”.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, 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.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, se reține faptul că .X. SA a înregistrat immobilizări financiare de natura împrumuturilor acordate entităților afiliate constând în acordarea în data de 25.06.2013 a unui împrumut în valoare de .X. euro către societatea „mamă” .X., valoarea în lei a acestui împrumut, conform cursului BNR din data acordării fiind de .X. lei, suma evidențiată în rulajul debitor al contului 267.100 „*Sume datorate de entități afiliate*”.

Totodată, se reține că la data acordării împrumutului, .X. SA avea de achitat către bănci din România credite al căror sold total la data de 27.06.2013 era în valoare de .X. lei, credite care au generat cheltuieli cu dobânzile.

Astfel, se reține că la data de 25.06.2013, .X. SA dispunea de flux de numerar pentru rambursarea integrală a creditelor contractate de la bănci din România.

În aceste condiții, societatea nu mai poate justifica faptul că diferența dintre cheltuiala cu dobanda aferentă creditelor contractate și valoarea veniturilor din dobânzile încasate de la .X. în suma de **.X. lei** reprezintă cheltuiala aferentă veniturilor impozabile ale societății, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil aferent anului fiscal 2013 pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia .X. SA a contractat aceste împrumuturi în vederea finanțării unor proiecte de investiții ce vor genera venituri impozabile, fiind îndeplinite prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere decât pentru diferența dintre cheltuiala cu dobanda aferentă creditelor contractate de .X. de la bănci din România și valoarea veniturilor din dobânzile încasate de la .X. pentru care societatea nu a făcut dovada că reprezintă cheltuială aferentă veniturilor impozabile ale societății, acestea acordând dreptul de deducere pentru cheltuielile cu dobânzile pentru care societatea a făcut dovada că au fost respectate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește argumentul societății, potrivit căruia a dedus în mod corect cheltuielile cu dobânzile în raport de dispozițiile art.23 din Codul

fiscal, organul de soluționare a contestației reține faptul că prin adresa din data 19.01.2017, organele de inspecție fiscală au precizat:

„La data efectuării controlului, soldul în euro al împrumutului acordat de SC .X. SA este de .X. euro. Conform clauzelor contractuale, perioada de rambursare este de maxim 5(cinci) ani, iar termenul de rambursare al sumei împrumutate este prevăzut în beneficiul exclusiv al creditorului, care poate cere rambursarea integrală sau parțială a creditului în orice moment, în funcție de nevoile sale financiare, cu o notificare prealabilă a debitorului de 2 zile lucrătoare.

Facem precizarea ca pentru acordarea împrumutului nu s-a constituit nicio garanție mobilă/imobilă în favoarea SC .X. SA, mai mult doamna .X. în calitate de Director Economic al SC .X. SA prezintă acest aspect ca pe unul pozitiv pentru societatea verificată menționând că:

„Partea pozitivă a utilizării fluxului de numerar către afiliată este ca în cazul în care .X. ar fi avut/ar avea nevoie de cash, rambursarea creditului de către afiliată este mult mai ușor de constituit și nici nu implică alte costuri suplimentare de acordare credit, evaluare garanții, asigurări etc”(N.E. 3/20.05.2016);

Se reține că acordarea împrumuturilor între societățile afiliate se efectuează conform principiului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. Ori, în condiții similare, având în vedere și valoarea împrumutului acordat (.X. euro) nicio unitate bancară nu ar fi acordat această sumă dacă nu s-ar fi constituit garanție în favoarea băncii. Conform art.19, alin.5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal: ”(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer” și

-art.11, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care precizează ca:

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

-art.11, pct 36 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii 571/2003 privind Codul fiscal care precizează ca :

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

“Pe de alta parte la data acordării împrumutului, societatea verificata avea de achitat catre banci din România credite al căror sold total de achitat la data de 27.06.2013 era în valoare de .X. lei, credite care au generat cheltuieli cu dobânzile;

Având în vedere cele precizate anterior, la data de 25.06.2013 .X. SA dispunea de flux de numerar pentru rambursarea integrala a creditelor contractate de la banci din România. Totodată, deși politica adoptata de societatea verificata a fost aceea de a împrumuta societatea mama, echipa de control a constatat ca în perioada iunie -decembrie 2013, SC .X. SA a înregistrat cheltuielile cu dobanzile aferente creditelor contractate, cheltuieli ce au depasit valoarea veniturilor din dobanzi aferente împrumutului acordat. Aceasta diferenta nefavorabila pentru societate a fost tratata de echipa de inspectie fiscala ca si cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil aferent anului 2013, deoarece înregistrarea acesteia nu a fost realizata în favoarea societatii, agentul economic alegand în mod nejustificat o politica dezavantaioasa pentru societate.

Potrivit legii, persoanele fizice si juridice se pot asocia si pot constitui societati comerciale în vederea efectuării de acte de comerț(art.1 din Legea 31/1990 privind societatile comerciale).Ratiunea constituirii societatii comerciale o constituie, deci, decizia unor persoane de a se asocia pentru a exercita un comerț, nicio societate comerciala nu se poate înfiinta fara acest element intentional, care reprezinta vointa asociatilor de a se asocia si conlucra în scopul realizării de beneficii, element definit în doctrina juridica traditionala ca “affectio societatis”. Literatura de specialitate a subliniat ca acest element intentional nu reprezinta doar voința comuna de uniune, de asociere, ci exprima si convergenta de interese ale asociatilor.

Spre deosebire de contractele civile, care se nasc în prezența voinței comune a părților, dar și a unor interese divergente ale acestora, contractul de societate reprezintă intersecția intereselor asociatilor, dirijate spre bunul mers al societății, pentru realizarea unui profit și distribuirea acestuia între asociați.

În concluzie, echipa de inspectie fiscala a considerat diferența în suma de .X. lei, între cheltuiala cu dobanzile înregistrate de societate în în perioada iunie -decembrie 2013 (.X. lei) și venitul din dobanzile aferente împrumutului acordat societatii “mama” (.X. lei), ca si cheltuiala neaferea veniturilor impozabile ale societății, fiind astfel nedeductibila la calculul profitului impozabil aferent anului fiscal 2013.”

“Se retine ca echipa de inspectie fiscala nu a fundamentat constatarile cu privire la neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu dobanzile în valoare de .X. lei invocand prevederile art. 23 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu atat mai mult ca prevederile pct.4 din cadrul aceluasi articol precizeaza ca “(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine,

instituțiile financiare nebankare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol”.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli cu dobânzi în sumă de **.X. lei** reprezentând diferența dintre cheltuiala cu dobânda aferentă creditelor contractate de **.X.** de la bănci din România și valoarea veniturilor din dobânzile încasate de la **.X.**, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ **.X./30.06.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **.X.** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ **.X./30.06.2016**, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobânzilor reprezentând diferența dintre cheltuiala cu dobânda aferentă creditelor contractate de **.X.** de la bănci din România și valoarea veniturilor din dobânzile încasate de la **.X.** în sumă de **.X. lei**.**

4) Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei aferent cheltuielilor în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile emise de **SCA.X. & Asociații**, reprezentând servicii de asistență juridică în condițiile în care din instrumentarea speței și din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt.**

În fapt, **.X. SA** a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli (cont 628140 “Alte cheltuieli cu servicii executate de terți-Legale Avoc.”) suma totală de **.X. lei** aferentă facturilor emise de **SCA.X. & Asociații** care au înscrisă mențiunea “Servicii /Onorarii pentru servicii de asistență juridică prestate de **SCA.X. & Asociații**, conform contractului de asistență juridică nr.X/EVP/ 23.01.2003” și a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma totală de **.X. lei**.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-facturile au anexate facturi pro-forma care au înscrise valoarea onorariului, valoarea costurilor care constau, conform contractului nr. X/EVP/23.01.2003, în cheltuieli cu telefonul, taxe, traduceri, fax, e-mail, copii, cheltuieli deplasare, valoarea totală înscrisă în facturile pro-forma este identică cu valoarea înscrisă în factura finală;

- facturile pro - forma prezentate de societate, emise până la luna august 2010 au fost întocmite de S.C.A. .X. la începutul lunii la care se refera, fiind identice cu facturile finale;

-facturile nu sunt însoțite de documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziționării unor astfel de servicii precum și prestarea efectivă a acestora.

