

DECIZIA nr. 44/2016
privind soluționarea contestației depusă de
SC XXX SA
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. **SSC 1054/2016**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj prin adresa nr.X/06.04.2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr.SSC X/13.04.2016, asupra contestației formulate de **SC XXX SA** cu sediul social în localitatea ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr...., având cod unic de înregistrare nr.2X, prin împuternicit VBM, conform procurii autentificate sub nr. 66/16.03.2016, depusa în original la dosar.

Societatea contestă în parte Decizia de impunere nr. F-X X/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X X/2016, societatea precizând că înțelege să conteste următoarele obligații fiscale stabilite suplimentar:

- impozit pe profit în sumă de **X lei**,
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**

precum și obligațiile fiscale accesorii aferente debitelor principale contestate, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Prin adresa înregistrată sub nr. SSC X/28.09.2016 organele de inspecție fiscală au comunicat situația de calcul privind accesoriile aferente debitelor contestate, din care rezultă că suma totală a accesoriilor contestate este de **X lei**, structurată astfel:

Tip oblig. principala	Dobânzi/majorări	Penalități	Total accesorii
Impozit pe profit			
TVA			
Total			

Astfel, obiectul contestației îl constituie suma totală de **X lei** compusă din următoarele obligații fiscale stabilite suplimentar: **X lei** impozit pe profit, **X lei** taxă pe valoarea adăugată și **X lei** accesorii ale acestora.

SC XXX SA, figurează la poziția nr. X din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv **29.02.2016**, conform adresei AJFP Gorj nr. 1084/26.02.2016 pe care apare stampila registraturii petentei completata cu nr. de intrare 1154 din data de 29.02.2016, aflata în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj respectiv **30.03.2016**, conform ștampilei registraturii AJFP Gorj, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art. 272 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data comunicării actului administrativ fiscal atacat, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **SC XXX SA**.

I. SC XXX SA solicită anularea in parte a Deciziei de impunere nr. F-X X/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X X/2016, în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a unor sume suplimentare cu titlu de impozit pe profit, TVA, și accesorii aferente.

În susținerea contestației societatea formulează, **in esenta**, următoarele motive și argumente:

XXX SA are ca asociat unic societatea X SA din Franța. X SA are la nivel mondial numeroase filiale, fapt ce asigură pentru XXX suportul promovării produselor sale pe toate pietele lumii.

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în suma de X lei, acesta a fost stabilit de organele de inspecție fiscală prin considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu serviciile de management, în suma totală de X lei, prestate de X International și X SA în perioada 01.01.2010 - 31.12.2014. Societatea consideră netemeinică și nelegală această decizie a

organelor de inspectie fiscala, intrucat in opinia sa aceste cheltuieli sunt deductibile, fiind dovedita realitatea si necesitatea serviciilor prestate si beneficiul adus societatii.

SC XXX SA arata ca :

a) - Serviciile de management sunt prestate in baza Contractului de servicii incheiat intre X International si X SA si filialele din cadrul grupului X, printre care se afla si societatea XXX (anexa 4). Contractul contine prevederi cu privire la scopul incheierii acestuia, natura serviciilor prestate, modalitatea de stabilire a pretului, precum si modul de facturare si plata a serviciilor. Acesta acopera prestarea unei palete largi de servicii de catre X International in beneficiul filialelor, in functie de necesitatile acestora, precum:

1. Prestari comerciale
 - Asistenta in materie de comunicare externa,
 - Asistenta generala privind elaborarea de contracte comerciale.
2. Prestari administrative
 - Asistenta in materie de gestiune si supervizare a filialelor pentru X SA
 - Definirea orientarilor in materie de gestiune a resurselor umane
 - Asistenta juridica si fiscala
 - Asistenta cu ocazia unor operatiuni de restructurare
 - Asistenta in materie de pregatire a comitetelor de conducere a grupului
 - Asistenta contabila si financiara legata de operatiunea de comunicare a datelor grupului
3. Prestari financiare
 - Asistenta cu ocazia negocierilor cu organismele de credit
 - Asistenta in materie de analiza financiara
 - Asistenta in materie de elaborare de rapoarte si situatii financiare
 - Asistenta si gestiune in materie de trezorerie
 - Preluari de acoperiri devize (cumparare si vanzare la termen) si produse derivate

Asadar SC XXX SA considera ca o prima conditie cu privire la exercitarea deductibilitatii fiscale si anume existenta contractului este indeplinita de catre XXX SA.

b) In ceea ce priveste necesitatea serviciilor si justificarea prestarii efective, SC XXX SA sustine ca, societatea a beneficiat de anumite categorii de servicii in mod recurent pe tot parcursul perioadei acoperita de

inspectia fiscala (de ex. servicii in materie de trezorerie, acoperire de riscuri sau asistenta in negocieri), in timp ce suportul in alte arii s-a oferit la momentul la care a fost necesar (de ex. servicii juridice).

In al doilea rand, cu privire la mentiunea echipei de inspectie ca era „necesar ca XXX sa detina documente privind solicitarea necesitatii serviciilor prevazute in contract”, Contractul prevede ca X SA si filialele sale se obliga sa ii aduca periodic la cunostinta societatii X International nevoile lor de servicii astfel incat acesta din urma sa le poata furniza servicii adecvate si oportune.

In sustinerea acestei cauze SC XXX SA depune prin prezenta contestatie unele corespondente purtate prin mijloace electronice de transmitere a datelor, prin care sustine ca reiese in mod evident comunicarea din partea SC XXX SA a necesitatii unui serviciu, nevoie adresata de persoane cu diverse functii si responsabilitati din cadrul SC XXX SA catre alti specialisti, angajati ai X International. Prestarea in mod continuu a asistentei de catre specialistii X International lui XXX SA rezulta din corespondenta permanenta dintre parti, considerand ca nu se justifica cerinta inspectorilor fiscali de a se detine documente specifice pentru solicitarea necesitatii serviciilor, intrucat de cele mai multe ori nevoile se transmiteau direct prin corespondenta electronica .

Legat de constatarea echipei de inspectie ca in „facturile emise de X SA pentru serviciile de „management fees” nu sunt specificate natura serviciilor sau informatii referitoare la persoanele care au participat la furnizarea serviciilor sau tarifele practicate pentru fiecare gen de serviciu asa cum se prevede la art. 3 din contract”, SC XXX SA sustine ca in articolul 3 al Contractului este prevazut ca factura va trebui sa specifice doar natura serviciilor, precum si sumele datorate cu acest titlu. Facturile primite de SC XXX SA pentru serviciile prestate de X International in perioada 01.01.2010 - 31.12.2014 sunt in linie cu aceasta prevedere contractuala (anexa nr. 5), acestea mentionand faptul ca sunt aferente serviciilor de management si specificand suma aferenta.

SC XXX SA a depus la prezenta contestatie modalitatea de calcul a sumelor facturate in functie de costurile inregistrate la nivel central cu prestarea serviciilor. In acest sens grupul X a implementat o procedura de alocare a costurilor catre toti beneficiarii serviciilor (filialele din cadrul grupului) pe baza unei chei de alocare calculata ca procent intre cifra de afaceri a filialei careia i se aloca costul si cifra de afaceri totala a grupului, calculele aferente fiind puse periodic la dispozitia filialelor, respectiv grila de calcul pentru perioada 2010 – 2014 si modul in care s-au stabilit sumele facturate Societatii in perioada verificata.

Tinand cont de complexitatea serviciilor si de faptul ca majoritatea activitatilor sunt centralizate, unele prestandu-se in mod recurent catre toate filialele Grupului X, iar altele in functie de nevoile punctuale, este practic imposibil sa se identifice „timpul consumat la executare” si „termenele la

care s-au realizat”, considerand ca nu este necesar cele solicitate de organele de inspectie si ca, prevederile legislatiei fiscale nu conditioneaza deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii de „timpul consumat la executare” si de „termenele la care s-au realizat”, si cu atat mai putin nu le mentioneaza ca „elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate”.

Cu acest scop, SC XXX SA ataseaza contestatiei fiscale, diverse documente care le considera justificative pentru a demonstra prestarea efectiva a serviciilor, cu precizarea ca acestea sunt puse la dispozitie cu titlu exemplificativ pentru a se forma o intelegere asupra serviciilor efectiv prestate. Elaborarea unei liste exhaustive privind toate documentele care stau sau au stat la baza probarii prestarii efective a serviciilor este foarte dificil de realizat dat fiind perioada lunga de timp analizata, volumului ridicat de informatii, precum si faptului ca au intervenit schimbari de personal in cadrul ambelor societati si este dificil de accesat arhiva electronica a acestora.

Cu toate acestea, in masura in care considerati necesar pentru solutionarea prezentei contestatii fiscale, Societatea poate pune la dispozitia organelor de solutionare a contestatiei si alte documente din care sa reiasa efectivitatea prestarii serviciilor si varietatea asistentei primite in mod recurent de la X International.

b.1) De asemenea Societatea arata ca un motiv suplimentar pentru care organele de control au decis sa refuze dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management prestate de X International in baza Contractului este constatarea lor total eronata ca Societatea ar mai beneficia de aceleasi servicii pe baza unui alt contract, remunerand de doua ori acelasi lucru.

In legatura cu acest argument notam ca cel de-al doilea contract la care face referire echipa de control este incheiat intre X Management si X SA si filialele sale si are ca obiect „punere la dispozitie a salariatilor societatii X Management, in mod exclusiv si temporar, incadrati pentru misiunile specifice unei societati sau mai multor societati Grupului (societati beneficiare)”. Punerea la dispozitie de personal are drept scop de a raspunde nevoilor neacoperite de catre personalul Societatilor Beneficiare, cum ar fi de exemplu:

1. Nevoi comerciale
 - Asistenta si pregatire in materie de comunicare interna si externa;
 - Asistenta si pregatire generala in materie de marketing;
 - Consiliere in strategia comerciala
2. Nevoi industriale
 - Asistenta si pregatire in materie de organizare a structurilor de aprovizionare;

➤ Consiliere in domeniul politicii si gestiunii stocurilor de materii prime;

➤ Asistenta si pregatire in organizarea si repartizarea mijloacelor de productie;

➤ Asistenta si pregatire in controlul de gestiune, considerand ca cele doua contracte nu au acelasi obiect si nici nu acopera aceleasi nevoi, serviciile din cadrul celui de-al doilea contract fiind foarte orientate spre asigurarea nevoilor curente in materie comerciala si industrială, tinand cont de specificul lui XXX de unitate de productie, in timp ce asistenta mentionata in cadrul Contractului este mai mult de natura administrativa.

In concluzie, avand in vedere ca Societatea considera ca a facut dovada ca serviciile de management descrise mai sus, sunt insotite de un contract scris de prestari servicii incheiat intre X International si X si filialele sale si sunt insotite de documente care dovedesc prestarea efectiva a acestora si justifica necesitatea lor pentru desfasurarea operatiunilor taxabile ale XXX, solicita organului de solutionare a constatiei sa constate caracterul deductibil al cheltuielilor cu serviciile de management in suma totala de X lei si in consecinta, anulara in parte a Deciziei de impunere cu privire la impozitul pe profit in valoare de X lei stabilit suplimentar.

2. Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de X lei :

2.1. Societatea considera netemeinica impunerea SC XXX SA la plata TVA in suma de X lei aferenta facturilor nr. 1647/17.01.2013, 1683/15.02.2013, 1714/16.03.2013 emise de S.C. X E PXXY SRL („X”) pentru ambalajele pentru statiile de pompare SP 11, SP 12, respectiv SP 13 pentru care nu a fost acceptat dreptul de deducere.

XXX a comandat catre furnizorul X ambalaje pentru bunuri, mai exact pentru 3 statii de pompare. In conformitate cu datele inscrise in comanda, ambalajele livrate au fost confectionate in incinta XXX de catre salariatii societatii X, datorita faptului ca acestea trebuiau realizate avand in vedere particularitatile legate de forma si dimensiunea elementelor componente ale statiilor de pompare. In acest sens, furnizorul X a transmis cu aviz de insotire a marfii la sediul XXX toate componentele ambalajelor (stinghii din material lemnos neslefuit, materiale aditionale precum tije metalice si cuie) in mai multe randuri, conform avizelor atasate, in vederea confectionarii ambalajelor comandate.

Este posibil ca aceasta derulare a faptelor sa fi indus in eroare echipa de inspectie fiscala, care a considerat ca de fapt catre XXX au fost prestate si servicii.

Contestatară sustine ca este lesne de observat ca in cazul de fata este vorba despre o livrare de bunuri cu componenta de instalare. Mai exact, scopul pentru care XXX SA a angajat societatea X a fost furnizarea de ambalaje specifice pentru statiile sale de pompare, ambalaje care au fost

asamblate direct la sediul XXX avand in vedere particularitatile legate de forma si dimensiunea elementelor componente ale statiilor de pompare.

Astfel, trebuie stabilit daca in cazul de fata este vorba despre o singura livrare sau de multiple livrari de bunuri si prestari de servicii.

