

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 868 din 07 aprilie 2016

Cu adresa nr. /2016, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. /2016, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** - **Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2015* emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2015.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut la art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] Concluziile Organelor de Inspecție Fiscală le considerăm ca fiind fără temei legal din considerentele prezentate mai jos.

1. Observații generale cu privire la tratamentul fiscal al tranzacțiilor desfășurate cu D Ltd. [...]

Plecând de la certitudinea corectitudinii informației contabile a Societății, acceptată de către Organele de Inspecție Fiscală, în sensul existenței unei tranzacții economice ce a determinat înregistrarea unor cheltuieli, vom relua considerentele care au stat la baza analizei din perspectiva fiscală cu privire la tratamentul acestora din punct de vedere al impozitului pe profit.

Este evidentă coroborarea între legislația contabilă și cea fiscală cu privire la tratamentul cheltuielilor ocazionate de prestarea de servicii și este și unul dintre cele mai importante argumente care susțin realitatea tranzacțiilor desfășurate între Societate și, în cazul de față, furnizorul de servicii D Ltd.

Astfel, potrivit art.21, alin.(4), lit. f) din Codul Fiscal se precizează [...].

Mai departe, la pct. 44 din Norme, se menționează [...].

[...] considerăm că prevederile acestui articol nu sunt aplicabile în cazul de față, cheltuiala înregistrată în contabilitate având la bază un document, care, după cum am demonstrat anterior, are calitatea de document justificativ. [...]

Mai departe, potrivit art. 21, alin. 4, lit. m) din Codul Fiscal, se menționează [...].

Pct. 48 din Normele art. 21, alin. 4, lit. m) din Codul Fiscal menționează [...].

Vom prezenta mai jos considerentele avute în vedere în susținerea tratamentului deductibil al acestor cheltuieli.

1.1 Realitatea serviciilor (justificarea prestării efective)

Cu privire la contractul încheiat în data de 1 septembrie 2008 între SC SRL și D Ltd. [...]

[...] Contractul de agent prevede numirea "Reprezentantului ca Reprezentant de vânzări pentru vânzarea serviciilor și produselor în teritoriu ..." și nu pentru prestarea propriu-zisă a serviciilor. În anexa B a contractului se menționează Produsele pe care compania le vinde în teritoriu cu sprijinul reprezentantului și pentru care acesta din urmă este îndreptățit la plata comisionului. Se desprinde așadar, în primul rând, o lipsă de înțelegere asupra contractului de agent.

Mai departe, așa cum corect constată Organele de Inspecție Fiscală și cum am menționat și în cadrul inspecției inițiale, dl H.K. este un specialist în domeniu, capabil să presteze "asistența de vânzări produse, servicii, contracte de achiziții, consiliere, implementare și orice gen de asistență solicitată ..." conform prevederilor contractului din preambulul și conținutul acestuia. [...]

[...] D Ltd. prestează servicii de asistență pentru prestarea acestor servicii și nu serviciile propriu-zise conform celor de mai sus. În plus se menționează următoarele:

a) Serviciile de inspecție a prăjnilor reprezintă un proiect propus inițial de S.C. S.R.L. care nu s-a materializat niciodată fiind acordat producătorului local de prăjini de pompare (T Romania).

b) Serviciile de reabilitare a sondelor reprezintă un proiect complex desfășurat de către O SA însuși cu concursul S.C. S.R.L. care furnizează echipamente, servicii de supervizare - desfășurate de către personalul S.C. S.R.L. și de monitorizare și optimizare a performanțelor, în acestea din urmă regăsindu-se contribuția D-lui H.K. în ciuda faptului că serviciile de orice natură sunt excluse în toate contractele încheiate succesiv între S.C. S.R.L. și D Ltd din baza de calcul a comisionului D Ltd.

c) Serviciile de reparații de pompe reprezintă un proiect complex în care S.C. S.R.L., pe lângă asigurarea mentenanței pompelor este responsabilă pentru optimizarea performanțelor acestora în cadrul sistemelor complexe de pompare prin creșterea numărului zilelor de funcționare a acestora între intervenții. În cadrul acestui proces, firma D Ltd prin intermediul d-lui H.K. asigura servicii de asistență tehnică de specialitate și de vânzări, consiliere, reprezentare conform prevederilor specifice contractului de agent. Se menționează o dată în plus că firma D Ltd. nu prestează serviciile propriu-zise de reparații. [...]