- .X. SA nu deține documente din care să rezulte în ce constau costurile facturate în afara onorariului lunar, de S.C.A. .X.,

- .X. SA nu deține documente întocmite de S.C.A. .X. din care să rezulte numele persoanelor care au efectuat serviciile de avocatură, timpul lucrat de aceste persoane, care să justifice ca serviciile înscrise în facturi au fost prestate, care să detalieze serviciile prestate precum și în ce documente s-au concretizat pentru ca echipa de control să le poata verifica punctual,

-din documentele prezentate de societate nu rezultă ce servicii avocațiale au fost prestate de S.C.A. .X. & Asociații în baza contractului de asistență juridică nr.X/EVP/23.01.2003,

Având în vedere cele mai sus precizate și în temeiul art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.145 alin.2 lit.a), art.146, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cât și art.6, art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei** înscrise în facturile emise de S.C.A. .X..

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea precizează că aceste cheltuieli au fost necesare în vederea protejării intereselor societății împotriva terțelor părți în condițiile în care nu deține personal specializat în vederea efectuării unor astfel de servicii și nici nu a beneficiat de servicii de asistență juridică de la alți furnizori iar serviciile au fost efectiv prestate, executate în baza unui contract încheiat între părți astfel că achizițiile de servicii de asistență juridică au fost realizate în scopul realizării de venituri impozabile respectiv desfășurării de operațiuni taxabile în România, sens în care depune la dosarul cauzei contractul de asistență juridică nr.X/ EVP/23.01.2003 și actul adițional nr.X/04.01.2006 la acesta, precum și, cu titlu exemplificativ, e-mailuri privind corespondența dintre .X. SA și S.C.A. .X. & Asociații .

Mai mult, în materia TVA, societatea invocă decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD , paragraful 49, potrivit căruia „o prestare de servicii (...), care constă, în esență, în faptul că se află în permanență la dispoziția clientului pentru a-i furniza servicii de consultanță și care este remunerată prin plata periodică a unor sume forfetare, trebuie considerată efectuată în perioada în care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii de consultanță clientului său în această perioadă.”

În drept, 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.”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, în cadrul aceluiași art.21, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), prevede:

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înscrise în facturile emise de SCA .X.&ASOCIAȚII care au înscrisă mențiunea *“Servicii /Onorarii pentru servicii de asistență juridică prestate de SCA.X. & Asociații, conform contractului de asistență juridică nr.X/EVP/23.01.2003”*, motivat de faptul că facturile nu au fost însoțite de documente justificative din care sa rezulte necesitatea achiziționării unor astfel de servicii de asistență juridică precum și prestarea efectivă a acestora.

Se reține că, față de aspectele constatate de organele de inspecție fiscală, contestatara susține că achizițiile de servicii de asistență juridică au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, argumentând în acest sens faptul că au fost necesare în vederea protejării intereselor societății împotriva terțelor părți în condițiile în care nu deține personal specializat în vederea efectuării unor astfel de servicii și nici nu a beneficiat de servicii de asistență juridică de la alți furnizori.

Totodată, societatea precizează că au fost executate în baza unui contract încheiat între părți și că serviciile au fost efectiv prestate, *„dovadă fiind anexele atașate la facturi cu privire la numărul de ore prestate de avocați precum și numele persoanelor care au prestat aceste servicii și domeniul juridic (e.g Dreptul muncii – .X. –Avocat Colaborator Coordonator 01h30min). Mai mult, un element tangibil care atestă prestarea efectivă se observă și din analiza litigiilor și a potențialelor litigii în care societatea a fost/putea să fie parte”*.

De asemenea, societatea precizează că serviciile juridice prestate în fapt de SCA .X.&ASOCIAȚII au constat în *”asistență privind dreptul muncii, asistență în legătură cu documentele societății, analiză contracte”* iar *”în spatele fiecărei facturi proforme există un tabel sumarizator al orelor petrecute de avocații acestei case de avocatură împreună cu explicațiile referitoare la asistența acordată și spețele acoperite. Au fost prezentate echipei de inspecție fiscală astfel de exemple. Suplimentar, echipa de inspecție fiscală a fost de asemenea informată că .X. deține corespondență, rapoartele primite de la avocați (dacă a fost cazul) și documentele întocmite/contractele revizuite”*.

Se reține faptul că societatea a depus la dosarul cauzei Contractul de asistență juridică nr..X./EVP/23.01.2003 și Actul adițional nr.X/ 04.01.2006, încheiate cu S.C.A. .X. & Asociatii, precum și, cu titlu exemplificativ, corespondența purtată pe e-mail cu societatea de avocatură.

Astfel, din analiza Contractului de asistență juridică nr.X/EVP/23.01.2003, încheiat între SCA .X. & ASOCIAȚII ȘI.X. SA (actuala .X. SA), se rețin următoarele:

-obiectul contractului -art.1 constă în acordarea de „*asistență și consultanță juridică cu privire la lucrările Consiliului de Administrație și Adunările Generale ale Acționarilor Clientului*”.

- părțile au convenit potrivit art.2 din contract – *Onorariu*, aplicarea unui „**onorariu forfetar** de .X. euro pe lună, la care se adaugă TVA-ul legal” iar „*în cazul în care Clientul dorește să mandateze .X. pentru prestarea de asistență juridică în domeniul societar sau comercial sau pentru cauze litigioase, potrivit art.3 din contract , „Cheltuielile aferente activității sus-menționate vor fi suportate de Client, separat de plata onorariului. Aceste cheltuieli vor putea include după caz: (i)cheltuieli efectuate în numele Clientului, cum ar fi: taxe notariale, taxe de timbru și taxe de imbru judiciar, taxe aferente traducerilor legalizate și (ii) diverse alte cheltuieli precum cele legate de convorbiri telefonice, e-mail, internet, taxe poștale sau de curierat etc.*

-potrivit art.4 din contract – *Plata*, „.X. va emite Clientului facturi lunare corespunzătoare onorariului aferent lucrărilor din perioada respectivă și, după caz cheltuielilor făcute în numele său pentru Client.”

Totodată, din analiza Actului adițional nr.X la contractul de asistență juridică nr..X./EVP/23.01.2003, se rețin următoarele:

-părțile contractuale au stipulat în preambulul contractului „*având în vedere corespondența dintre părți datată 01.10.2004 prin care s-a convenit că, începând cu luna ianuarie 2005, .X. să reducă onorariile cu un procent de 50% față de onorariile stabilite prin Contract, să redefiniească serviciile de asistență juridică aferente onorariului lunar, de tip „**abonament**” și să acorde onorarii preferențiale pentru serviciile de asistență și consultanță juridice acordate suplimentar.*”

-potrivit art. II din actul adițional „*obiectul contractului îl reprezintă în general asistarea, reprezentarea și acordarea de consultații juridice Clientului de către .X.*

Pentru onorariul lunar de tip abonament plătit de către Client conform articolului III (a) de mai jos, avocații .X. vor asigura efectuarea următoarelor servicii de asistență și consultanță: (a) pregătirea și redactarea documentelor necesare adunărilor generale ordinare și extraordinare ale acționarilor Societății; (b) participarea avocaților .X. la ședințele adunărilor generale și extraordinare ale acționarilor societății; (c) păstrarea și actualizarea registrului acționarilor Societății; (d) analiza deciziilor Consiliului de Administrație al Societății și informarea reprezentanților Clientului în cazul în care cele dispuse de către Consiliul de Administrație sunt în contradicție cu dispozițiile legii române.

În afara serviciilor de asistență și consultanță prevăzute la alineatul doi de mai sus, serviciile de asistență și consultanță juridică efectuate de către avocații .X. mai pot consta în: (a) redactarea documentelor necesare

pentru efectuarea de modificări corporative și efectuarea procedurilor administrative corespunzătoare; (b) asistență juridică pentru rezolvarea divergențelor privind interpretarea și executarea unor contracte încheiate de Client cu societăți comerciale sau străine, inclusiv negocierea unor soluții comerciale pentru stingerea eventualelor dispute; (c) asistarea clientului la negocierea de contracte, de tranzacții, de operațiuni comerciale precum și identificarea mijloacelor juridice cele mai potrivite pentru încheierea/realizarea acestora; (d) apărarea drepturilor și intereselor clientului cu mijloacele specifice profesiei de avocat în raporturile de instituții, autorități publice cât și în faza persoanelor fizice și/sau juridice cu care clientul are relații comerciale sau de afaceri; (e) redactarea de acte juridice, cu posibilitatea atestării identității părților, a conținutului și datei actelor; (f) acordarea de consultații orale sau scrise privind problemele care pot avea implicații juridice privind problemele care pot avea implicații juridice asupra activității Clientului; g) apărarea intereselor Clientului în fața organelor judecătorești și arbitrale din România în cazul eventualelor litigii dintre Client și persoane juridice sau fizice romane sau străine; (h) efectuarea oricăror altor servicii de natură juridică solicitate de către client”.