Societatea aduce ca argumente in sustinerea cauzei solutiile jurisprudentiale, precum si faptul ca incepand cu anul 2016 Codul Fiscal prevede in mod explicit la art. 11 ca autoritatile fiscale nationale trebuie sa tina cont in domeniul TVA si de Jurisprudenta CJUE, solicitand organului de solutionare a contestatiei sa constate ca lipsurile formale ale facturii nu sunt de natura sa determine caracterul nedeductibil al TVA aferente, sa dispuna anularea partiala a Deciziei de impunere pentru suma totala de X lei.

2.2. Societatea considera netemeinica impunerea SC XXX SA la plata TVA in suma de X lei, reprezentand TVA colectata suplimentar la urmatoarele tranzactii :

- suma de X lei reprezentand TVA colectata pentru livrarile intracomunitare de bunuri efectuate de XXX SA catre clientul XY Flanges& Fittings LTD („XY”);
- suma de X lei reprezentand TVA colectata pentru livrarile intracomunitare de bunuri efectuate de catre XXX SA catre clientul XXY („IPS”);
- suma de X lei reprezentand TVA colectata pentru prestarile de servicii facturate de catre XXX SA in beneficiul clientului IPS.

In sustinerea contestatiei Societatea aduce ca argumente prevederile din Directiva TVA care nu fac referire la un cod de TVA valabil al beneficiarului livrarii intracomunitare, ci doar la calitatea de persoana impozabila, din perspectiva TVA, a acestuia.

Acesta arata ca legislatia comunitara impune doar conditii referitoare la calitatea de persoana impozabila a beneficiarului, la transferul dreptului de a dispune de bun in calitate de proprietar si bineinteles la transportul efectiv al bunurilor in alt stat membru, inasa nu impune nicio alta conditie pentru a califica o operatiune ca fiind livrare intracomunitara de bunuri. In sprijinul acestor afirmatii societatea invoca considerente cuprinse in hotarari ale CJUE pronuntate in cauzele C-385/2009 Nidera (punctele 50, 59 si 60), C-438/09 Dankovski (punctele 33 si 47) si C-273/11 Mecsek Gabona (paragraful 64), cauza C-146/05 Albert Collee (paragraful 31), cauza C-587/2010 VSTR, cauza C-409/04 Teleos (paragrafele 66 si 68) si cauza C-492/13 Traum EOOD.

Acesta mai precizeaza ca societatea a indeplinit toate cerintele legale pentru aplicarea scutirii de TVA – astfel cum sunt prevazute in Codul fiscal si in Instructiuni- si faptul ca declaratia recapitulativa pe care Societatea a depus-o la ANAF in perioada relevanta, in care a fost declarata livrarea intracomunitara de bunuri efectuata catre XY, a fost acceptata fara erori de sistemul ANAF.

Similar cu situatia anterioara, SC XXX SA precizeaza ca a verificat in mod constant baza de date VIES in vederea verificarii validitatii codului de TVA apartinand IPS. Informatia furnizata in urma acestor consultari a confirmat intotdeauna validitatea codului de TVA al IPS, iar la momentul depunerii tuturor declaratiilor recapitulative in anul 2012, societatea nu a identificat nici o eroare la depunere.

In sustinerea celor contestate Societatea considera ca, a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala documentatia aferenta livrarilor intracomunitare efectuate respectiv: facturi, CMR-uri, print screen-uri din baza de date VIES, corespondenta privind adresele de livrare ale bunurilor, solicitand organelor de solutionare a contestatiei anulara in parte a Deciziei de impunere si a RIF cu privire la TVA stabilit suplimentar pentru livrarile intracomunitare realizate catre XY si IPS in suma totala de X lei, (X lei + X lei).

In ceea ce priveste TVA colectata in suma de X lei, Societatea arata ca autoritatile fiscale au analizat facturile privind prestarile de servicii emise catre IPS in perioada februarie – martie 2012 si au constatat ca bunurile asupra carora au fost prestate serviciile au fost transportate in afara Uniunii Europene, conform Declaratiilor vamale stampilate de Biroul Vamal Rm. Valcea.

De asemenea arata ca IPS a comunicat catre XXX un cod valid de TVA din alt stat membru UE si o adresa a sediului activitatii sale economice din Comunitatea Europeana, din faptele prezentate si documentele anexate rezulta fara dubii ca XXX a facut dovada ca serviciile facturate au fost prestate in beneficiul unei persoane impozabile stabilite in Comunitatea Europeana. Astfel, intrucat XXX a prestat servicii de lucrari asupra bunurilor mobile corporale catre un beneficiar persoana impozabila, locul acestor servicii va fi considerat in Franta, acolo unde beneficiarul isi are stabilit sediul activitatii sale economice.

Prin urmare, XXX a procedat corect prin emiterea facturilor catre IPS fara a aplica TVA din Romania.

In sustinerea celor de mai sus, se arata ca societatea a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala documentatia aferenta prestarilor de servicii efectuate, solicitand organelor de solutionare a contestatiei anulara partiala a Deciziei de impunere pentru suma de X lei.

Societatea a anexat contestatiei 21 Anexe, astfel cum sunt precizate in opisul depus.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de către organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Gorj la SC XXX SA, a fost întocmit Raportul de inspectie fiscală nr. F-X X/2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X X/2016.

Perioada verificată:

- impozit pe profit: 01.01.2010 – 30.06.2015;
- taxă pe valoarea adăugată: 01.03.2010 – 30.06.2015.

Referitor la impozitul pe profit pe care agentul economic îl contesta în suma totală de X lei, în urma inspecției fiscale au rezultat următoarele:

AN 2010

Suma de XXY lei impozit pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, aferent unei baze impozabile suplimentare în suma de X lei provine din neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile de "Management fees 2010", înregistrate în evidența contabilă a societății verificate, în contul contabil "628.13 cheltuieli cu servicii executate de terți" în luna decembrie 2010, în baza facturii nr. 20100/09 din data de 20.12.2010, emisă de către X Y FRANTA, FR XXXXXX, în suma totală de X Euro (X lei), factura ce nu se poate constitui în document justificativ legal pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

AN 2011

Suma de X lei impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011, aferent unei baze impozabile suplimentare în suma de X lei, provine din neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile de "Management fees 2011", înregistrate în evidența contabilă a societății verificate, în contul contabil "628.13 cheltuieli cu servicii executate de terți" în luna decembrie 2011, în suma de X lei, în baza facturii nr. 2011035 din data de 20.12.2011, emisă de către X Y FRANTA, FR XXXX, în suma totală de X Euro, (X lei), factura ce nu se poate constitui în document justificativ legal pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

AN 2012

Suma de X lei impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2012, aferent unei baze impozabile suplimentare în suma de X lei, provine din neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile de "Management fees 2012", înregistrate în evidența contabilă a societății verificate, în contul contabil "628.13 cheltuieli cu servicii executate de terți" în luna decembrie 2012, în suma de X lei, în baza facturii nr. 2012015 din data de 28.12.2012, emisă de către X Y FRANTA, FR XXXXX, în suma totală de X Euro (X lei), factura ce nu se poate constitui în document justificativ legal pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

AN 2013

Suma de XXY lei impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2013, aferent unei baze impozabile suplimentare în suma de X lei, provine din neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile de "Management fees

2013", inregistrate in evidenta contabila a societatii verificate, in contul contabil "628.13 cheltuieli cu servicii executate de terti" in luna decembrie 2013, in suma de X lei, in baza facturii nr. 2013008 din data de 24.12.2013, emisa de către X Y FRANTA, FR XXXX, în suma totală de XXXX Euro (X lei), factura ce nu se poate constitui în document justificativ legal pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

AN 2014

Suma de X lei impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2014, aferent unei baze impozabile suplimentare in suma de X lei, provine din neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile de "Management fees 2014", inregistrate in evidenta contabila a societatii verificate, in contul contabil "628.13 cheltuieli cu servicii executate de terti" in luna decembrie 2014, in suma de X lei, in baza facturii nr. 2014024 din data de 31.12.2014, emisa de către X Y FRANTA, FR XXXX, în suma totală de X Euro (X lei), factura ce nu se poate constitui în document justificativ legal pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

SC XXX SA Valcea a inregistrat in perioada 2010-2014 ca si cheltuieli deductibile, in contul contabil " 628.13 cheltuieli cu servicii executate de terti ,, suma totala de X lei reprezentand servicii de " management fees ", servicii facturate de X Y FRANTA, FR XXXX catre SC XXX SA, in baza contractului fara numar din data de 20 aprilie 2009, incheiat intre X INTERNATIONAL cu sediul social la adresa 9/11, rue de Lisabonne ...si X SA avand acelasi sediu social inmatriculata la Registrul Comertului si Societatilor din Salon de Provence sub nr. ...

Societatea X INTERNATIONAL se obliga sa presteze serviciile indicate mai sus cu ajutorul personalului propriu, sau eventual facand apel la terti.

La Articolul nr. 2 Remunerarea serviciilor prestate se arata ca "In schimbul serviciilor furnizate in cadrul prezentului contract societatea X SA se obliga sa plateasca societatii X INTERNATIONAL o remuneratie egala cu suma diferitelor costuri interne si externe suportate de X INTERNATIONAL pentru realizarea anumitor servicii majorate cu o marja de 5%".

La Articolul nr. 3 "Modalitati de facturare si plata", se specifica faptul ca "societatea X INTERNATIONAL se obliga sa factureze in fiecare luna sau fiecare trimestru societatii X SA pentru serviciile prestate in cadrul prezentului contract avand ca sarcina sa refactureze filialelor sale in functie de cota parte din serviciile prestate de societatea X INTERNATIONAL fiecaruia dintre ele ".

De asemenea se arata ca "factura va trebui sa fie adresata societatii X SA , ea va trebui sa specifice natura serviciilor precum si sumele datorate cu acest titlu". In plus societatea X INTERNATIONAL se obliga sa comunice societatii X SA la finalul fiecarui exercitiu fiscal informatii referitoare la

persoanele care au participat la furnizarea serviciilor in perioada considerata si la determinarea costurilor precum sunt ele definite mai sus".

In timpul inspectiei fiscale au fost solicitate reprezentantilor SC XXX SA documente din care sa rezulte solicitarea de servicii asa cum au fost prezentate in contract si realizarea unor asemenea servicii de catre reprezentantii societatii X INTERNATIONAL, precum si alte documente care sa justifice necesitatea efectuarii acestor cheltuieli si realizarea efectiva a serviciilor .

Referitor la aceste servicii, societatea nu a pus la dispozitie echipei de inspectie fiscala documente care sa defineasca in ce au constat serviciile prestate, timpul consumat la executare, termenele la care s-au realizat, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Totodata echipa de inspectie fiscala a analizat facturile emise de X SA pentru serviciile de "management fees" si a constatat ca, in acestea nu sunt specificate natura serviciilor sau informatii referitoare la persoanele care au participat la furnizarea serviciilor sau tarifele practicate pentru fiecare gen de serviciu asa cum se prevede la art. 3 din contract .

Conform contractului serviciile de management, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Astfel nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități, iar conform legislației in vigoare SC XXX SA poate deduce cheltuielile de această natură doar daca astfel de entități furnizează efectiv servicii in plus .

Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială luând în considerare doar relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

De asemena simpla existență a relatiilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

In timpul inspectiei fiscale au fost solicitate explicatii, doamnei CVB in calitate de Director financiar-contabil al SC XXX SA, in legatura cu inregistrarea ca si cheltuieli deductibile a sumelor platite reprezentand "Management fees". Prin nota explicativa data in fata echipei de inspectie fiscala in data de 26.01.2016, doamna CVB, la intrebarea nr. 1 "*precizati de ce ati inregistrat in evidenta contabila a SC XXX SA, ca si cheltuieli deductibile sumele platite, reprezentand management fees pe perioada 01.01.2010-31.12.2014, fara a avea la baza documente justificative care sa defineasca : solicitarea necesitatii serviciilor, in ce au constat serviciile prestate, timpul consumat la executare, termenele la care s-au realizat,*

precum si documente care sa faca dovada prestarii efective a acestora ?", precizeaza: "Am inregistrat cheltuielile reprezentand management fees in baza facturilor emise de furnizor si a contractului de management disponibile la sediul societatii. Fiind vorba de cheltuieli specifice pentru care am obtinut informal elemente ca serviciile au fost prestate in fapt am considerat ca din punct de vedere formal putem obtine ulterior detalii in legatura cu acestea de la prestator". Fata de cele mentionate in nota explicativa, echipa de inspectie fiscala nu si-a insusit punctul de vedere invocat intrucat, pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile era necesar ca SC XXX SA sa detina documente privind solicitarea necesitatii serviciilor asa cum prevede contractul, precum si documente care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor prevazute in contract, respectiv incheierea unor contracte comerciale, note de negociere cu parteneri de afaceri si cu organismele de credit, situatii de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru privind asistenta in materie de gestiune, juridica, fiscala, financiara, contabila, trezorerie, studii de de piață.