-potrivit art.III, În considerarea lucrărilor avocațiale, (...) părțile au convenit următoarele:

„a) un onorariu lunar forfetar, de tip abonament, în valoare de .X. euro/lună pentru serviciile de asistență și consultanță juridică prevăzute la articolul 1 alineatul 2 de mai sus.

b) următoarele onorarii preferențiale, pentru serviciile de asistență și consultanță juridică, prevăzute la articolul 1 alineatul 3 de mai sus: (i) .X. euro/ora – pentru serviciile de asistență și consultanță juridică efectuate de către avocații asociați;(ii) .X. euro/ora- pentru serviciile de asistență și consultanță juridică efectuate de către avocații colaboratori seniori;(iii) 1.X. euro/oră –pentru serviciile de asistență și consultanță juridică efectuate de către avocații colaboratori”.

Potrivit art.4 “În principiu, .X. va emite facturi lunare pentru onorariul de tip abonament, respectiv pentru onorariile orare aferente serviciilor de asistență și consultanță juridică efectuate suplimentar. Facturile vor evidenția TVA-ul stabilit de către actele normative în vigoare la data emiterii facturilor precum și cheltuielile efectuate în numele și/sau client”.

Din analiza e-mailurilor depuse la dosarul cauzei, se reține faptul că acestea reprezintă corespondență dintre avocați din cadrul SCA .X.&ASOCIAȚII (.X. și .X. – avocați colaboratori seniori, responsabili cu coordonarea curentă a lucrărilor avocațiale, .X. – avocat colaborator, responsabil cu soluționarea problemelor juridice de zi cu zi ale clientului, conform prevederilor contractuale, .X. –senior associate) și .X. din cadrul .X. SA.

Astfel, cu titlu exeplicativ, organul de soluționare a contestației reține:

- e-mailul din 15.01.2009, transmis de .X. către .X. , referitor la „efectuarea înscrierii în registrul acționarilor a contractelor de cesiune de acțiuni pe care le-am primit de la dumneavoastră”.

- e-mail din 29.01.2010, transmis de doamna .X. către .X. , referitor la „așa cum menționat în cadrul convorbirii noastre telefonice de astăzi, potrivit prevederilor legale, înscrierea cesiunilor de acțiuni în Registrul Acționarilor se face numai după prezentarea dovezii plății impozitului. Prin urmare, am efectuat înregistrările fără a avea aceasta dovadă, așa cum s-a dorit, dar va reamintim ca deținerea registrelor societății raspund administratorii societății”.

- e-mail din 14.09.2011, transmis de doamna .X. către .X. având ca subiect „detalii suplimentare: contract paza SC .X./X. SRL” și prin care s-a propus „adoptarea unei decizii a Consiliului de Administrație ale .X. pentru : (i) desemnarea d-lui .X. în calitate de Director General al .X.(...), (ii) aprobarea organigramei (în forma remisă de dumneavoastră), (iii) aprobarea modificărilor aduse Regulamentului de ordine interioară (în forma prezentată în cadrul corespondenței anterioare)”.

Astfel, se reține că societatea a prezentat în justificarea exercitării dreptului de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înscrise în facturile emise de SCA .X., pe lângă facturi și contracte, e-mailuri ca și înscrisuri justificative, documente care nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală pe motiv că acestea nu reprezintă documente justificative în sensul pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv „situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.

Or, în ceea ce privește sintagma „sau orice alte materiale corespunzătoare”, organul de soluționare a contestației reține faptul că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura serviciului prestat, de specificul activității, nefiind vorba de documente justificative standard sau limitative.

În acest sens se au în vedere prevederile art.49 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, intrate în vigoare la data de 28.02.2014, prevederi care au fost menținute și începând cu data de 01.01.2016 prin art. 55 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.”

Mai mult, prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) pentru a admite deductibilitatea 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 marea diversitate a 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.

-iar prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

Având în vedere și faptul că prin Actul adițional nr.1 la Contractul de Asistență juridică nr..X./EVP/23.01.2003, .X. SA s-a angajat să plătească un *“onorariu lunar forfetar, de tip abonament”*, relevantă în soluționarea speței, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C/463/14, care la paragraful 49 stipulează: *„o prestare de servicii (...), care constă, în esență, în faptul că se află în permanență la dispoziția clientului pentru a-i furniza servicii de consultanță și care este remunerată prin plata periodică a unor sume forfetare, trebuie considerată efectuată în perioada în care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii de consultanță clientului său în această perioadă.”*

Astfel, având în vedere pe de o parte constatările organelor de inspecție fiscală, iar pe de altă parte documentele prezentate de societate (e-mailuri) și decizia Curții Europene de Justiție menționată mai sus, în virtutea rolului activ, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală prin adresa din data de 20.01.2017 să precizeze *„care au fost considerentele pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SCA .X. & ASOCIAȚII raportat la:*

- prevederile contractuale, respectiv Actul adițional nr.1 la Contractul de asistență juridică nr..X./EVP/23.01.2003 încheiat între SCA .X. & ASOCIAȚII, pe de o parte și SC .X. SA (actuala .X. SA), prin care părțile au convenit „să redefiniească serviciile de asistență juridică aferente onorariului lunar, de tip „abonament” și să acorde onorarii preferențiale pentru serviciile de asistență și consultanță juridice acordate suplimentar” și

- jurisprudența europeană, invocată de societatea în cuprinsul contestației, respectiv cauza C-463/2014 -Asparuhovo, potrivit căreia: “o

prestare de servicii (...) care constă, în esență în faptul de a se afla în permanență la dispoziția clientului pentru a-i furniza servicii de consultanță și care este remunerată prin plata periodică a unor sume forfetare, trebuie considerată efectuată în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii de consultanță clientului său în această perioadă.”

Prin adresa din data de 25.01.2017, organele de inspecție fiscală precizează faptul că speței nu i se aplică decizia Curții Europene de Justiție mai sus menționată întrucât „*cele doua spețe sunt complet diferite, în sensul ca:*

- prin hotărarea data în Cauza C-463/2014 – Asparuhovo, CEJ s-a pronunțat asupra faptului ca noțiunea de „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natura juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului precum și asupra faptului generator al taxei și exigibilitatea acesteia;

- în cazul .X. SA, echipa de inspecție fiscală a constatat ca aceasta nu deține documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor așa cum prevede pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aferent art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, potrivit caruia:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține precizarea organelor de inspecție fiscală având în vedere faptul că prin contractul de abonament obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii bine definite, ci faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi serviciile contractate, prestarea de servicii fiind efectuată de prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziția clientului în perioada stabilită în contract, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație, fapt statuat prin decizia Curții Europene de Justiție.

Mai mult, se reține că aceste prevederi se aplică inclusiv serviciilor de consultanță, juridice de contabilitate, de expertiză, de mentenanță, de servicii și alte servicii prestate, pentru care nu se întocmesc rapoarte de lucru sau alte situații pe baza cărora prestatorul atestă serviciile prestate și pentru care au fost încheiate contractele de tip abonament.

Or, în atare situație prestatorul neavând obligația să întocmească rapoarte de lucru sau alte situații în baza cărora să se ateste serviciile

prestate, nu se poate pretinde nici beneficiarului serviciilor respective sa dețină astfel de documente.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor și a TVA, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa parțial Decizia de**

impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./30.06.2016 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

5)Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SA datorează taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de diverși furnizori intracomunitari, în condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de achiziții de servicii emise de .X., cod valid de TVA .X. , facturi care au înscris la rubrica "Descrierea" bunurilor/serviciilor "Cheltuieli de administrare" în domeniul producție, comercial, calitate și .X., în sumă totală de .X. lei, cât și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de achiziții de servicii emise de .X. SpA din Italia, cod valid de TVA: .X. , reprezentând „Management Fees Divizional IT”, în traducere „Cheltuieli de administrare Divizia IT” sau „Management Fee, Group Purchases”, în traducere „Cheltuieli de administrare, Cumpărări”, în suma de .X. lei, cheltuieli pe care le-a înregistrat în conturile 628.110 "Cheltuieli cu servicii executate de terți – administrare" și cont 628.120 "Cheltuieli cu servicii executate de terți – Tehnic", înregistrând totodată și TVA colectată la nivelul taxei deductibile.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat, ca și documente justificative, corespondența pe e-mail netradusă, din care a rezultat ca atât .X., ca actionar principal al .X. SA, cât și .X. SpA, controlează activitatea curentă a acesteia, fapt recunoscut de societate prin răspunsul dat la întrebarea nr.X din Nota explicativă nr.4, potrivit căruia .X. a prestat servicii de administrare în domeniile înscrise pe facturi prin coordonarea și dezvoltarea proiectului de producție .X., prin reprezentanții săi care sunt și administratori la .X. SA, și prin răspunsul dat la întrebarea nr.X din Nota explicativa nr. X, potrivit căruia .X. SpA oferă și coordonează serviciile legate de tehnologiile IT și zonele de achiziționare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, înscrisă în facturile de achiziții intracomunitare de servicii emise de .X. SRL din Italia, cod valid de TVA .X. , în sumă totală de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, reprezentând *“asistență în vederea expertizării unei pagube aferente unor produse finite livrate de către .X. SA către: .X. și Starco- clienți care au reclamat ca produsele sunt non - conforme și le-au retras de pe piață”* și .X., Asociație profesională din Italia, cod valid de TVA .X. , valoarea facturii fiind de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, reprezentând *“asistență juridică de care a beneficiat .X. SA în relație cu producția rechemată”*, potrivit precizărilor făcute de directorul economic prin notele explicative.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul de cheltuieli, 658.815 “Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile, cheltuieli cu rechemarea, nedeductibile, fără provizion anterior” suma de .X. lei, suma ce reprezintă c/valoarea serviciilor înscrise în facturi emise de .X. din Germania reprezentând, potrivit precizărilor făcute de directorul economic prin notele explicative, *“contravaloarea serviciilor juridice și conexe prestate de către .X. privind recuperări sume de la companiile de asigurări pe teritoriul UE”* și pentru care nu a achitat taxa datorată pentru aceste achiziții de servicii intracomunitare prin aplicarea mecanismului autolichidării.

Astfel, din documentația prezentată, respectiv corespondența pe e-mail netradusă, facturi, cât și din răspunsurile formulate de împuternicitul societății date prin notele explicative, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a prezentat rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate, studii de fezabilitate și alte asemenea documente întocmite de .X., .X. SpA, .X. SRL din Italia, .X.-Asociație profesională din Italia și .X. din Germania, din care să rezulte numele persoanelor care au prestat serviciile, nr.de ore/zile lucrate, tarif/ora, care să justifice ca respectivele servicii au fost prestate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** înscrisă în facturile de achiziții de servicii emise de .X. .X. SpA din Italia, cod valid de TVA .X. , înregistrând totodată și TVA colectată la nivelul taxei deductibile, în baza Contractului pentru servicii de intermediere încheiat în data de 01.01.2011 și înregistrat sub nr..X./09.03.2011, reprezentând servicii de intermediere în vederea cumpărării de oțel de cea mai bună calitate de la furnizorii internaționali ai .X. în condiții favorabile de piață, unde societatea va plăti o taxă de 2% la preț pentru fiecare tonă de oțel, cheltuieli pe care le-a înregistrat în contul 628.110 “Cheltuieli cu servicii executate de terți – administrare”.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică cu documente faptul că serviciile facturate fac obiectul contractului încheiat cu .X. .X. .X. SpA, că au fost efectiv prestate și implicit faptul că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente justificative, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) și de art.146 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată în suma totală de .X. lei.

În drept, potrivit art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

„(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6)”,

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii va fi evidențiată în decontul de taxă pe valoarea adăugată de persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care este obligată la plata taxei, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.

Astfel, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art.146 alin.1 lit.b) din același act normativ :

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei conform prevederilor art.150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au

fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./30.06.2016, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere că societatea nu a făcut dovada cu documente că serviciile facturate de .X., .X. SpA, .X. .X. .X. SpA, .X. SRL din Italia, .X.-Asociație profesională din Italia au fost destinate realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni.

Totodată, în cazul achizițiilor efectuate de la .X. din Germania, întrucât .X. SA nu a îndeplinit criteriile de deductibilitate și nu a achitat taxa datorată pentru aceste achiziții de servicii intracomunitare prin aplicarea mecanismului autolichidării, echipa de inspecție fiscală a procedat la majorarea taxei colectate și implicit a taxei pe valoarea adăugată de plată.

Se reține că la baza acestei impuneri, organele de inspecție fiscală au avut în vedere, potrivit înregistrării în evidența contabilă, respectiv în conturile 628.110 "Cheltuieli cu servicii executate de terți – administrare" și 628.120 "Cheltuieli cu servicii executate de terți – Tehnic", în perioada februarie 2010-septembrie 2015, de "Cheltuieli de administrare", explicațiile date de d-na..X., în calitate de director economic al .X. SA, cât și urmare analizării documentelor prezentate de societate, faptul că:

- administratorii .X. SA au beneficiat fiecare de plata unei remunerații anuale de .X. de euro, rezultând astfel ca aceștia au fost retribuiți de societate, dar în același timp au prestat și servicii în numele .X. și .X. SpA pentru .X. SA, servicii pentru care societățile din Italia au cerut o remunerație, conform facturilor fiscale prezentate;

- întrucât serviciile de administrare au fost facturate de către entități afiliate din cadrul Grupului, nu s-a putut stabili dacă aceste servicii au fost prestate în favoarea .X. SA sau în favoarea societății mamă, respectiv societățile din cadrul Grupului .X.;

- societatea nu deține contracte încheiate cu .X. și .X. SpA al căror obiect să fie prestarea de servicii de administrare în domeniile menționate pe facturi și în baza cărora să fie emise facturile în cauză, contrar răspunsurilor date la întrebările nr.X și nr.X din Nota explicativă nr.1 în cazul facturilor emise de .X., unde directorul economic al societății a menționat ca aceste servicii au fost facturate în baza Acordurilor de furnizare servicii nr..X./05.05.2009 și nr..X./05.05.2009, însă pe facturi nu se face nicio referire în acest sens, iar niciunul din cele două acorduri nu au înscris ca obiect prestarea unor servicii în domeniul administrării, cât și din răspunsul dat la întrebarea nr.1 din Nota explicativa nr.1, unde directorul economic a menționat că aceste prestări de servicii au fost facturate de .X. SpA din Italia în baza Acordului de furnizare servicii nr.X/07.05.2009, însă pe facturi nu se face nicio referire în acest sens;

- societatea a prezentat ca și documente justificative corespondența pe e-mail, netradusă, cu .X. din care a rezultat că aceasta se oferă să coordoneze serviciile care fac obiectul celor două Acorduri de furnizare servicii, conduce, administrează și controlează activitatea desfasurată de societate în domeniile de servicii ce fac obiectul celor două acorduri astfel, din documentele prezentate a rezultat ca activitatea de coordonare și dezvoltare a fost efectuată de .X. prin administratorii .X. SA, care sunt și angajați ai entităților afiliate în cadrul Grupului .X. din Italia, cât și cea din care a rezultat ca .X. SpA ofera și coordonează serviciile legate de tehnologiile IT și zonele de achiziționare, controlează activitatea curentă a .X. SA în domeniile înscrise în facturi și se ocupă de bunul mers al acestora;

- .X. SA nu a prezentat rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale de recepție, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate și alte asemenea documente întocmite de .X. și .X. SpA, din care să rezulte numele persoanelor care au prestat serviciile de administrare, nr. de ore/zile lucrate, tarif/ora, care să justifice că respectivele servicii au fost prestate, care să detalieze serviciile prestate precum și în ce documente s-au concretizat pentru ca echipa de inspecție fiscală să le poată verifica punctual, lucru recunoscut chiar de către societate prin raspunsul dat la întrebările nr.X și nr.X din Nota explicativa nr.X.