De asemenea societatea verificata nu a prezentat documente care sa defineasca in ce au constat serviciile prestate, timpul consumat la executare, termenele la care s-au realizat, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Mai mult, SC XXX SA a inregistrat in perioada 2010-2014, in evidenta contabila ca si cheltuieli deductibile, in contul contabil " 621.3 cheltuieli cu salarii repercutate „suma totala de X lei, reprezentand salarii repercutate" aferente unor salariati ai GROUPE X MANAGEMENT cu sediul in Franta, 9/11, rue de X inmatriculata la Registrul Comertului si Societatilor din Salon de Provence sub nr. B 419425780, salariati pusi la dispozitia SC XXX SA prin X SA si facturate de X Y FRANTA, FR XXXX catre SC XXX SA, in baza contractului fara numar din data de 05.11.2001, contract care are in general aceleasi obiect ca si contractul fara numar din data de 20 aprilie 2009, reprezentand "Management fees", incheiat intre X INTERNATIONAL cu sediul social la adresa 9/11, rue de X inmatriculata la Registrul Comertului si Societatilor din Salon de Provence sub nr. X si X SA avand acelasi sediu social inmatriculata la Registrul Comertului si Societatilor din Salon de Provence sub nr. X. Astfel nu se justifica facturarea de doua ori a acelorsii servicii, serviciile de Management fees nefiind justificate cu documente .

Organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile cheltuielile cu serviciile de " management fees ", in suma totala de X lei deoarece SC XXX SA, nu justifica necesitatea efectuării acestor cheltuieli si nici prestarea efectiva a acestora, in conformitate cu prevederile art. 21 alin 1, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care 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", precum și art. 21 alin. (4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: "(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte*", coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede "Norme metodologice:

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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea."

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Cu alte cuvinte, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, atât cele tangibile cât și cele intangibile de natura serviciilor de management și consultanță, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută de art. 21 alin.1 din Codul fiscal și anume serviciile să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în baza unui contract și condiții specifice necesare și suficiente pentru a da drept de deducere acestui gen de cheltuieli, condiții reglementate de dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării.

Deasemenea potrivit prevederilor art. 11, alin (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate*".

În lipsa documentelor justificative precum și în lipsa detalierilor legate de stabilirea sumelor facturate și a legăturii acestora cu veniturile societății, cheltuielile cu prestările de servicii de " management fees" sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru care echipa de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit in suma totala de X lei, cu un impozit pe profit aferent in suma de X lei, pentru care au fost calculate pana la data de 31.01.2016, obligatii fiscale accesorii (dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere), conform anexelor la Raportul de inspectie fiscala.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata pe care agentul economic o contesta in suma totala de X lei, în perioada verificată, respectiv 01.03.2010 – 30.06.2015, în urma inspectiei fiscale au rezultat urmatoarele:

1) Suma de X lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere aferenta unei baze impozabile in suma de X lei, inscrise in facturile nr. 1647/17.01.2013 in valoare totala de X lei si TVA aferent in suma de XX lei, nr. 1683/15.02.2013 in valoare totala de X lei si TVA aferent in suma de X lei, nr. 1714/16.03.2013 in valoare totala de XX lei si TVA aferent in suma de X lei, emise de catre S.C XX XXY S.R.L XXY, CUI: RO XX, dedusa in perioada ianuarie -martie 2013 .

In baza facturilor mentionate mai sus, au fost achizitionate " Ambalaje pt statia de pompare 12 si SP 13 "

Din analiza facturilor emise de catre SC XX XXY S.R.L, echipa de inspectie fiscala a constatat ca aceste facturi nu sunt completate de catre furnizor in conformitate cu prevederile articolului 155, aliniatul 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si anume:

- denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, nu este completata pe facturile nr. 1647, 1683, 1714 ;

- numarul si data avizului de insotire a marfii, nu este completat pe facturile nr. 1647, 1683, 1714 ;

De asemenea avizele de insotire a marfii prezentate de societate, au date ulterioare emiterii facturilor si receptiei bunurilor, facturile nr. 1647/17.01.2013, nr. 1683/15.02.2013, nr. 1714/16.03.2013, respectiv avizele au inscrise nr. 1431/12.02.2013, nr. 1453/13.03.2013 si nr. 1450/12.03.2013, iar la rubrica " Specificatia (produse, ambalaje etc)" este inscris material lemnos fara a se mentiona cantitatea, pretul unitar si valoarea acestuia.

Facturile mentionate anterior au fost inregistrate in contabilitatea SC XXX SA, conform raport control receptii nr. 406468/21.01.2013, nr. 406479/22.02.2013 si nr. 406501/27.03.2013, jurnalelor de cumparari aferente lunilor ianuarie, februarie si martie 2013, balantelor de verificare, deconturilor de TVA, declaratiilor informative privind livrarile-prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national – cod 394 aferente lunilor ianuarie-martie 2013.

Conform documentelor prezentate in timpul inspectiei fiscale, referitor la aceasta tranzactie, echipa de inspectie fiscala considera ca pe facturile respective trebuiau inscrise denumirea specifica fiecarui produs livrat, dimensiune, pretul unitar. In conditiile in care aceste ambalaje au fost confectionate in incinta SC XXX SA in facturile emise de catre SC XX XXY S.R.L trebuiau inscrise denumirea bunurilor livrate, dimensiunea acestora precum si preturile unitare aferente fiecarui produs, iar pentru justificare trebuiau intocmite situatii de lucrari sau devize de lucrari din care sa reiese cantitatea materialelor folosite preturile unitare ale acestora, precum si cheltuielile directe si indirecte privind prestarea de servicii.

In timpul inspectiei fiscale au fost solicitate explicatii, doamnei CVB in calitate de Director financiar contabil al SC XXX SA, in legatura cu achizitiile efectuate de la SC XX XXY S.R.L. Prin nota explicativa data in fata echipei de inspectie fiscala in data de 26.01.2016, doamna CVB, la intrebarea nr. 1- *"Precizati de ce ati procedat la deducerea taxei pe valoarea adaugata inscrisa pe facturile emise de catre SC XX XXY S.R.L in perioada ianuarie - martie 2013, in conditiile in care acestea nu contin toate elementele prevazute de art.155, alin.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal?"*, precizeaza : *"am procedat la deducerea taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile mentionate mai sus deoarece nu am identificat elemente care sa lipseasca de pe facturi din punct de vedere fiscal."* Fata de cele mentionate in nota explicativa, echipa de inspectie fiscala nu isi insuseste punctul de vedere invocat intrucat a constatat faptul ca aceste facturi nu contin toate elementele prevazute de art.155, aliniatul 19, litera h), si anume nu contin denumirea fiecarui produs livrat precum si denumirea fiecarui serviciu prestat .

Prin urmare echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca au fost incalcate urmatoarele prevederi legale:

- articolul 155, aliniatul 19, litera h, din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: "(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informatii:

"h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi".

- articolul 146, aliniatul 1, litera a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: «(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;»

2) Suma de X lei, reprezintă taxa pe valoarea adăugată, colectată de către echipa de inspecție fiscală, aferentă livrarilor intracomunitare de piese, diferite materiale și prestări de servicii facturate către " XXY LTD VAT GBXXY", în luna aprilie 2010 și către "XXY VAT FR XXY", în perioada ianuarie – noiembrie 2012.

La solicitarea echipei de inspecție fiscală, Compartimentul de schimb internațional de informații, a transmis informațiile raportate prin sistemul VIES asupra livrarilor efectuate de către contribuabilii din alte state membre, precum și lista neconcordanțelor constatate între informațiile privind livrarile raportate prin programul VIES, de unde s-a constatat că tranzacțiile cu acești parteneri intracomunitari sunt cuprinse la punctul 4. "Livrarile românești suspecte".

Pentru clarificarea tranzacțiilor suspecte menționate, echipa de inspecție fiscală, în data de 10.11.2015 și 03.02.2016, a solicitat Compartimentului de schimb internațional de informații, verificarea valabilității codurilor de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în România sau în Statele Membre cu care SC XXX SA a realizat operațiuni intracomunitare.

Urmare a celor solicitate Compartimentul de schimb internațional de informații, a transmis adresele :

- adresa înregistrată sub nr. 53/10.11.2015 din care reiese că la codul VAT GBXXY este înscrisă XXY LTD, cu adresa 41 XXY S9 3wl, care nu deține un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, iar începând cu data de 01.05.2010 codul VAT GBXXY își încetează valabilitatea;

-adresa inregistrata sub nr. 55/10.11.2015 si adresa inregistrata sub nr. 03/03.02.2016 din care reiese ca la codul VAT FRXXY este inregistrata XXY SERVICES, Zona Industrielle 9 Rue De Lisbonne 13127 SYX, pentru perioada 01.01.1996-23.02.2012, iar incepand cu data de 23.02.2012 codul VAT FR XXY isi inceteaza valabilitatea;

- adresa inregistrata sub nr. 56/10.11.2015 din care reiese ca la codul VAT FR 7445297118 este inregistrata XXY, Adresa 24.28.24 Av De L'Europe 92270 XXY, nefiind specificat ca acest cod nu este valabil, avand inregistrat "data start valabilitate 01.04.2004", fara data sfarsit valabilitate .

Din Raportul VIES punctul 4. "Livrari romanesti suspecte", rezulta ca pentru XXY LTD VAT GBXXY in luna aprilie 2010 codul a fost invalid temporar, iar pentru XXY SERVICES VAT FRXXY, in perioada ianuarie – noiembrie 2012 codul de TVA a fost invalidat temporar in lunile ianuarie, februarie, martie, 2012, sau nu este activ in lunile : mai, iunie, iulie, august, septembrie, octombrie si noiembrie 2012.

Urmare celor prezentate, echipa de inspectie fiscala a analizat in detaliu facturile privind livrarile intracomunitare de piese si diferite materiale, emise catre "XXY LTD VAT GBXXY", in aprilie 2010 si catre " XXY VAT XXY", in perioada ianuarie – noiembrie 2012, precum si documentele de transport (CMR) prezentate, fiind constatate lipsuri privind completarea CMR-urilor semnarea si stampilarea CMR de catre destinatari, faptul ca destinatarii chiar daca sunt din alt stat membru nu sunt cei inregistrati in facturi.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a analizat in detaliu facturile privind prestarile de servicii, emise catre " XXY VAT XXY", in perioada februarie – martie 2012, precum si declaratiile Biroului vamal Rm. Valcea pentru livrarea la export a reperelor ce au facut obiectul prestarilor de servicii, fiind constatate urmatoarele :

- factura nr. VLC 11681/15.02.2012, emisa catre XXY VAT FR XXY, in valoare totala de 72.342 lei, suma reprezinta valoarea prestarilor de servicii pentru anumite piese proprietatea operatorului mentionat, care au fost ulterior exportate catre XXY 122 Route Sable 97427 Etang XY, pentru care a fost prezentata Declaratia vamala stampilata de Biroul Vamal Rm. Valcea, din care rezulta ca bunurile au transportate in Insulele Etang XY ;

- factura nr. VLC 11684/17.02.2012, emisa catre XXY VAT FR XXY, in valoare totala de 101.349 lei, suma reprezinta valoarea prestarilor de servicii pentru anumite piese proprietatea operatorului mentionat, care au fost ulterior exportate catre XXY 122 Route Sable 97427 Etang XY, pentru care a fost prezentata Declaratia vamala stampilata de Biroul Vamal Rm. Valcea, din care rezulta ca bunurile au transportate in Insulele Etang XY ;

- factura nr. VLC 11702/07.03.2012, emisa catre XXY VAT FR XXY, in valoare totala de X lei, suma reprezinta valoarea prestarilor de servicii pentru anumite piese proprietatea operatorului mentionat, care au fost ulterior exportate catre XXY 122 Route Sable 97427 Etang XY, pentru care a fost

prezentata Declaratia vamala stampilata de Biroul Vamal Rm. Valcea, din care rezulta ca bunurile au transportate in Insulele Etang XY ;
- factura nr. VLC 11703/08.03.2012, emisa catre XXY VAT FR XXY, in valoare totala de X lei, suma reprezinta valoarea prestarilor de servicii pentru anumite piese proprietatea operatorului mentionat, care au fost ulterior exportate catre XXY 122 Route Sable 97427 Etang XY, pentru care a fost prezentata Declaratia vamala stampilata de Biroul Vamal Rm. Valcea, din care rezulta ca bunurile au transportate in Insulele Etang XY.