Referitor la serviciile facturate de .X. .X. .X. SpA, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele considerente:

- .X. SA nu a prezentat contract/contracte încheiate în numele/pentru său cu firma .X. din Austria sau orice alte documente din care să rezulte că a intermediat achiziționarea de oțel, fapt recunoscut de directorul economic prin raspunsul nr. X din Nota explicativa nr.X;

- .X. SA nu a prezentat rapoarte de lucru, și alte asemenea documente care să justifice ca respectivele servicii au fost prestate, care să detalieze serviciile prestate precum și în ce documente s-au concretizat pentru ca echipa de inspecție fiscală să le poată verifica punctual, fapt recunoscut și prin răspunsurile date la întrebările nr.X și nr.X din Nota explicativa potrivit căreia societatea nu deține alte documente din care să rezulte prestarea efectivă și necesitatea achiziționării în folosul operațiunilor taxabile a acestor servicii.

Referitor la serviciile facturate de .X. SRL din Italia, .X.-Asociație profesională din Italia și .X. din Germania, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele considerente:

- societatea a înregistrat cheltuielile în contul 658.815 *"Alte chelt. de exploatare nedeductibile, cheltuieli cu rechemarea nedeductibile, fără provizion anterior"*,

- pentru factura emisă de .X.-Asociație profesională din Italia, la data emiterii acesteia nu exista contract încheiat în acest sens, iar societatea emitentă nu a declarat serviciile facturate către .X. SA în anul 2010,

- pe facturile emise de .X. SRL din Italia a fost făcută mențiunea *„consultanță tehnică"*, iar din nota explicativa dată de directorul economic a rezultat faptul că cele două facturi emise de .X. SRL din Italia au avut la baza Acordul de prestare profesională încheiat în data de 16 martie 2010, potrivit căruia d-nul .X. este mandatat din partea societății .X. SRL *„pentru a proceda la determinarea pagubei în contradictoriu cu expertiza companiei de asigurări"* în legătura cu accidentul nr. .X. AIG Franța, polița nr. .X. și nu este menționat contractul în baza căruia au fost emise facturile,

- societatea nu a prezentat un contract încheiat cu .X. din Germania care să aiba ca obiect prestarea de servicii,

-.X. SA nu a prezentat rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale de recepție, procese verbale de predare-primire a lucrărilor efectuate, studii de fezabilitate și alte asemenea documente întocmite de .X. SRL din Italia, .X.-Asociație profesională din Italia și .X. din Germania.

Se reține de asemenea, că .X. SA a prezentat, prin contestația formulată, o serie de exemple referitoare la activitatea de cercetare-dezvoltare (2010-2011), respectiv facturile nr..X./31.01.2012 și nr..X./18.02.2011 emise de .X., însoțite de o serie de documente netraduse reprezentând desene, specificații tehnice etc.

Totodată, prin adresa fn înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1735/15.09.2016, societatea a depus în completarea contestației o parte de documente traduse, respectiv factura nr..X./31.01.2012, diverse documente printre care *„rezultat audit Nissan .X.R"* și e-mail-uri. Spre exemplificare factura nr..X./31.01.2012 reprezentând *„Raport activitate .X. .X. Italia 2011"* în baza comenzii

nr..X./08.02.2012 în sumă de .X. eur, are anexat un raport de activitate în care este înscris: proiectul (netradus), client .X., ore/proiect (netradus), suma totală și alte anexe reprezentând "*Specificații tehnice*", propuneri tehnice, propuneri comerciale, propuneri analiză comparativă, documente care nu se regăsesc și nici nu se poate face o corelare cu documentele netraduse depuse inițial în susținerea contestației și anexate la aceeași factură. Or, din analiza documentației existente la dosarul cauzei pentru justificarea sumelor facturate, se reține faptul că nu există anexat niciun raport de lucru, proces-verbal ori alt document justificativ din care să rezulte prestarea serviciilor, respectiv numărul de ore alocate pentru fiecare activitate în parte și documentația aferentă activităților desfășurate (documentația privind asistența "*în domeniul calității sistemelor și al planificării operaționale, privind calitatea sistemelor de producție, privind vânzările și a altor aspecte comerciale, activităților de cercetare-dezvoltare privind produsele fabricate în România*"), pentru justificarea costurilor alocate și din care să rezulte în concret care au fost serviciile furnizate, valoarea acestora, astfel încât să se poată face o corelație între sumele înscrise în facturi și documentele care au stat la baza emiterii acestora.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei e-mailurile prezentate în anexa 4.2.b la contestație, întrucât societatea deține compartiment de specialitate IT, serviciile putând fi executate cu personal propriu, astfel că achiziționarea unor servicii de aceeași natură cu cele care se exercită în mod curent în cadrul entității de către compartimentele de specialitate proprii are drept consecință înregistrarea unei taxe pe valoarea adugată deductibilă, nejustificate.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația societății potrivit căreia "*efectul asistenței a constatat în reducerea prețurilor de achiziție în anul 2011 față de anul 2010[...] rezultând un beneficiu evident pentru .X.*" întrucât, din facturile nr..X./ 12.11.2010 și nr..X./14.03.2011 emise de .X. GmbH, rezultă o scădere a prețului de achiziție, însă aceste facturi nu reprezintă documente justificative aferente serviciilor efectuate de .X. .X. .X. SpA în baza Contractului pentru servicii de intermediere încheiat în data de 01.01.2011 și înregistrat sub nr.X/09.03.2011.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, sumă dedusă de .X. SA prin mecanismul autolichidării în baza unui număr de trei facturi, respectiv în baza facturilor nr..X./08.04.2010 și nr. .X./07.04.2014 emise de .X. SRL și în baza facturii nr..X./15.09.2010 emisă de .X., respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei reprezentând sumă datorată de .X. SA pentru serviciile înscrise în facturile emise în luna decembrie 2011 de .X. GmbH&Co KG din Germania, se reține faptul că prin contestație societatea precizează că „*în cazul spețelor VIII (servicii juridice și consultanță tehnică) și IX (asistență logistică), scopul achiziției reiese în simpla natură a serviciilor prestate. Toate*

serviciile prestate de către furnizorii externi .X. SRL, .X. și .X. GmbH&Co sunt în legătură cu loturi de produse care au prezentat defecte de fabricație/calitate și care au trebuit retrase de pe piață.

Pentru speța VIII, serviciile juridice prestate de .X. SRL și .X. au facilitat obținerea despăgubirilor legale de la companiile de asigurări (un exemplu relevant este prezenta în Anexa 4.2e, inclusiv dovada faptului că valoarea asigurării a fost rambursată). Mai mult, a fost facilitată/supervizată activitatea prestatorului .X. care era însărcinat cu aspectele de ordin logistic ale acestor rechemări de produse. Documentele anexate privind comunicarea cu autoritățile fac referire expresă la prestatorul .X., iar celelalte demonstrează natura și realitatea acestor pestații.”

Referitor la tranzacțiile ce fac obiectul facturilor emise de .X. SRL, se reține, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, respectiv raspunsul dat la întrebarea nr. X din Nota explicativa nr. 2 de Directorul economic al .X. SA, că acestea constau în „asistența în vederea expertizării unei pagube aferente unor produse finite livrate de către .X. SA către: .X. și Starco- clienți care au reclamat ca produsele sunt non - conforme și le-au retras de pe piață”, pe facturi fiind făcută mențiunea “consultanță tehnică”.

Totodată, se reține că societatea a depus la dosarul cauzei Acordul de prestare profesională din data de **16.03.2010**, având ca obiect: retragere produs .X. SA-accident nr. .X. AIG Franța contractant IDEST; polita nr..X., prin care se stipulează:

”Cu privire la accidentul din obiect se acordă mandat Domnului .X.i din partea societății .X. SRL pentru a proceda la determinarea pagubei în contradictoriu cu expertiza Companiei de asigurări și se concordă costul prestației după cum urmează:

costul pe oră .X. €

.X.(cincimii) € pentru formalizarea mandatului

Costul total al expertizei considerăm putând a fi cuprins între următoarele valori: minim .X. € (chiar și în cazul anulării mandantei înainte de atingerea acestei cifre) și un maxim de .X. € ; dacă din motive ce nu depind de operațiunile făcute de .X. SRL operațiunile de expertiză ar depăși suma de .X. € partile sunt de acord să revizuiască în comun conținutul economic al prezentului acord;[...]