In timpul inspectiei fiscale au fost solicitate explicatii, doamnei CVB in calitate de Director financiar contabil al SC XXX SA, in legatura cu documentele care justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile intracomunitare. Prin nota explicativa data echipei de inspectie fiscala in data de 04.02.2016, doamna CVB, la intrebarea nr. 1-"*Precizati ce documente detineti pentru a justifica scutirea de TVA aferenta livrarii intracomunitare, documente care sa faca dovada valabilitatii codurilor de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorilor IPS XXY, FR XXY, asa cum este inscris in facturile emise in perioada ianuarie-noiembrie 2012 si AQUAVIA FR 74452971138, asa cum este inscris in facturile emise in perioada octombrie-noiembrie 2011, respectiv documente care sa justifice transportul marfurilor catre operatorii mentionati mai sus ?*", precizeaza ca: *„mentionez ca documentele justificative detinute de catre societate pentru justificarea scutirii de TVA aferenta livrarilor intracomunitare efectuate catre IPS XXY sunt : a) comenzile de cumparare primite de la clientii mentionati , b) facturile emise catre acestia in care este mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA al fiecarui partener intracomunitar, c) documentele ce atesta transportul bunurilor din Romania in Franta, CMR confirmate la destinatie, d) corespondenta scrisa cu clientii din care rezulta locul indicat pentru livrarea bunurilor si packing list in care este indicat locul livrarii, e) dovada verificarii valabilitatii codurilor de TVA ale clientilor mentionati mai sus listata din bazele de date oficiale (sistem VIES), dovada incasarii bunurilor livrate"*.

Echipa de inspectie fiscala nu este de acord cu explicatia data, deoarece din documentele de transport prezentate (CMR), nu rezulta ca destinatarul marfurilor este XXY SERVICES, asa cum este inscris in sistemul VIES si pentru al carui cod a fost inregistrata solicitarea.

Totodata interogariile efectuate de SC XXX SA in sistemul de date VIES nu sunt concludente deoarece acestea au fost efectuate ulterior livrarilor de bunuri si nu la data cand a fost emisa factura fiscala, mai mult facturile fiscale nu cuprind toate datele exacte de identificare a beneficiarului marfurilor, respectiv pe facturi a fost inscris XXY 9/11, rue de Lisbonne 13742 SYX, iar pe sistemul VIES la codul FR XXY este inscris numele XXY SERVICES cu adresa ZONE INDUSTRIELLE 9 RUE DE LISBONNE 13127 SYX, adresa si denumire diferita de cea inscrisa in aceste facturi fiscale.

In conformitate cu prevederile art. 6, aliniatul 1, litera d). din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste Romania la Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR), la rubrica nr. 2 din CMR trebuie completate datele referitoare la "destinatar (nume, adresa, tara)", iar la rubrica nr. 4, informatii privind " Locul prevazut pentru livrarea marfii " , prin semnatura si stampila la momentul descarcarii produselor din mijlocul de transport (rubrica nr. 24), acestea oferind informatii referitoare la destinatar (beneficiarul marfurilor), la adresa, data de sosire a vehiculului la locul livrarii, precum si ora plecarii acestuia dupa descarcare.

Din motivele enumerate mai sus, echipa de inspectie fiscala a considerat ca nu au fost indeplinite conditiile pentru a beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adaugata, prevazuta de art.143, aliniatul 2, litera a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede "(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele: a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru", precum si prevederilor art.10, alin.(1) litera a) din O.M.E.F. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)–i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se mentioneaza:

“Art. 10 (1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:a) facturi fiscale care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru; b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru; si, dupa caz, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare.”

SC XXX SA are obligatia sa faca dovada valabilitatii codului de TVA al partenerului din statul membru si sa prezinte documente (Invoice, CMR) care sa justifice faptul ca bunurile au fost transportate din Romania pentru cumparatorul al carui cod este incris in factura.

Totodata sunt aplicabile prevederile: art.134¹ aliniatul 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „(1)Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor...”, art.137, aliniatul 1, litera a). din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât

cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;" coroborate cu art.140, aliniatul 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „(1)Cota standard este de 24 % și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară, în suma de X lei, au fost calculate până la data de 31.01.2016, obligații fiscale accesorii (dobânzi de întârziere și penalități de întârziere), conform anexelor la Raportul de inspecție fiscală .

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

III. 1 Referitor la impozitul pe profit pe care agentul economic îl contestă în suma totală de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal și temeinic organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile cheltuielile cu prestări de servicii de management/consultanță facturate de o altă societate din grup (societatea mamă) în condițiile în care din susținerile și documentele depuse de contestată nu rezultă o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile în suma totală de X lei, reprezentând contravaloare servicii de „management fees”, **pe care SC XXX SA** le-a înregistrat în perioada 2010-2014 ca și cheltuieli deductibile, în contul contabil " 628.13 cheltuieli cu servicii executate de terți", servicii facturate de X Y FRANTA, cu cod TVA înscris în facturi FR XXXX, către SC XXX SA, în baza contractului fără număr din data de 20 aprilie 2009, încheiat între X INTERNATIONAL cu sediul social la adresa 9/11, rue de X înmatriculată la Registrul Comerțului și Societăților din Salon de Provence sub nr. X și X SA având același sediu social înmatriculată la Registrul Comerțului și Societăților din Salon de Provence sub nr. X.

Motivele neadmiterii deducerii cheltuielilor au constat în:

- neprezentarea de către societate a unor documente din care să rezulte solicitarea acestor servicii, în ce au constat, dacă și de cine au fost prestate, legătura cu veniturile realizate de societate;

- faptul ca facturile in cauza nu cuprind denumirea serviciilor prestate iar emitentul are alte date de identificare decat cel ce se regaseste in contractul din data de 20 aprilie 2009,
- in baza prevederilor art. 11 din Codul fiscal, ce stipuleaza ca organele de inspectie fiscala pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia, s-a stabilit ca aceste cheltuieli sunt cheltuieli ale grupului, societatii mama si nu sunt deductibile la societate;
- societatea mai beneficia de aceleasi servicii pe baza unui alt contract, remunerand de doua ori acelasi lucru
- celelalte motive consemnate in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestata.

Avand in vedere cele mai sus precizate, în temeiul prevederilor art. 11 și art. 21 alin. (4) lit.m), din Codul fiscal, pct. 48 și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspectie fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de „management fees” facturate de către X SA in suma totala de X lei.

Situatia cheltuielilor astfel neadmise la deducere se prezinta dupa cum urmeaza:

Anul	Servicii facturate	Impozit pe profit
2010	X	XXY
2011	X	X
2012	X	X
2013	X	XXY
2014	X	X
TOTAL	X	X

Societatea sustine ca serviciile "de management" sunt prestate in baza Contractului de servicii incheiat intre X International si X SA si filialele din cadrul grupului X, printre care se afla si societatea XXX.

In ceea ce priveste necesitatea serviciilor si justificarea prestarii efective, SC XXX SA sustine ca, societatea a beneficiat de anumite categorii de servicii in mod recurent pe tot parcursul perioadei acoperita de inspectia fiscala (de ex. servicii in materie de trezorerie, acoperire de riscuri sau asistenta in negocieri), in timp ce suportul in alte arii s-a oferit la momentul la care a fost necesar (de ex. servicii juridice).

SC XXX SA ataseaza contestatiei fiscale, diverse documente pe care le considera justificative pentru a demonstra prestarea efectiva a serviciilor, cu precizarea ca acestea sunt puse la dispozitie cu titlu exemplificativ pentru a se forma o intelegere asupra serviciilor efectiv prestate. In contestatie se arata in ce au constat, in parte, serviciile prestate, anexandu-se corespondente purtate pe mail intre conducerea sau personalul XXX SA si persoane ce se sustine ca sunt angajatii X International.

În drept, art. 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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.”

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.

Totodată, se reține că, în cazul specific, al tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, *“pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere: (i) părțile implicate; (ii) natura serviciilor prestate; (iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”*, potrivit pct. 49 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.

Mai mult, în speță sunt incidente și prevederile 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, care stipulează;

“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 directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Fata de textele de lege de mai sus se retine ca nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare între persoanele afiliate si ca acestea sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar.

Din analiza documentelor aflate in dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:

1. In fiecare an din perioada 2010-2014 s-a emis cate o factura, in luna decembrie a anului respectiv, avand ca operatiune inscrisa "*Management fees*" si anul respectiv, si valori totale cuprinse intre X euro si X euro. In facturi, mai putin cea din 31.12.2014, apare mentiunea ca facturile au doua pagini dar la dosar s-a depus numai pagina 1/2.

In dosarul contestatiei se gasesc si situatii de calcul ce cuprind sumele facturate, ce nu se sustine ca au fost prezentate pe timpul inspectiei fiscale sau precizate in nota explicativa data de reprezentanta societatii pe timpul inspectiei fiscale, situatii/tabele anuale intitulate "management fees budget", ce cuprind o repartizare a sumelor aferente GI pe mai multe societati, la ultima pozitie din tabele aparand XXX, cu sumele inscrise in facturi. In situatiile aferente anului 2010 si anului 2011 apare data de 28.03.2016 si ora 15:58 ce poate fi data intocmirii sau data listarii.

Raportat la faptul ca inspectia fiscala s-a incheiat prin emiterea in data de 24.02.2016 a deciziei contestate, in masura in care aceste situatii nu sunt documente confectionate *pro causa*, se retine ca aceste documente, ce nu au inscrisa persoana care le-a intocmit, emitentul, sau alte date care sa permita identificarea sursei din care au fost obtinute, fac doar proba repartizarii unor cheltuieli in cadrul grupului si nu a serviciilor prestate.

Se remarca ca in privinta sumei cu cheltuielile alocate XXX SA, incadrata la grupa POLE INDUSTRIEL impreuna cu alte 10 societati (filiale cum le denumeste contestatară), ocupa locul 1 din 11 in anul 2010 (X euro

din XXY euro), locul 1 din 11 in anul 2011 (X euro din XXY euro), locul 1 din 11 in anul 2012 (X euro din XXY euro), locul 1 din 11 in anul 2013 (XX euro din XX euro), locul 1 din 11 in anul 2014 (X euro din XXY euro), respectiv un procent, din total cheltuieli repartizate anual pe 11 societati, de 44% (XX euro din XX euro).

Aferent acestor situatii s-au depus documente intitulate "Prestare de servicii" anuale, in limba franceza si traduse in limba romana in care sunt inscrise un nume al persoanelor care au oferit "managment fees" grupului constituit din X SA si filiale sale, si suma anuala facturata din care se precizeaza cheltuielile cu personalul si cheltuielile de functionare/cu taxe.

S-a depus si anexa 8 - Lista personal X International, ce cuprinde numele si prenumele angajatilor societatii, functia acestora, anii in care au lucrat si tipul de prestari comerciale, administrative sau financiare la care participa fiecare persoana. Rezulta astfel un numar total de 18 angajati in anul 2010, 15 angajati in anul 2011, 15 angajati in anul 2012, 18 angajati in anul 2013 si 18 angajati in anul 2014. Exceptand persoana cu functia de "Contabil unic" toate celelalte persoane sunt bifate pentru prestari administrative, 11 pentru prestari comerciale si 11 pentru prestari financiare.

Atributiile si raspunderile fiecărei functii, (presedinte, consolidator, contabil unic, responsabil fiscalitate, jurist, controlor de gestiune internationala etc.) sunt detaliate intr-o situatie, in care se precizeaza, spre exemplu:

- Presedintele (in lista sunt doi) este "*Responsabil de **Conducerea Grupului**. In special el va defini si supraveghea orientarile strategice ale Grupului si filialelor sale, fie comerciale, industriale, financiare sau transversale*";
- Controlorul de gestiune internationala: "*Exercita un **control permanent** asupra bugetelor entitatilor industriale ale grupului. Realizeaza bugetele previzionale si elaboreaza mijloacele necesare de urmarire si de analiza a rezultatelor...*";
- Directorul industrial: "*Este factorul de propuneri al strategiei industriale a Grupului...**Stabileste** in cadrul societatilor Grupului programe de ameliorare continua, **defineste, implementeaza si controleaza**...*";
- Consolidatorul: "*Pregatirea **conturilor consolidate ale grupului... Coordoneaza** inchiderile lunare ale filialelor. **Coordoneaza** declaratiile lunare ale filialelor...*";
- Directorul de Resurse Umane: "**Responsabil** de politica de resurse umane a Grupului."

Se retine ca raportat la atributiile majoritatii functiilor personalului X International aceasta societate are rolul de conducere, management a Grupului compus din "X SA si filialele sale" si nu acela de a presta servicii de "managment fees" la solicitarea "X SA si filialele sale". X SA si filialele sale sunt conduse, coordonate, controlate permanent si supuse programelor,

strategiilor implementate de X International, aflandu-se intr-o relatie de subordonare fata de aceasta.

Astfel, cheltuielile repartizate prin situatiile de calcul reprezinta repartizarea cheltuielilor cu managementul grupului, in baza relatiilor de subordonare existente si nu o prestatie efectuata la cererea XXX SA sau a altor filiale. Aceasta inseamna ca indiferent daca XXX SA solicita sau nu prestarea unor servicii, cheltuielile respective i-ar fi fost repartizate si facturate.