După avansul formalizării mandatului, plățile ulterioare se vor face după avansarea lucrărilor prin prezentarea facturii, cu cadența maxim bimestrială și în orice caz de fiecare dată când se va atinge valoarea parțială a valorii de .X. euro.

Soldul se va face la momentul semnării Procesului Verbal de Expertiză, sau documentul analog la prezentarea facturii;

.X. srl își ia răspunderea să furnizeze la cererea Mandantei, justificarea orelor utilizate și a cheltuielilor făcute până la momentul cererii.”

fără să depună în susținerea cauzei documente din care să rezulte lucrările executate conform Acordului de prestare profesională din data de

16.03.2010, respectiv Procesul Verbal de Expertiză, sau documentul analog la prezentarea facturii, sau alte înscrisuri din care să rezulte justificarea orelor și a cheltuielilor făcute până la momentul cererii, sau realizarea obiectului contractului ”*retragere produs .X. SA-accident nr. .X. AIG Franța contractant IDEST; polița nr..X.*”.

Totodată, se reține că nici cu ocazia formulării contestației societatea nu a depus documente întocmite de domnul .X. din partea societății .X. SRL care să detalieze serviciile prestate, orele de .X. SRL și nici cheltuielile efectuate de aceasta din urma pentru a se putea verifica costul prestației înscris în facturi.

Referitor la tranzacția ce face obiectul facturii emise de .X., nr..X./15.09.2010, se reține, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, respectiv răspunsul dat la întrebarea nr. X din Nota explicativa nr. X de Directorul economic al .X. SA că aceasta consta în ”*asistența juridică de care a beneficiat .X. SA în relație cu producția rechemată*”, pe factura fiind făcută mențiunea ”competenze” precum și faptul că aceasta factura a fost emisa de .X., Asociație profesională din Italia în baza contractului de servicii nr. .X./18.10.2010 încheiat între cele două părți.

Se reține că societatea a depus la dosarul cauzei Contractul de prestări nr..X./18.10.2010, prin care, potrivit obiectului acestuia ”*Consultantul se obligă să ofere consultanță tehnico-juridică menționată în premisa 1 (în continuare Sarcina) precum și să furnizeze Beneficiarului certificatului de rezidență fiscală pentru anul 2010*”, beneficiarul obligându-se în schimb ”*să plătească la primirea documentelor (factura, contractul semnat, certificatul de rezidență fiscală pentru Sudio legale Ferreri)*”, contract din analiza căruia rezultă că a fost întocmit ulterior datei emiterii facturii nr..X./15.09.2010.

Totodată, se reține că societatea a depus ca înscrisuri pentru justificarea prestării serviciilor, e-mailuri în limba engleză și italiană care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că acestea sunt datate anterior și ulterior emiterii facturii .X./15.09.2010, respectiv în anii 2007, 2008 și 2012.

De asemenea, se reține că la dosarul cauzei a fost depus un raport din data de 02.07.2010, întocmit de Cabinet de avocatură Ferreri, sub formă tabelară, care are înscris data și o însiruire de activități pe mai mulți ani, respectiv pentru perioada 27.07.2007-28.05.2010, ca de exemplu: ”*deschidere dosar pe cale extrajudiciară*”, ”*deplasare-indemnizație de deplasare la .X.-ședință cu .X.*; *examinare defecte găsite și acțiunile necesare-verificare oportunități de a iniția campania de rechemare-verificare modalități vânzare produse – verificare polițe, ședință la cabinet-conferință de soluționare la cabinet cu dl. .X. și .X.*; *examinare situație controale și cereri de la dealeri*,” etc, la sfârșitul căruia este efectuat un

rezumat în care este înscris total onorarii și total, fără a se putea face o legătură între această sumă și activitățile descrise în document, activități care se întind pe o perioadă de aproximativ 4 ani, în condițiile în care contractul de prestări de servicii nr..X. a fost încheiat la data de 18.10.2010, ulterior datelor înscrise în raport.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „*pentru speta VIII, serviciile juridice prestate de .X. SRL și .X. au facilitat obținerea despăgubirilor legale de la companiile de asigurări (un exemplu relevant este prezentat în Anexa 4.2e, inclusiv dovada faptului că valoarea asigurării a fost rambursată).* Mai mult, a fost facilitată/supervizată activitatea prestatorului .X. care era însărcinat cu aspectele de ordin logistic ale acestor rechemări de produse. Documentele anexate privind comunicarea cu autoritățile fac referire expresă la prestatorul .X., iar celelalte demonstrează natura și realitatea acestor prestații”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că înscrisurile depuse sunt e-mailuri și decizia Consiliului de Administrație, întocmite anterior datei emiterii facturilor emise de .X. SRL și Studio Legale Ferrari, respectiv 05.06.2007, 16.08.2008, 26.07.2012, fie un formular de aprobare pentru plata finală întocmit ulterior emiterii facturilor respectiv 23.04.2014, un extras de cont din data de 07.05.2014 având mențiunea încasarea asigurare, un contract în limba engleză, nedatat, intitulat Recall agreement încheiat între .X. GmbH&Co. KG și .X. SA, un înscris în engleză intitulat decision of the .X. din 11.02.2008 și un înscris intitulat cost calculation Expenses date 31.12.2007.

Mai mult, în ceea ce privește corespondența cu .X., aceasta se referă la o altă poliță de asigurat decât cea înscrisă în Acordul de prestare profesională din data de **16.03.2010**, având ca obiect: *”retragere produs .X.Romania SA-accident nr. .X. AIG Franța contractant IDEST; polița nr..X.”*, respectiv polița .X..

Astfel, se reține că documentele anexate, în susținerea contestației, nu sunt în măsură să dovedească în ce au constat serviciile de administrare, respectiv quantumul serviciilor prestate în beneficiul său de către .X., .X. SpA, .X. .X. .X. SpA, .X. SRL din Italia, .X.-Asociație profesională din Italia și .X. din Germania, și în ce scop au fost prestate, respectiv să justifice prestarea serviciilor în beneficiul societății și măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, documentele pe care contestatara a înțeles să le depună în susținerea contestației, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, acestea nefiind de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea

adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

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 legiutorul 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-adevar, 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 contribuabilul (prestator) 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.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea 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 marea diversitate a 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.

În consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale incidente în materie, faptul că

documentele depuse de societate în cauză, pe care și-a fondat susținerea, nu sunt de natură să justifice că sumele înscrise în facturi reprezintă servicii prestate în beneficiul său de către .X., .X. SpA, .X. .X. .X. SpA, .X. SRL din Italia, .X.-Asociație profesională din Italia, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. SA drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar în cazul achizițiilor efectuate de la .X. din Germania, întrucât .X. SA nu a îndeplinit criteriile de deductibilitate și nu a achitat taxa datorată pentru aceste achiziții de servicii intracomunitare prin aplicarea mecanismului autolichidării, în mod legal echipa de inspecție fiscală a procedat la majorarea taxei colectate.

Afirmațiile societății potrivit cărora „*pentru serviciile prestate de .X., constând în servicii de suport în domeniul logistic și al fluxurilor de aprovizionare; asistență în domeniul calității sistemelor și al planificării operaționale[...], .X. SA deține corespondență, planuri de lucru, schițe, planuri de design, planuri de proiect, rapoarte de activitate*”, cât și în cazul .X. SpA și .X. .X. .X. SpA, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative specifice naturii serviciilor facturate, din care să se poată stabili fără echivoc prestarea în beneficiul său a serviciilor, în ce au constat acestea și totodată măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația potrivit căreia „*erori de logică și argumentație contradictorie*” a echipei de inspecție fiscală, în sensul că „*o tranzacție fie este reală, fie nu există[...], o tranzacție nu poate deopotrivă să nu existe dar concomitent să fie nejustificată din perspectiva scopului achiziției*” întrucât, organele de inspecție fiscală nu au ridicat problema realității operațiunilor ci a nejustificării cu documente a prestațiilor potrivit prevederilor legale, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Mai mult, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat, ca și documente justificative, corespondența pe e-mail, netradusă, din care a rezultat ca .X., ca acționar principal al .X. SA, controlează activitatea curentă a acesteia, fapt recunoscut de societate prin răspunsul dat la întrebarea nr. X din Nota explicativă nr.X, potrivit căruia .X. a facturat servicii de administrare în domeniile înscrise pe facturi prin coordonarea și dezvoltarea proiectului de producție .X., prin reprezentanții săi care sunt și administratori la .X. SA, cât și din răspunsul dat la întrebarea nr.2 din Nota explicativa nr.1, privind serviciile prestate de .X. SpA, potrivit căruia directorul economic recunoaște ca nu poate prezenta documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora, înscrisuri care nu probează realizarea prestațiilor și măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Așadar, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X., .X. SpA, .X. .X. .X. SpA, .X. SRL din Italia, .X.-Asociație profesională

din Italia și .X. din Germania, fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plata aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii aferentă facturilor emise de .X., .X. SpA, .X. .X. SpA .X. SRL din Italia, .X.-Asociație profesională din Italia și .X. din Germania, în sumă de .X. lei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respingându-se ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016, emisă de Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru **taxă pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.**

6) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei , Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de diversi furnizori, pe considerentul că la data efectuării achizițiilor aceștia nu erau înregistrați în scopuri de TVA, în condițiile în care nu au analizat dacă achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, dacă facturile în cauză sunt completate cu elementele obligatorii prevăzute de lege și dacă societatea a achitat TVA aferentă bunurilor achiziționate, astfel cum Curtea Europeană de Justiție a statuat prin Decizia CEJ nr.C-438/09 Juliusz Dankowski.

În fapt, în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor emise de societăți situate în statele membre ale Uniunii Europene, respectiv .X. SRL Italia, .X., precum și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de .X. SA- punct de lucru stabil .X..

Urmare solicitării de informații de la Direcția generală de coordonare a inspecției fiscale-Serviciul Central de Legături pentru verificarea valabilității codului de TVA de la data înființării și până în prezent a respectivelor societăți, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu au cod valabil de TVA iar în ceea ce privește punctul de lucru al societății .X. SA, acesta nu a fost niciodată înregistrat în scopuri de TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu respectă condițiile privind deductibilitatea taxei potrivit prevederilor art.155 alin.(5) din Codul fiscal, evidențiind, în mod eronat, taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor înscrise de societățile sus menționate atât ca taxa colectată cât și ca taxa deductibilă, încălcând astfel prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că a efectuat autolichidarea taxei pe valoarea adăugată în decont, iar facturile emise de punctul de lucru al societății .X. SA nu îndeplinesc calitatea de document justificativ fiind emise de o societate neplătitoare de TVA, astfel că în temeiul art.145 alin (2) și art.146 alin (1) lit.a) și lit.b) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu au acordat contestatarei dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, societatea invocă jursiprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv hotărârile pronunțate în cauzele C-277/2014 – PPUH și C-438/2009-Juliusz Dankowski.

Totodată, societatea precizează faptul că în ceea ce privește facturile emise de punctul de lucru .X. al societății .X. SA organele de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să invalideze dreptul de deducere al taxei atâta timp cât furnizorul este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, menționarea pe factură a codului fiscal a punctului de lucru fiind doar o eroare.

În drept, art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, prevede:

„(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) – (6).”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii va fi evidențiată în decontul de taxă pe valoarea adăugată de persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA

care este obligată la plata taxei, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.

Astfel, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, în vigoare în perioada 01.01.2010-31.12.2012, stipulează:

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

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

iar începând cu data de 01.01.2013, precizează:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

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, 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, 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. [...]”

iar începând cu data de 01.01.2013, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.

(19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art.145 alin.(1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.[...]”

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal, respectiv la alin.(5) sau la alin. (19), în funcție de perioada incidentă.

De asemenea, potrivit art.146 alin.(1) lit. b) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2010 :

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei conform prevederilor art.150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal .

Astfel, la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, se prevede:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;”

iar începând cu data de 01.01.2013 prevederile art. 155 alin. (19) lit d) au același conținut, respectiv:

“d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de art.155, respectiv și codul de înregistrare în scopuri de TVA a persoanei impozabile care emite factura.

Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se exercită dreptul de deducere a TVA.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

Se reține totodată, 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.

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

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

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

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva

2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componenta a acqius-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

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

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

Relevantă în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, potrivit căreia art.18 alin.(1) lit.a) și art.22 alin.(3) lit.b) din Directiva a 6-a, trebuie interpretat în sensul că „o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește TVA achitată pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul art.22 alin.(3) lit.b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor menționate.”

Totodată, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, art.17 alin.(6) din Directiva a 6-a, astfel cum a fost modificat prin Directiva 18/2006, trebuie interpretat în sensul că „se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.”

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrările de bunuri/servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă bunurile achiziționate sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală s-au limitat la a constata că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru achizițiile efectuate de la furnizorii intracomunitari .X. SRL Italia, .X., și de la .X. SA- punct de lucru stabil .X., întrucât societățile nu erau înregistrate în scopuri de TVA, fără să analizeze dacă respectivele achiziții au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale societății contestată și dacă au fost astfel respectate prevederile legale anterior precizate.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./30.06.2016 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor emise de societățile mai sus menționate, respectiv a modului lor de completare pentru a stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă acestea pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate și cu jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv dacă facturile în cauză conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanelor care au întocmit facturile menționate și dacă societatea contestată a achitat TVA pentru achizițiile respective.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la argumentele contestatei, prin adresa din data de 16.01.2017, în virtutea rolului activ, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat echipei de inspecție fiscală să precizeze care au fost considerentele pentru care s-a stabilit ca nedeductibilă TVA aferentă facturilor emise de societăți situate în state membre ale Uniunii Europene care potrivit constatărilor nu dețin un cod valabil de TVA, în raport de jurisprudența europeană.

Prin adresa din 18.01.2017, echipa de inspecție fiscală a precizat *“pentru verificarea valabilității codului de taxa înscris în facturile înregistrate de SC .X. SA, echipa de inspecție fiscală a întocmit solicitare de informații către Direcția Generală de Coordonare a Inspectiei Fiscale-Serviciul Central de Legături, iar în urma răspunsului primit, niciuna dintre societățile înscrise în raportul de inspecție fiscală la pct.XII la TVA, nu dețin cod valabil de taxa”*, anexând totodată răspunsurile la solicitările efectuate și invocând în susținerea constatărilor cazurile INZO și ROMPELMAN fără însă să facă aprecieri cu privire la cele solicitate.

Totodată, din analiza documentelor transmise de echipa de inspecție fiscală respectiv răspunsurile VIES organului de soluționare a contestației reține faptul că la rubrica *„starea acestui operator de la data înființării și până în prezent se prezintă după cum urmează :”* rubrică care conține nume, adresă, dată start valabilitate, dată sfârșit valabilitate, data modificării, nu este înscrisă nicio mențiune la niciuna dintre societățile .X. SRL Italia, .X. ci este făcută precizarea *„nu deține un cod valabil de identificare în scopuri de TVA”*, ceea ce indică faptul că aceste societăți

nu au fost înregistrate în scopuri de TVA în perioada efectuării operațiunilor.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea organelor de inspecție fiscală și nici invocarea de către acestea a cauzelor INZO și ROMPELMAN atâta timp cât în speță nu au fost verificate și analizate îndeplinirea de către contestatară a condițiilor de fond și formă, necesară exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, în ceea ce privește facturile emise de .X. SA – punct de lucru .X., organele de inspecție fiscală au constatat că acestea conțin codul de înregistrare fiscală al punctului de lucru și nu al societății .X. SA persoană impozabilă care potrivit constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală este înregistrată în scopuri de TVA.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține din cuprinsul hotărârii C-438/2009 a Curții Europene de Justiție că :

„30 Chiar dacă dispoziția menționată prevede mențiunea „numărul de identificare TVA”, este necesar să se considere că numărul de identificare fiscală atribuit în speță asigură identificarea persoanei impozabile vizate și este, așadar, de natură să îndeplinească cerințele articolului 22 alineatul (3) litera (b) a treia liniuță din A șasea directivă.

35 Din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p.I-3457, punctul 64, precum și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 40).