2. Contractul de prestari servicii incheiat in data de 20.04.2009 intre societatile afiliate prestatorul-X International si beneficiarul-X SA:

- X International, printr-o transmitere universala de patrimoniu efectuata in data de 16.11.2007, a preluat drepturile si obligatiile Groupe X Management cu care X SA si filialele sale aveau incheiat contractul de prestari servicii din data de 05.11.1998, prin contractul din data de 20.04.2009 cele doua parti urmarind a anula si inlocui contractul din data de 05.11.1998;

- la art. 1 din contract se enumera la modul general o serie de servicii comerciale, administrative si financiare, **de asistenta**, pe care prestatorul **se obliga** sa le presteze beneficiarului conform nevoilor de servicii comunicate periodic de beneficiar,

Contractul de prestari servicii incheiat intre X International si X SA si filialele din cadrul grupului X, printre care se afla si societatea XXX SA, contine prevederi cu privire la scopul incheierii acestuia, natura serviciilor prestate, modalitatea de stabilirea a pretului, precum si modul de facturare si plata a serviciilor. Acesta acopera prestarea unei palete largi de servicii de catre X International in beneficiul filialelor, in functie de necesitatile acestora, precum:

1. Prestari comerciale

- Asistenta in materie de comunicare externa,
- Asistenta generala privind elaborarea de contracte comerciale.

2. Prestari administrative

➤ Asistenta in materie de gestiune si supervizare a filialelor pentru X SA

➤ Definirea orientarilor in materie de gestiune a resurselor umane

➤ Asistenta juridica si fiscala

➤ Asistenta cu ocazia unor operatiuni de restructurare

➤ Asistenta in materie de pregatire a comitetelor de conducere a grupului

➤ Asistenta contabila si financiara legata de operatiunea de comunicare a datelor grupului

3. Prestari financiare

- Asistenta cu ocazia negocierilor cu organismele de credit
- Asistenta in materie de analiza financiara
- Asistenta in materie de elaborare de rapoarte si situatii financiare
- Asistenta si gestiune in materie de trezorerie
- Preluari de acoperiri devize (cumparare si vanzare la termen) si produse derivate

In privinta renumerarii serviciilor prestate, prin art 2 din contract se prevede ca X SA se obliga sa plateasca o renumeratie egala cu suma costurilor suportate de prestator pentru realizarea serviciilor, compusa din salariile si obligatiile sociale platite de societate angajatilor sai pentru serviciile prestate, cheltuielile generale atribuibile si costurile suportate direct in legatura cu terti prestatori.

Comparand cele rezultate din acest contract din 20.04.2009 cu cele retinute la punctul precedent cu referire la atributiile personalului prestatorului X International, apar urmatoarele neconcordante:

- prin contractul de prestari servicii se stabileste posibilitatea XXX SA de a beneficia din partea prestatorului de servicii de asistenta si obligatia prestatorului de a asigura aceste servicii,
- prin documentele prezentate la punctul precedent se stabileste dreptul prestatorului prin personalul sau de a presta serviciile contractate, de a conduce, coordona si stabili activitatile beneficiarului.

Dealtfel chiar si in contract, in preambul, se prevede ca X International este structura grupului care defineste strategia comuna a grupului in orice domenii iar repartizarea costurilor X International se face in functie de o cheie de alocare ce nu are legatura cu serviciile prestate efectiv ci cu anumiti indicatori financiari. Prin contestatie se sustine ca serviciile prestate de X International au fost servicii de management (pagina 4 pct. 2.1) si nu ca au fost servicii de asistenta.

Rezulta astfel ca X International, in calitatea sa de structura a grupului ce decide strategiile de urmat de fiecare societate din grup, realizeaza functia de conducere a grupului, indiferent ca societatile din grup solicita sau nu asistenta sau sunt sau nu de acord cu strategiile impuse, aflandu-se intr-o relatie de subordonare sau dependenta. Asistenta oferita este obligatorie si nu o obligatie a prestatorului ci un drept al acestuia.

3. Documentele depuse de societate, in sprijinul afirmatiilor sale ca a solicitat si a beneficiat de servicii de asistenta solicitate prestatorului, consta in mai multe mail-uri purtate intre personalul său si personalul prestatorului.

Aceste mail-uri nu dovedesc comunicarea necesitatii, solicitarii prestarii unor servicii ci indeplinirea unor sarcini trasate de personalul "prestatorului" sau obtinerea acceptului pentru realizarea unor operatiuni. Ca exemplu:

- prin mail-ul din 23.07.2012, XX de la XXX SA multumeste lui A. XX-presedinte X International **pentru acceptarea investitiei** in cele trei strunguri instiintandu-l totodata despre conditiile de plata , livrare, instalare, **pentru validarea cererii de investitii** referitoare la masina de gaurit;
- prin mail-ul din 14.03.2014 XX - Responsabil juridic/Consilier General Grupul X, comunica ca **nu este de acord** cu o asociere referitoare la Vietnam, atasand un contract de distributie cu prevederile principale pe care **destinatarul poate** sa il completeze si sa il semneze;
- prin mail-ul din 20.06.2013 AL XX isi da **acordul pentru comandarea** imediata a unei noi masini de placare (cladding),
- prin mail-ul din 17.02.2012 G. XX comunica **acceptarea si semnarea** de catre AL XX a comenzii pentru 3 ferastraie.
- din mail-ul din 21.06.2011 referitor la stocurile mari la 31.05. 2011, rezulta ca se intocmeste un raport catre AL XX privind motivele neexpedierii si se indeplineste dispozitia acestuia de a urgenta expedierile.

Fata de cele de mai sus se retine ca suma cheltuielilor inregistrate de XXX SA in baza facturilor emise de X SA reprezinta costuri de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare între persoanele afiliate si ca acestea sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă. XXX SA nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, tinand cont ca are un director general care conduce si coordoneaza activitatea si un presedinte al Consiliului de Administratie al XXX SA-domnul AL XX, ce ar fi trebuit sa presteze sau a prestat activitatile in aceasta calitate a sa si nu in calitatea de Presedinte al X International. Contestatara nu face dovada prestarii efective a unor servicii comandate, necesare activitatii sale, pe care le-ar fi folosit in lipsa relatiilor de dependenta.

Prin urmare contribuabilul **nu face dovada realitatii prestarii serviciilor contractate**, in forma in care acestea sunt consemnate in contractul incheiat in data de 20.04.2009, care, pentru XXX SA, este un contract impus, de aderare, incheiat intre parti afiliate si nu unul liber consimtit de pe pozitii de independenta, si nici nu dovedeste **necesitatea** efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. XXX SA **nu face plata contravalorii unor anume servicii prestate ci i se aloca de catre societatea-mama o cota din costurile inregistrate cu conducerea grupului, servicii pe care nu le-ar fi solicitat in lipsa relatiilor de dependenta.** Astfel avand in prevederile legale aratate anterior (art. 21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; pct. 41 al Titlului I - *Dispoziții generale* respectiv pct.48 si pct.49 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) se retine ca nu sunt deductibile cheltuielile in suma de X lei, in consecinta contestatia societatii in legatura cu impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

In cauza sunt aplicabile prevederile art. 276 si art. 279 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Legea nr. 207/2015

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) 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.

„ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

coroborat cu prevederile pct. 11.1. din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neintemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

Se retine ca in mod legal si intemeiat organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile in suma de X lei, stabilind astfel in sarcina societatii impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei.

III.2. Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de X lei:

În fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma de X lei, astfel:

- prin neacceptarea deducerii sumei de **X lei** aferenta unei baze impozabile in suma de X lei, inscrisa in facturile nr. 1647/17.01.2013 in valoare totala de X lei si TVA aferent in suma de XX lei, nr. 1683/15.02.2013 in valoare totala de X lei si TVA aferent in suma de X lei, nr. 1714/16.03.2013 in valoare totala de XX lei si TVA aferent in suma de X lei, emise de catre S.C XX XXY S.R.L XXY, CUI: RO XX, dedusa in perioada ianuarie - martie 2013, pe motiv ca facturile nu contin toate elementele prevazute de art.155, alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal

respectiv nu contin denumirea specifica fiecarui produs livrat, dimensiune, pretul unitar,

- prin colectarea TVA suplimentara in suma de **X lei**, aferenta livrarilor de piese, diferite materiale si prestari de servicii facturate catre "XXY LTD VAT GBXXY", in luna aprilie 2010 si catre 'XXY VAT FR XXY", in perioada ianuarie – noiembrie 2012, deoarece codurile de inregistrare in scopuri de TVA ale clientilor au fost suspendate temporar sau si-au pierdut valabilitatea.

Contestatară sustine:

- cu privire la suma de X lei dedusa in baza facturilor emise de S.C XX XXY S.R.L, cele trei facturi in cauza contin denumirea specifica fiecarui produs livrat, cantitatea si pretul unitar. Mentionarea in facturi a numarului avizului de insotire a marfii nu este element obligatoriu prevazut de art. 155 din Codul fiscal.

- cu privire la livrarile intracomunitare a facut dovada transportului in alt stat membru, a obtinut din posibilitatile avute la indemana confirmarea validitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA anexand "print screen"-uri din baza de date VIES prezentate si in timpul inspectiei fiscale. Precizeaza si ca IPS SAS este denumirea prescurtata a SAS International Procurement Services. In apararea sa invoca si decizii ale CJUE, precum cauza C-146/05 Albert Collee, cauza C-587/10 VSTR prin care s-a retinut ca atata timp cat este incontestabil faptul ca s-a facut o livrare intracomunitara, scutirea de TVA sa fie acordata daca sunt indeplinite conditiile de fond, chiar daca anumite cerinte de forma nu au fost respectate; se mai precizeaza si ca actualizarea cu efect retroactiv a bazei de date VIES este o practica a statelor membre, fiind confirmata in speta Mecsek-Gabona, cu referinta la Italia.

1. Cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de X lei aferenta facturilor emise de catre S.C XX XXY SRL, pe motiv ca facturile nu contin toate elementele prevazute de art.155, alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal respectiv nu contin denumirea specifica fiecarui produs livrat, dimensiune, pretul unitar, din analiza acestor facturi aflate la dosarul contestatiei organul de solutionare a contestatiei retine ca este vorba de livrarea a trei ambalaje pentru trei statii de pompare, asa cum si sunt inscise in comanda XXX SA cu nr. 126826/11.01.2013 si cele trei facturi cuprind denumirea "Ambalaje statia de pompare SP", care este o denumire specifica si conforma cu cea din comanda emisa de XXX SA, preturi unitare/buc si in doua cazuri cantitatea de 1 bucata, in celalalt caz cantitatea de 1 bucata rezultand din impartirea valorii la pretul unitar.

Este adevarat ca facturile nu contin dimensiunile ambalajelor, dar aceasta nu este o cerinta cuprinsa in prevederile art. 155, alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

In circumstantierea cauzei, organul de inspectie fiscala a consemnat in actele contestate si alte nereguli constatate din verificarea efectuata, precum:

- pentru justificare trebuiau intocmite situatii de lucrari sau devize de lucrari din care sa reiasa cantitatea materialelor folosite preturile unitare ale acestora, precum si cheltuielile directe si indirecte privind prestarea de servicii;

- avizele de insotire a marfii prezentate de societate si anexate in copie xerox, au date ulterioare emiterii facturilor si receptiei bunurilor, facturile nr. 1647/17.01.2013, nr.1683/15.02.2013, nr.1714/16.03.2013, respectiv avizele au inscrise nr.1431/12.02.2013, nr.1453/13.03.2013 si nr.1450/12.03.2013, iar la rubrica " Specificatia (produse, ambalaje etc)" este inscris material lemnos fara a se mentiona cantitatea, pretul unitar si valoarea acestuia.

Prima cerinta inscrisa anterior nu este o conditie de deducere a TVA, prevazuta de Titlul VI - Taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal ci o conditie de deducere a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit prevazuta de pct. 48 al Normelor metodologice de aplicare a art. 21 alin.(4) lit.m) din Titlul II - Impozitul pe profit din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, norme aprobate prin HG nr. 44/2004. Aceste prevederi nu reglementeaza deducerea taxei pe valoarea adaugata.

Referitor la lipsurile cuprinse in avizele de insotire a marfii **se retin urmatoarele:**

- la dosarul contestatiei s-au depus mai multe avize decat cele mentionate de organele de inspectie fiscala, respectiv cele cu numerele 1402/12.01.2013, 1404/15.01.2013, 1406/16.01.2013, 1411/22.01.2013 si 1434/14.02.2013,

- in avize, in afara de "Material lemnos" mai este inscris: grinzi, rigle, cherestea, statia de pompare SP11, SP12, SP13; in unele avize apar numarul de bucati si dimensiunile. Avizele de insotire a marfii sunt intocmite de X E PXXY SRL, sunt semnate de delegatul acestora si nu au nici o semnatura de primire din partea XXX, exceptand semnarea pentru conformitate cu originalul. Organele de inspectie fiscala nu au consemnat ca XXX SA ar fi inregistrat in contabilitate aceste avize de insotire a marfii si potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991: "(2) *Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.*"

Rezulta astfel ca neintocmirea corespunzatoare a avizelor de insotire a marfii nu angajeaza raspunderea XXX SA sau a persoanelor angajate,

deoarece XXX SA sau persoanele sale angajate nu le-au întocmit, vizat și aprobat, și nu le-au înregistrat în contabilitate .

Dealtfel, organele de inspectie fiscala nu contesta realitatea operatiunilor respective, precizand in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei ca pentru faptele contestate nu au fost sesizate organele de cercetare penala, si totodata in aceesi perioada, conform celor mentionate in RIF, pentru alte achizitii de material lemnos de la **acelasi furnizor**, s-a colectat TVA suplimentara de organele de inspectie fiscala, datorita neaplicarii taxarii inverse.

Societatea a depus documente noi in sustinerea contestatiei, neanalizate de organele de inspectie fiscala, precum mail-uri prin care se negociaza ambalajele respective, in unele fiind descrise numarul ambalajelor si dimensiunile, fotografii cuprinzand aceste ambalaje. Totodata in contestatie societatea precizeaza ca bunurile au fost folosite in folosul operatiunilor impozabile. Organele de inspectie fiscala nu au analizat daca aceste achizitii au fost in folosul operatiunilor impozabile ale societatii, respectiv destinatia data ambalajelor si statiilor de pompare astfel ambalate.

In aceste conditii organele de solutionare a contestatiei nu se pot substitui organelor de inspectie fiscala si nu isi pot forma o convingere privind legalitatea si temeinicia neacceptarii dreptului de deducere a taxei pentru operatiunile in cauza.

In speta sunt incidente prevederile art. 7 alin.(2) si ale art. 94 alin.(1) si alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, din interpretarea carora se retine ca administrarea si aprecierea probelor trebuie facuta in primul rand de catre organele de inspectie fiscala, care au obligatia ca in virtutea rolului activ conferit de Codul de procedura fiscala, sa verifice starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont ca potrivit art. 49 alin. (1) din Codul de procedura fiscala : *"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 consecință, având în vedere contradicțiile dintre documentele existente la dosarul cauzei si constatarile organelor de inspectie fiscala; neclaritățile existente in redactarea constatarilor si caracterul incomplet al acestora; faptul că din instrumentarea speței de către organele de inspectie fiscală, organul de soluționare a contestației nu își poate forma convingerea dacă achizițiile pentru care nu s-a admis dreptul de deducere a TVA sunt sau nu in folosul operatiunilor impozabile ale societatii cu drept de deducere și faptul ca organul de soluționare a contestatiei nu se poate substitui

organelor de inspectie fiscala competente sa analizeze intrunirea tuturor conditiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, se reține că se impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin.(3), alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscala **se va desfiinta decizia de impunere contestata cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de X lei.**

2. Cu privire la colectarea TVA suplimentara in suma de X lei

2.1. TVA colectata colectata suplimentara in suma de X lei

Conform celor consemnate in actele contestate, aferent livrarilor de piese, diferite materiale si prestari de servicii facturate catre " XXY LTD VAT GBXXY", in luna aprilie 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentara in suma **de X lei**, pentru urmatoarele considerente:

- Compartimentul de schimb international de informatii, a transmis adresa inregistrata sub nr. 53/10.11.2015 din care reiese ca, la codul VAT GBXXY este inscrisa XXY LTD, cu adresa 41 XXY S9 3wl, care nu detine cod valabil de identificare in scopuri de TVA, iar incepand cu data de 01.05.2010 codul VAT GBXXY isi inceteaza valabilitatea;

- din Raportul VIES punctul 4 " Livrari romanesti suspecte", rezulta ca pentru XXY LTD VAT GBXXY in luna aprilie 2010 codul a fost invalid temporar,

- echipa de inspectie fiscala a analizat factura nr. VLC 37285/21.04.2010, emisa catre XXY LTD VAT GBXXY, constatand ca este in valoare totala de XX lei, fiindu-i prezentat documentul de transport CMR **din care rezulta ca transportul a fost efectuat** de SC XX SRL Rm . Valcea, la rubrica nr. 2 din CMR "Destinatar " este inscris XX ROAD ST6, 3 RU BURSLEM, STOKEON TRENT", care confirma si receptia marfii prin semnatura si stampila la rubrica nr.24;

- s-a colectat de organele de inspectie fiscala TVA suplimentara in suma de X lei, in cota de 19%, aferenta unei baze impozabile suplimentare in suma de XX lei, conform anexa nr. 4 la RIF.

Din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- XXX SA a emis factura nr. VLM 37285/21.04.2010 in valoare de XX euro, catre XXY LTD, cod TVA GBXXY, pentru livrarea unor flanse de otel, inscriind in factura "Scutit cu drept de deducere" si fara a inscrie/colecta TVA in factura, mijloc de transport XX;

- CMR-ul, ce cuprinde transportul flanselor, prevede ca destinatar si este semnat si stampilat de o firma din Anglia, adresa acesteia fiind inscrisa ca loc prevazut pentru livrarea marfii. Transportul s-a prevazut a fi efectuat in perioada 22.04.2010 - 26.04.2010;

- contestatarea a depus copie dupa un "print-screen" cuprinzand confirmarea VIES ca in data de 17.05.2010 codul de TVA al cumparatorului este un numar valid de TVA;
- prin adresa nr. 53/10.11.2015 Compartimentului de schimb international de informatii din cadrul AJFP Gorj comunica ca la data realizarii operatiunii de verificare a valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA, respectiv 10.11.2015, codul de TVA GB-XXY nu mai era valabil, data de sfarsit a valabilitatii fiind 01.05.2010;
- la dosarul cauzei nu s-au depus pana in prezent fila din Raportul VIES "Livrari romanesti suspecte" referitoare la XXY LTD, cod TVA GBXXY.

In actele contestate s-a mentionat de organele de inspectie fiscala ca din aceste documente a rezultat ca in luna aprilie 2010 codul VAT GBXXY a fost invalid temporar si incepand cu data de 01.05.2010 codul VAT GBXXY isi inceteaza valabilitatea.

Fata de cele de mai sus organele de solutionare a contestatiei retin ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca a avut loc o livrare intracomunitara de bunuri pentru care **transportul a fost efectuat din Romania in Anglia. In consecinta ne aflam in prezenta unei livrari intracomunitare de bunuri pentru care s-a facut dovada efectuării transportului intre doua state membre.** Potrivit art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, forma in vigoare la data operatiunii:

"ART. 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod **valabil** de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:"*

Conform celor mentionate de organele de inspectie fiscala, referitor la cuprinsul adresei inregistrata sub nr. 53/10.11.2015 primita de la Compartimentul de schimb international de informatii, incepand cu data de 01.05.2010 codul VAT GBXXY isi inceteaza valabilitatea. Aceasta inseamna ca pana la data de 30.04.2010 codul VAT GBXXY era un cod **valabil** de înregistrare în scopuri de TVA. Dar in mod contradictoriu cu cele precizate anterior, organele de inspectie fiscala precizeaza si ca in conformitate cu Raportul VIES punctul 4. " Livrari romanesti suspecte" in luna aprilie 2010 codul VAT GBXXY a fost invalid temporar.

Organele de inspectie fiscala, desi au avut la dispozitie confirmarea valabilitatii codului VAT GBXXY din 17.05.2010, obtinuta de contestatara la acea data din sistemul VIES, nu au analizat aceasta situatie contradictorie.

In aceste conditii organele de solutionare a contestatiei nu se pot substitui organelor de inspectie fiscala si nu isi pot forma o convingere

privind legalitatea si temeinicia neacceptarii dreptului de deducere a taxei pentru operatiunile in cauza.

In apararea sa contestatara invoca decizii ale Curtii de Justitie a Uniunii Europene referitoare la interpretarea Directivei 112/2006 privind taxa pe valoarea adugata, spete referitoare la situatii asemnatoare de livrari intracomunitare, in care Curtea a stabilit ca atata timp cat este incontestabil faptul ca s-a facut o livrare intracomunitara, scutirea de TVA sa fie acordata daca sunt indeplinite conditiile de fond, chiar daca anumite cerinte de forma nu au fost respectate.

Potrivit art. 1 alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

"(4) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelu tratat."

Deciziile Curtii de Justitie a Uniunii Europene prin care se interpreteaza Tratatete la care Romania este parte, fac parte din dreptul comunitar si trebuie respectate ca atare.

Sub aspectul legislatiei comunitare mentionam ca statele membre, si implicit autoritatile nationale, au obligatia legala de a-si indeplini obligatiile impuse prin Tratatul UE si de legislatia secundara elaborata conform acestuia.

Potrivit art. 267 din Tratatul privind functionarea Uniunii Europene (denumit in continuare TFUE), Curtea de Justitie a Uniunii Europene (denumita in continuare CJUE) este singura instanta competenta sa interpreteze tratatele, precum si sa se pronunte cu privire la interpretarea si validitatea dreptului derivat.

In privinta interpretarii unor dispozitii ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, *in interpretarea data de CJUE*, prin urmare atunci cand exista o practica a CJUE cu privire la anumite dispozitii, inclusiv dispozitiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata – componenta a acquis-ului comunitar, statele membre trebuie sa adopte o conduita conforma interpretarii respective.

De asemenea, celelalte autoritati nationale, inclusiv autoritatile fiscale, care aplica dreptul UE trebuie sa tina cont de interpretarea data de CJUE, avand in vedere ca o aplicare a dreptului UE care nu este conforma cu aceasta interpretare, incalca, de fapt, insasi norma de drept respectiva. Pentru a fi posibila atingerea unui astfel de deziderat, autoritatile fiscale au obligatia de a se asigura ca interpretarile date legislatiei fiscale si practica nationala sunt conforme cu interpretarile Curtii de Justitie a Uniunii Europene, din acest motiv fiind deopotriva responsabile in identificarea hotarilor CJUE aplicabile in situatii de fraude fiscale sau abuzuri.

În consecință, având în vedere contradicțiile dintre constatările organelor de inspectie fiscala si documentele existente la dosarul cauzei;

modul neclar de redactare a actelor contestate, in care organele de inspectie fiscala analizand livrarile catre XXY LTD laolalta cu cele catre un alt cumparator ('XXY VAT FR XXY') denumesc livrarile ca fiind "*de piese, diferite materiale si prestari de servicii*", desi factura in cauza cuprinde livrarea unor flanse de otel; faptul ca pentru cumparator s-a consemnat ca nu detine un **cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA** incepand cu data de 01.05.2010 iar factura emisa catre acesta are inscrisa data anterioara de 21.04.2010, organele de inspectie fiscala consemnand totodata ca in cauza a avut loc un transport de bunuri intracomunitar care coroborat cu practica Curtii Europene de Justitie duce la incadrarea operatiunii respective in categoria livrarilor intracomunitare, dar și faptul ca organul de soluționare a contestatiei nu se poate substitui organelor de inspectie fiscală competente sa analizeze intrunirea tuturor conditiilor legale pentru scutirea de TVA, se reține că se impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin.(3), alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desfiinta decizia de impunere contestata cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de X lei.**

2.2 TVA colectata suplimentar in suma de XX lei, pentru livrarile catre 'XXY VAT FR XXY', in perioada ianuarie – noiembrie 2012.

Conform celor consemnate in actele contestate, aferent livrarilor de piese, diferite materiale si prestari de servicii facturate catre 'XXY VAT FR XXY' in perioada ianuarie – noiembrie 2012, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentara in suma de XX lei, pentru urmatoarele considerente:

- urmare a celor solicitate Compartimentul de schimb international de informatii, a transmis adresa inregistrata sub nr. 55/10.11.2015 si adresa inregistrata sub nr. 03/03.02.2016 din care reiese ca, la codul VAT FRXXY este inscrisa XXY SERVICES, Zona Industrielle 9 Rue De Lisbonne 13127 SYX, pentru perioada 01.01.1996-23.02.2012, iar incepand cu data de 23.02.2012 codul VAT FR XXY isi inceteaza valabilitatea;

- din adresa inregistrata sub nr. 56/10.11.2015 reiese ca, la codul VAT FR 7445297118 este inscrisa XXY, Adresa 24.28.24 Av De L'Europe 92270 XXY, nefiind specificat ca acest cod nu este valabil, avand inscris " data start valabilitate 01.04.2004", fara data sfarsit valabilitate .

- din Raportul VIES punctul 4 " Livrari romanesti suspecte ", rezulta ca pentru XXY SERVICES VAT FRXXY, in perioada ianuarie – noiembrie 2012 codul de TVA a fost invalidat temporar in lunile ianuarie, februarie si martie 2012, sau nu este activ in lunile: mai, iunie, iulie, august, septembrie, octombrie si noiembrie 2012.