36 Astfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă.”

Prin urmare, raportat la cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, dacă facturile în cauză sunt completate cu elementele obligatorii prevăzute de lege și dacă societatea a achitat TVA aferentă achizițiilor efectuate, organul de soluționare a contestației aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție

fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

În speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(3) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

De asemenea, se reține că în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) și art.73 alin.(1) din Legea privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că este în sarcina contribuabilului de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului sau activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru TVA în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de**

impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

7) Referitor la impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care societatea nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu aduce argumente în susținerea propriei cauze.

În fapt, urmare verificării efectuate la .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu materialele consumabile în sumă de .X.0 lei în baza unor facturi de aprovizionare emise în perioada 12.03.2014-26.05.2014 de .X. SRL din .X., cât și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise după data de 24.04.2013 în sumă totală de .X. lei, perioada în care societatea a fost inclusă în lista contribuabililor declarați inactivi, potrivit informațiilor existente pe site-ul mfinanțe.ro/registrul contribuabililor declarați inactivi/reactivați, unde .X. SRL a fost inactivată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin Decizia nr..X./10.03.2014, decizie publicată în data de 19.03.2014, data inactivării fiind 12.03.2014. Ulterior, codul respectivei societăți a fost reactivat conform Deciziei de reactivare nr..X./22.05.2014, data reactivării fiind 26.05.2014.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil aferent anului 2014 a cheltuielilor în valoare de .X. lei, calculând impozit pe profit aferent perioadei 12.03-26.05.2014 în sumă de .X. lei, cât și taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă perioadei când societatea a fost inclusă în lista contribuabililor declarați inactivi.

Prin contestația formulată, societatea, deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016, pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.269 alin.(1) lit.c) și d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

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

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

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

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea, deși contestă impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, având în vedere cele prezentate, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respingându-se ca nemotivată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./30.06.2016 pentru **impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

8) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere în condițiile în care din instrumentarea speței și din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili situația de fapt.

În fapt, în urma verificării organelor de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, sumă dedusă prin mecanismul de autolichidare în baza facturilor de achiziții intracomunitare de servicii, servicii pentru care societatea nu a justificat cu documente necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile precum și prestarea efectivă a acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat contravaloarea acestor servicii în contul 658.822 „Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile, căderi TG Externi/UE” iar potrivit Notei explicative nr.X reprezentanții societății au precizat faptul că tranzacțiile ce fac obiectul facturilor reprezintă „costuri de neconformitate produs, reclamate către furnizorii .X.” .

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că în contul menționat mai sus societatea a înregistrat și servicii de rectificare/prelucrare efectuate de .X. SpA conform contractului nr.781/ 2013, servicii de recuperare costuri în legătura cu roți neconforme calitativ conform contractului nr.X/2014 încheiat cu .X. FRANCE SA, contravaloarea acestora fiind considerată de societate nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe motiv că respectivele cheltuieli au fost încadrate în categoria despăgubirilor.

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, prin contestația formulată societatea precizează că în mod eronat nu s-a acordat deductibilitatea taxei pe motiv că .X. SA a considerat nedeductibilă cheltuiala fără ca organele de inspecție fiscală să procedeze la analiza acestor operațiuni.

Totodată, societatea precizează cu titlu de exemplificare faptul că factura emisă de .X. SRL reprezintă o achiziție intracomunitară de bunuri și nu de servicii, iar în celelalte cazuri natura serviciilor facturate, respectiv cheltuielile de transport, verificări, sortari, retusuri vopsire, etc, demonstrează fără echivoc legătura cu activitatea economică a societății, prezentând de asemenea documente justificative pe care le considera relevante în anexa nr.4.2 f la contestație.

În drept, potrivit art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 05.09.2011:

„(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art.

156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) – (6)”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii va fi evidențiată în decontul de taxă pe valoarea adăugată de persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care este obligată la plata taxei, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.

Astfel, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.b) din același act normativ :

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

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal, respectiv la alin.(5) sau la alin.(19), în funcție de perioada incidentă.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși

existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/ serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că .X. SA a efectuat achiziții intracomunitare de la X.

Astfel, cu titlu de exemplificare se reține factura emisa de X GMBH nr..X./05.11.2014, care la rubrica descrierea produselor conține denumirea „*container damages*„, iar la total factura este înscrisă suma de .X. euro.

Totodată, pe factura care are număr de intrare la contestatara .X./12.11.2014 este înscris „*din containerele închiriate de la .X. care au fost distruse parțial, X bucăți al căror cost parțial a fost refacturat către .X. RO*”.

Anexat acestei facturi este un raport generat de un program informatic în care sunt descrise pagubele, costurile, cantitățile și valoarea totală.

În ceea ce privește achizițiile efectuate de la .X. prin factura nr..X./25.03.2015, au fost refacturate refuzuri calitative așa cum rezulta din mențiunea înscrisă pe factura „*refuzuri calitative. Rotile au fost returnate în .X.*”, la care are anexat scrisori de transport (CMR).

De asemenea, în susținerea contestației, societatea a prezentat o serie de e-mailuri dintre care, cu titlu de exemplu organul de soluționare a contestației îl reține pe cel înregistrat sub nr. X/13.11.2012, în limba germana, având ca obiect corespondența între contestatara și .X. din Austria, din care rezultă „*în momentul descărcării rulourilor de tablă, macaraua de descărcare s-a rupt și a distrus camionul care transporta marfa. Proprietarul camionului a cerut să fie despăgubit cu valoarea camionului distrus*”, lista cu materialele distruse cuprinzând denumirea, număr de bucăți, prețul, fotografiile ale autocamionului și produselor precum și un proces verbal de constatare privind incidentul, semnat atât de contestatara cât și de conducătorul auto.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii

încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

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 legiutorul 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-adevar, 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 (prestator) 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.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea 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 marea diversitate a 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.”

Mai mult, se reține faptul că potrivit dispozițiilor art.49 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările

și completările ulterioare, preluate și de art.55 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

În ceea ce privește factura nr.X/30.06.2015 emisa de .X. SRL Italia, din analiza acesteia organul de soluționare a contestației reține că obiectul, potrivit rubricii descriere produse îl reprezintă bunuri și nu servicii. Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze operațiunea de achiziție de bunuri intracomunitare și nu de servicii.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezulta dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele deținute de contestatară având în vedere că prin Nota explicativa nr.X societatea a precizat că aceste servicii reprezintă costuri de produse neconforme calitativ.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală, s-a limitat la a preciza că societatea nu deține rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale de recepție, procese verbale de predare primire a lucrărilor efectuate care să detalieze serviciile prestate, ce persoane au prestat serviciile respective, invocând prevederile pct.48 din HG nr.44/2004, fără însă să analizeze aceste operațiuni prin prisma taxei pe valoarea adăugată, a documentelor deținute de contestatară și fără să facă aprecieri cu privire la produsele neconforme.

Totodată, organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea potrivit căreia contravaloarea acestor servicii a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil atât timp cât dreptul de deducere se judeca separat pentru fiecare tip de impozit în parte.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei având în vedere că din instrumentarea speței, nu rezulta cu claritate situația de fapt, respectiv pe de o parte, organele de inspecție fiscală constată că societatea nu deține documente iar pe de altă parte societatea prezintă o serie de documente care infirmă constatările organelor de inspecție fiscală.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este

analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./30.06.2016, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

C) Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar

reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât:

- în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, așa cum s-a reținut la pct.B1-B3 și B5 din prezenta decizie, **contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a fost respinsă ca neîntemeiată, precum și faptul că prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta **se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii.**

- în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, așa cum s-a reținut la pct.B4, B6 și B8 din prezenta decizie, a fost desființată parțial Decizia de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., aceasta se va **desființa și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii.**

- în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, așa cum s-a reținut la pct.B7 din prezenta decizie, **contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a fost respinsă ca nemotivată, precum și faptul că prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta **se va respinge ca nemotivată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii.**

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

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr. F – GJ .X./30.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – GJ .X./30.06.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei impozit pe profit,**
- **.X. lei accesorii aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.**

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – GJ .X./30.06.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației

județene a finanțelor publice .X., în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei impozit pe profit,**
- **.X. lei accesorii aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,**

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru aceeași perioadă și același impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./30.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ .X./30.06.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei impozit pe profit,**
- **.X. lei accesorii aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.**

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

DIRECTOR GENERAL

.X.