Urmare celor prezentate, echipa de inspectie fiscala a analizat in detaliu facturile privind livrarile intracomunitare de piese si diferite materiale, emise catre " XXY VAT XXY", respectiv:

- un numar de 12 facturi de livrari marfa emise in perioada 09.01.2012 – 27.11.2012, precum si documentele de transport (CMR) prezentate, fiind constatat ca pentru fiecare din cele 12 livrari "**a fost prezentat documentul de transport CMR din care rezulta ca transportul a fost efectuat**", in unele cazuri destinatarul transportului in scris in CMR fiind din alt stat membru decat Romania dar nu cumparatorul in scris in factura;
- un numar de 4 facturi, cuprinzand valoarea fara TVA a prestarilor de servicii pentru anumite piese proprietatea operatorului mentionat, care au fost ulterior exportate catre XXY 122 Route Sable 97427 Etang XY, pentru care au fost prezentate Declaratii vamale stampilate de Biroul Vamal Rm. Valcea, din care rezulta ca bunurile au transportate/exportate in Insulele Etang XY, operatiuni de livrare ce reprezinta exporturi.

Motivele pentru care echipa de inspectie fiscala nu a fost de acord cu scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare au fost:

- din documentele de transport prezentate (CMR), nu rezulta ca destinatarul marfurilor este XXY SERVICES, asa cum este in scris in sistemul VIES si pentru al carui cod a fost inregistrata solicitarea;
- interogari efectuate de SC XXX SA in sistemul de date VIES nu sunt concludente deoarece acestea au fost efectuate ulterior livrarilor de bunuri si nu la data cand a fost emisa factura fiscala;
- facturile fiscale nu cuprind toate datele exacte de identificare a beneficiarului marfurilor, respectiv pe facturi a fost in scris XXY 9/11, rue de Lisbonne 13742 SYX, iar pe sistemul VIES la codul FR XXY este in scris numele XXY SERVICES cu adresa ZONE INDUSTRIELLE 9 RUE DE LISBONNE 13127 SYX, adresa si denumire diferita de cea in scrisa in aceste facturi fiscale;
- SC XXX SA are obligatia sa faca dovada valabilitatii codului de TVA al partenerului din statul membru si sa prezinte documente (Invoice, CMR) care sa justifice faptul ca bunurile au fost transportate din Romania pentru cumparatorul al carui cod este in scris in factura.

Potrivit prevederilor art.10, alin.(1) litera a) din O.M.E.F. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)–i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 10 (1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:a) facturi fiscale care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt

stat membru; si, dupa caz, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare."

Se retine astfel ca documentul de transport prevazut de lege pentru aplicarea scutirii de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri trebuie sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si nu sa justifice faptul ca bunurile au fost transportate din Romania pentru cumparatorul al carui cod este inscris in factura, cum considera organul de inspectie fiscala. Este evident ca in cazul in care cumparatorul din alt stat membru revinde la randul sau marfa catre un alt cumparator din acelasi stat este mai rentabil ca sa dirijeze transportul intracomunitar direct catre acest cumparator. Legea nu impune restrictii in aceasta privinta, respectiv nu conditioneaza ca in CMR sa apara ca destinatar persoana din alt stat membru catre care se factureaza livrarea respectiva, ci doar ca locul de livrare sa se afle in alt stat membru. Formularul CMR prevede in casuta 2 destinatarul iar in casuta 4 locul prevazut pentru livrarea marfii.

Mai mult, asa cum in mod repetat s-a consemnat in punctele de vedere exprimate de Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul M.F.P. (spre ex.: adresele cu nr. 408173/03.11.2013 si nr. 691997/01.07.2016), neregularitatile existente in cadrul unor CMR-uri nu sunt de natura sa puna la indoiala validitatea contractului de transport, neexistand prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării acestora sau conditionarii valabilității lor de existența concomitentă a celor două elemente.

Asa fiind, faptul ca in unele CMR-uri aferente livrarilor facturate de XXX SA, in regim de livrari intracomunitare scutite de TVA, destinatarul inscris este altul decat cumparatorul mentionat in facturi, nu are nici o influenta asupra aplicarii scutirii de TVA pentru livrari intracomunitare, atata timp cat sediul destinatarului si locul livrării, asemenea sediului cumparatorului, se situeaza intr-un alt stat membru decat Romania, iar faptul ca la casuta 24 din CMR, in unele cazuri nu apare stampila sau semnatura destinatarului sau ca aceasta semnatura este indescifrabila nu are nici o influenta asupra valabilitatii contractului de transport, pana la proba contrarie. Or, organele de inspectie fiscala nu pun la indoiala efectuarea transportului, nu au probe care sa dovedeasca ca transportul nu a fost efectuat, chiar consemnand ca din CMR-urile in cauza "*rezulta ca transportul a fost efectuat*".

De asemenea, analizand documentele prezentate de societate atat cu ocazia notei explicative data organelor de inspectie fiscala de doamna CVB in calitate de Director financiar contabil al SC XXX SA, cat si aceleasi documente atasate prezentei contestatii, rezulta:

- comenzile ce au stat la baza întocmirii facturilor, emise de cumparator, cuprind adresa, denumirea acestuia și codul de TVA înscris în facturi;

- organele de inspecție fiscală nu au analizat aceste documente nici în RIF-ul întocmit, nici în referatul cu propuneri de soluționare a contestației;

- verificările deținute de societate prin care a obținut din sistemul VIES confirmarea valabilității codului de TVA al cumparatorului, nu sunt în toate cazurile ulterioare datei emiterii facturilor, cum afirmă organul de inspecție fiscală, în mai multe cazuri fiind obținute anterior sau în aceeași zi cu data emiterii facturilor, iar faptul că unele sunt ulterioare datei emiterii facturilor nu are nici o relevanță asupra valabilității codului de TVA având în vedere frecvența obținerii acestor confirmări precum și faptul că mai degrabă dacă obținerea confirmării codului de TVA al cumparatorului ar fi fost anterioară datei emiterii facturilor ar fi fost posibil ca în această perioadă (între data anterioară a obținerii confirmării și data facturării/livrării sau data ulterioară la care s-a obținut confirmarea) să aibă loc anularea valabilității codului de TVA.

Astfel contestatarea pare că la momentul efectuării livrării să fi îndeplinit toate condițiile prevăzute de art.10, alin.(1) litera a) din O.M.E.F. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, respectiv a deținut:

a) **factura** care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru (**CMR**);

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/**comanda** de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

În privința celor patru facturi de prestări servicii asupra unor piese proprietatea IPS, care ulterior au fost exportate către XXY 122 Route Sable 97427 Etang XY, având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit locul prestării serviciilor prin același motiv, al nevalabilității codului de platitor de TVA al IPS XXY, se reține că sunt valabile considerentele incidente emise pentru livrările intracomunitare.

Cum organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru scutirea de TVA, ceea ce implică analiză de către acestea, cu obiectivitate, pe fond și nu doar pentru unele neregularități continute sau nu, a tuturor documentelor prezentate de societate în legătură cu îndeplinirea condițiilor de aplicare a scutirii de TVA, se reține că se

impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin.(3), alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desființa decizia de impunere contestată cu privire la TVA neadmisă la deducere în suma de XX lei.**

La pronunțarea soluțiilor de desființare organul de soluționare a contestației are în vedere și opinia constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, potrivit căreia înlăturarea scutirilor de TVA nu se poate realiza de statele membre pentru neindeplinirea unor condiții de formă, inclusiv lipsa sau validitatea codului de TVA al cumpărătorului, atâta timp cât condiția de fond a existenței unei livrări cu transport între două state membre este îndeplinită, livrarea are loc între **persoane impozabile** și organele de inspecție fiscală nu stabilesc, în baza unor elemente obiective, **indicii privind existența unei fraude** la TVA la care persoana ce a aplicat scutirea a participat sau despre care a avut sau putea să aibă cunoștința.

Contestatarea invocă în apărarea sa Deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele cuprinse în hotărâri ale CJUE pronunțate în cauzele C-385/2009 Nidera (punctele 50, 59 și 60), C-438/09 Dankovski (punctele 33 și 47) și C-273/11 Mecsek Gabona (paragraful 64), cauza C-146/05 Albert Collee (paragraful 31), cauza C-587/2010 VSTR, cauza C-409/04 Teleos (paragrafele 66 și 68) și cauza C-492/13 Traum EOOD.

Analizând numai cea din urmă (și mai recentă) cauză invocată de contestatara se poate reține că susținerile acesteia sunt întemeiate în privința modului de interpretare a Directivei 112/2006 privind taxa pe valoarea adăugată de către instanța europeană. Astfel hotărârea pronunțată de Curte conține și următoarele:

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea) 9 octombrie 2014(*) „Trimitere preliminară – Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Scutiri pentru operațiunile intracomunitare – Persoană care achiziționează bunurile neidentificată în scopuri de TVA – Obligația vânzătorului de a proba autenticitatea semnăturii persoanei care achiziționează bunurile sau a reprezentantului acesteia – Principiile proporționalității, securității juridice și protecției încrederii legitime – Efect direct”

În cauza C-492/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 2 septembrie 2013, primită de Curte la 13 septembrie 2013, în procedura Traum EOOD

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 138 alineatul (1) și a articolului 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al

taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO L 326, p. 1, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Traum EOOD (denumită în continuare „Traum”), pe de o parte, și Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practică în materie de impozite și asigurări sociale” pentru orașul Varna a Administrației Centrale a Agenției Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, cu privire la o decizie rectificativă prin care societății Traum i s-a refuzat acordarea unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru o operațiune pe care Traum a calificat-o drept livrare intracomunitară de bunuri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 131 din Directiva TVA prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 [din titlul IX din Directiva TVA] se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

4 Articolul 138 alineatul (1) din directivă, care figurează în capitolul 4, intitulat „Scutiri pentru operațiunile intracomunitare”, din titlul IX din aceasta, prevede:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

8 În cursul lunilor septembrie și octombrie ale anului 2009, Traum a desfășurat o activitate de construcții generale de clădiri și lucrări de inginerie civilă. În declarația sa de TVA aferentă perioadei 1 septembrie-31 octombrie 2009, Traum a menționat efectuarea unor livrări intracomunitare de port-lame și semifabricate, scutite de TVA, societății Evangelos gaitadzis, cu sediul în Grecia, prezentând documente prevăzute la articolul 45 din Regulamentul de aplicare a ZDDS, și anume două facturi care conțineau numărul grec de înregistrare în scopuri de TVA al societății Evangelos gaitadzis, procese-verbale de livrare, avize internaționale de expediție și o confirmare de recepție a mărfii semnată.

9 După efectuarea, la 7 octombrie 2009, a unei verificări în baza de date electronică a sistemului de schimb de informații privind TVA-ul (VIES) („VAT

Information Exchange System”, denumită în continuare „baza de date VIES”), administrația financiară bulgară a emis, la 2 noiembrie 2009, o decizie de compensare și de restituire în privința Traum. În decizia menționată, ea arăta că dintr-o verificare în baza de date VIES a rezultat că societatea Evangelos gaitadzis era înregistrată în scopuri de TVA și dispunea de un număr de TVA valabil începând de la 15 noiembrie 2005.

10 În schimb, societatea Evangelos gaitadzis nu a declarat achiziția intracomunitară și nici nu a achitat TVA în Grecia.

11 Cu ocazia unui control fiscal ulterior, administrația financiară bulgară a consultat din nou baza de date VIES și a constatat cu această ocazie că societatea Evangelos gaitadzis nu mai era înregistrată în scopuri de TVA începând de la 15 ianuarie 2006. În consecință, la 17 mai 2011, administrația menționată a emis o decizie rectificativă în privința Traum, prin care a supus TVA-ului operațiunile de vânzare către societatea Evangelos gaitadzis, pentru motivul că această societate nu era înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, astfel încât condiția scutirii de această taxă care depinde de calitatea de persoană impozabilă a celui care achiziționează bunurile, prevăzută la articolul 7 alineatul 1 din ZDDS, nu era îndeplinită.

12 Formulând o acțiune administrativă împotriva acestei decizii rectificative la Direktor, Traum a prezentat cu această ocazie decizia de compensare și de restituire emisă de administrația financiară bulgară, care arăta faptul că societatea Evangelos gaitadzis dispunea de un număr de înregistrare în scopuri de TVA valabil la momentul operațiunii.

.....
16 În aceste condiții, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Condiția prealabilă pentru scutirea de TVA în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din [Directiva TVA] este îndeplinită și nu este aplicabilă excepția prevăzută la articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din [această directivă] într-un caz precum cel din cauza principală, în care după efectuarea livrării s-a stabilit că faptul că persoana care a achiziționat bunurile nu are calitatea de «persoană înregistrată în scopuri de TVA» a fost indicat în [baza de date VIES] după efectuarea livrării [sau înscrierea tardivă a calității de «persoană care nu mai este înregistrată în scopuri de TVA» rezultă din informațiile adunate de administrația financiară bulgară], iar reclamanta afirmă că a acționat cu diligența necesară, adresând, [în cadrul acestei baze de date], cereri de informații din acest sistem, care nu sunt probate cu înscrisuri?

2) Principiile neutralității fiscale, proporționalității și protecției încrederii legitime sunt încălcate în cazul unei practici administrative și al unei jurisprudențe conform căroră vânzătorul – expeditorul conform contractului

de transport – are obligația de a stabili autenticitatea semnăturii beneficiarului și dacă aceasta provine de la o persoană care reprezintă societatea beneficiară, de la unul dintre angajații acestei societăți având o funcție corespunzătoare sau de la o persoană autorizată?

3) Într-o situație precum cea din speță, dispoziția articolului 138 alineatul (1) din Directiva [TVA] are efect direct, iar instanța națională poate să aplice această dispoziție în mod direct?”

...

22 Pentru a răspunde la aceste întrebări, trebuie amintit că o livrare intracomunitară, care constituie corolarul achiziției intracomunitare, este scutită de TVA dacă îndeplinește condițiile stabilite la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA (Hotărârea Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 29 și jurisprudența citată).

....

24 Potrivit unei jurisprudențe constante, scutirea de TVA a livrării intracomunitare a unui bun nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că bunul respectiv a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, același bun a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea în special Hotărârea Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 42).

25 În plus, astfel cum rezultă din articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, scutirea de această taxă este supusă condiției ca livrarea să nu fie efectuată către o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directivă.

26 Or, întrebările adresate de instanța de trimitere vizează mijloacele de probă care pot fi impuse furnizorului pentru a demonstra că sunt întrunite condițiile pentru scutirea de TVA cu ocazia unei livrări intracomunitare de bunuri.

27 În această privință, din jurisprudența Curții reiese că, în lipsa unei dispoziții concrete în Directiva TVA referitoare la probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din această directivă, condițiile în care scutesc livrările intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 36 și jurisprudența citată).

.....

36 Cu toate acestea, dat fiind că obligația de verificare a calității de persoană impozabilă revine autorității naționale competente înainte ca aceasta din urmă să îi atribuie un număr de identificare în scopuri de TVA, o eventuală neregularitate care ar afecta registrul persoanelor impozabile nu poate avea drept consecință privarea unui operator, care s-a întemeiat pe datele care figurau în registrul menționat, de scutirea de care ar avea dreptul să beneficieze. Astfel, Curtea a hotărât că ar fi contrar principiului proporționalității ca furnizorul să fie considerat persoană obligată la plata TVA-ului pentru simplul motiv că a intervenit o radiere cu efect retroactiv a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunurile (a se vedea în acest sens Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctele 63 și 64).

...

40 Or, decizia de trimitere nu conține indicații care să permită să se concluzioneze că livrarea în discuție în litigiul principal era implicată într-o fraudă fiscală sau că Traum nu a acționat cu bună-credință în contextul unei eventuale fraude săvârșite de persoana care a achiziționat bunurile.

43 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 138 alineatul (1) și articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, administrația financiară dintr-un stat membru să refuze beneficiul dreptului la scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitară pentru motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în scopuri de TVA în alt stat membru și că furnizorul nu a demonstrat nici autenticitatea semnăturii care figurează pe documentele prezentate în susținerea declarației sale de livrare pretins scutită, nici puterea de reprezentare a persoanei care a semnat aceste documente în numele persoanei care a achiziționat bunurile, în condițiile în care dovezile justificative ale dreptului de scutire prezentate de furnizor în susținerea declarației sale erau conforme cu lista documentelor care trebuie prezentate respectivei administrații, stabilită de dreptul național, și au fost acceptate inițial de aceasta ca dovezi justificative, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

...

Cu privire la a treia întrebare

44 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât poate fi invocat de persoanele impozabile în fața instanțelor naționale împotriva statului în vederea obținerii unei scutiri de TVA pentru o livrare intracomunitară.

45 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului, oricare ar fi calitatea în care acționează acesta din urmă (a se vedea Hotărârea Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punctele 18 și 23, și Hotărârea Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 31 și jurisprudența citată).

46 În speță, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede obligația statelor membre de a scuti livrările de bunuri care îndeplinesc condițiile care sunt enumerate în cuprinsul acestuia.

47 Deși articolul 131 din această directivă acordă statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când adoptă condițiile scutirii de TVA prevăzute la articolul 138 din aceasta în vederea asigurării aplicării corecte și simple a scutirilor respective, această împrejurare nu afectează totuși caracterul precis și necondiționat al obligației de scutire prevăzute de acest din urmă articol (a se vedea prin analogie Hotărârea Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punctul 33).

48 Rezultă din cele de mai sus că articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât poate fi invocat de persoanele impozabile în fața instanțelor naționale împotriva statului în vederea obținerii unei scutiri de TVA pentru o livrare intracomunitară.

...

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

1) Articolul 138 alineatul (1) și articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, administratia financiară dintr-un stat membru să refuze beneficiul dreptului la scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară pentru motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în alt stat membru și că furnizorul nu a demonstrat nici autenticitatea semnăturii care figurează pe documentele prezentate în susținerea declarației sale de livrare pretins scutită, nici puterea de reprezentare a persoanei care a semnat aceste documente în numele persoanei care a achiziționat bunurile, în condițiile în care dovezile justificative ale dreptului de scutire prezentate de furnizor în susținerea declarației sale erau conforme cu lista documentelor care trebuie prezentate respectivei administrații, stabilită de dreptul național, și au fost acceptate initial de aceasta ca dovezi justificative, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

2) Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88, trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât poate fi invocat de persoanele impozabile în fața instanțelor naționale împotriva statului în vederea obținerii unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară."

Se retine ca din hotararea prezentata, sau din cele la care face trimiteri, precum si din cele mentionate anterior rezulta urmatoarele interpretari ale Directivei 2006/112/CE:

- Directiva europeana in materie de TVA nu prevede conditii de forma pentru aplicarea scutirii de TVA in cazul livrarilor intracomunitare ci doar conditii de fond de indeplinit de o operatiune pentru a putea fi incadrata in aceasta categorie, statele membre putand stabili conditii de forma in scopul prevenirii fraudei si evaziunii fiscale, dar cu respectarea unor limite, principii;

- persoanele impozabile pot invoca cu aplicabilitate directa (asemenea normelor dreptului intern) prevederile articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în vederea obținerii unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară;

- prevederile Directivei 2006/112/CE se opun ca administrația financiară dintr-un stat membru să refuze beneficiul dreptului la scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară pentru simplul motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în alt stat membru, in conditiile in care sunt indeplinite conditiile de aplicarea scutirii prevazute de art. 138 din Directiva **si în cazul în care se dovedește, printre altele, existenta unei fraude săvârșite de persoana care achiziționează bunurile, despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință.**

Asa fiind chiar si in cazul existentei unei fraude nu se poate impune retroactiv plata TVA in cazul persoanelor ce au aplicat scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare, daca aceste persoane nu au participat, nu au stiut sau nu ar fi putut sa stie de fraudă respectiva.

Revenind la speta noastra, organele de inspectie fiscala nu au consemnat (in raportul de inspectie fiscala, decizia de impunere sau alte acte intocmite cu ocazia inspectiei fiscale efectuate la XXX SA, din cele aflate in dosarul contestatiei) nicio suspiciune/constatare privind savarsirea vreunei fapte de **evaziune, fraudă sau abuz**, si nicio incalcare a conditiilor de fond referitoare la indeplinirea conditiilor de scutire, chiar confirmandu-se efectuarea transportului intracomunitar.

Mai mult, contestatara a indeplinit sau pare sa fi indeplinit, la momentul livrării, conditiile de forma, detinand documentele prevazute de legea romana pentru aplicarea scutirii, respectiv cele prevazute de art.10, alin.(1) litera a) din O.M.E.F. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata in cazul livrarilor

intracomunitare, respectiv facturi in care este mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru, CMR-uri care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si, alte documente, precum comenzile primite de la beneficiar ce cuprind adresa si codul de TVA al acestuia in scris in facturile intocmite sau obtinerea din VIES, in maniera in care ii era accesibil, a multiple confirmari privind valabilitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA atribuit partenerului din Franta.

Astfel organele de inspectie fiscala, desi aveau obligatia în virtutea rolului lor activ consacrat de art. 7 alin. (2) si alin. (3) din Codul de procedură fiscală, să examineze în mod obiectiv starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, s-au limitat la a solicita informatii de la alte Compartimente interne, fara a analiza situatia rezultata, de contradictie cu confirmarile privind valabilitatea codurilor de TVA, fara a solicita alte informatii care sa-i permita sa stabileasca care sunt cauzele acestor neconcordanțe, daca contestatara putea sa cunoasca la data efectuării operatiunilor anulara sau invalidarea valabilitatii codurilor de platitori de TVA ale beneficiarilor, daca a existat sau nu vreo frauda la TVA despre care contestatara a stiut sau ar fi trebuit sa stie sau la care a participat.

Din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu rezulta nici analiza documentelor prezentate de societate in legatura cu partenerul din Franta.

Spre exemplu, in Extrasul din 23.05.2012 din Certificatul de inregistrare la Registrul Comertului si al Societatilor pentru XX, avand in scris in antet Grefa Tribunalului Comercial din Salon de Provence, ce se afla in dosarul contestatiei atat in limba franceza ca o copie a originalului, cat si tradus in limba romana de un traducator autorizat, apare ca societatea in cauza este administrata de X SA reprezentata de domnul AL XX. Cum am aratat la punctele anterioare, X SA este si societate mama pentru XXX SA iar domnul AL XX este si presedintele Consiliului de Administratie al XXX SA. Astfel, daca echipa de inspectie fiscala, ar fi suspectat/constatat ca in relatiile comerciale desfasurate de XXX SA cu "XXY VAT XXY", ar fi existat o frauda la TVA, in sarcina acesteia din urma societati, ar fi putut considera ca exista indicii ca SC XXX SA a stiut sau ar fi trebuit sa stie despre aceasta frauda. data fiind situatia ca cele doua societati sunt controlate de aceeasi persoana. Dar organele de inspectie fiscala nu au consemnat nici o suspiciune sau indicii despre existenta vreunei fraude intemeiandu-si decizia pe unele deficiente de forma a unor documente si pe comunicari interne din 2016 privind valabilitatea sau suspendarea valabilitatii codului de TVA al cumparatorului pe care acesta l-a detinut, fara a stabili cand s-a operat in sistemul VIES aceasta modificare si daca societatea o putea cunoaste la momentul efectuării operatiunilor facturate ca scutite.

Solutia desfiintarii deciziei de impunere, pentru TVA colectata suplimentar, este determinata si de faptul ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui organelor de inspectie fiscala in stabilirea starii de fapt fiscale, in obtinerea informatiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, a imprejurarilor in care s-a produs operarea in VIES a anularii codului de inregistrare in scopuri de TVA al beneficiarilor livrarilor intracomunitare, a aplicabilitatii in concret a Directivei 112/2006 asa cum este interpretata prin Deciziile CJUE, organelor de inspectie fiscala revenindu-le ca atributie expresa, potrivit art. 94 alin. (2) din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003, cu modificarile ulterioare: *"a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale"*. Aceasta si pentru a nu priva contribuabilul de o cale de atac si avandu-se in vedere că *" Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac"*.

In speta sunt incidente prevederile art. 7 alin.(2) si ale art. 94 alin. (1) si alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, din interpretarea carora se retine ca administrarea si aprecierea probelor trebuie facuta in primul rand de catre organele de inspectie fiscala, care au obligatia ca in virtutea rolului activ conferit de Codul de procedura fiscala, sa verifice starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont ca potrivit art. 49 alin. (1) din Codul de procedura fiscala : *"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 consecință, se reține că se impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin.(3), alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) *Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare. [...]*

(7) *În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”*

coroborat cu pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, care precizează:

“11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat”,

se va desființa Decizia de impunere nr. F-X X/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X X/2016, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de obligații fiscale în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

III.3 Referitor la majorările/dobânzile de întârziere în sumă de XX lei și penalitățile de întârziere în sumă de XX lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, precum și majorările/dobânzile de întârziere în sumă de XX lei și penalitățile de întârziere în sumă de XX lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei, în condițiile în care contestatara nu indica un alt quantum al acestora și nu contesta modul de calcul, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, iar întrucât prin decizia de soluționare a contestației formulate împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X X/2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj se respinge contestația în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și se desființează decizia de impunere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, accesoriile vor urma soarta obligațiilor principale.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor actelor normative invocate în conținutul deciziei, se:

DECIDE

1. Respingerea in parte a contestatiei formulate de SC XXX SA impotriva Deciziei de impunere nr. F-X X/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X X/2016 **pentru suma totală de XX lei**, reprezentând X lei impozit pe profit suplimentar si XX lei accesorii ale acestuia, compuse din majorari/dobânzi de întârziere în sumă de XX lei și penalități de întârziere în sumă de XX lei.

2. Desfiintarea in parte a Deciziei de impunere nr. F-X X/2016 pentru suma totala de XX lei, reprezentând X lei taxă pe valoarea adăugată si XX lei accesorii ale acesteia, compuse din majorari/dobânzi de întârziere în sumă de XX lei și penalități de întârziere în sumă de XX lei, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același impozit și aceeași perioadă în funcție de cele prezentate în decizie și să emită un nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale și cu cele reținute prin prezenta decizie.

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

Director General