Menționăm faptul că serviciile de modernizare a sondelor sunt obiectul "Contractului Principal" al Contractorului, respectiv S.C. SRL nicidecum al P [...]

Serviciile menționate în Anexa A a contractului dintre S.C. SRL și T S.R.L. nu sunt cuprinse explicit în contractul dintre O SA și S.C. SRL în baza căruia s-au furnizat efectiv serviciile de modernizare/reabilitare a sondelor, ele reprezentând anumite mijloace sau anumite segmente de lucrări preliminare sau complementare necesare Contractorului pentru îndeplinirea obligațiilor sale contractuale în cadrul contractului în care S.C. SRL este "Contractor Principal" cum am menționat mai sus. [...]

[...], echipa de control semnalează cu titlu de exemplu Compresoarele de gaz care se regăsesc în rapoartele lunare, dar nu se regăsesc în Anexa B.

[...] aceste compresoare de Gaz, BGC, a căror introducere inițială a fost făcută de către dl. H.K., au fost omise din lista Anexei B, așa cum se poate constata din baza de calcul a comisionului datorat D Ltd (Anexa 6), din următoarele motive:

1. La data încheierii contractului dintre S.C. S.R.L. și D Ltd., C Inc. SUA avea deja încheiat în iunie 2008 un contract cu P Inc., fabricantul compresoarelor conform documentului anexat (Contract P Inc. - C Inc) Anexa 4.

De aceea, s-a considerat că acordarea unui comision către D Ltd pentru comercializarea de către S.C. S.R.L. a BGC în România nu ar avea justificare în condițiile în care compania afiliată avea deja un contract direct cu producătorul cu care în SUA desfășura același gen de colaborare.

Cu toate acestea, desigur, fiind un produs complementar serviciilor S.C. S.R.L. de reabilitare a sondelor sau livrărilor de echipamente către O SA în cadrul unor proiecte complexe, compresorul de gaze (BGC) s-a bucurat de același suport în ceea ce privește asistența tehnică din partea D Ltd prin intermediul d-lui H.K. [...]

2. Nu în ultimul rând, Compresorul de Gaze (BGC) în discuție era livrat în Austria de către același producător P Inc. iar distribuitorul era firma R GmbH, firmă pe care H.K. o condusesse între anii 1997 și decembrie 2007 și pentru care asigura tranziția conducerii pe o anumită perioadă a anului 2008 în care firma R avea încă în derulare proiecte cu P Inc. și O Austria.

În condițiile în care contractul S.C. S.R.L. - D Ltd include Austria (Anexa A la contract pe care echipa de control avea obligația legală de a o consulta), excluderea vânzărilor de BGC din baza de calcul a comisionului s-a impus pentru motive de evitare a unor potențiale discuții similare cu cele în cauză. [...]

În plus și pe cale de consecință, de vreme ce echipa de control recunoaște conform celor de mai sus asistența D Ltd. confirmând însușirea celor menționate în rapoartele lunare ale acesteia din urmă privitor la compresoarele de gaze (BGC), argumentația potrivit căreia D Ltd. livrează servicii de natură reală menționate în rapoartele lunare, justificate ca necesitate prin specificul activității în perfectă conformitate cu Normele Metodologice din Legea 571/2003 coroborată cu HG 44/2004 art. 21 lit. m) este mai mult decât demonstrată potrivit legii așa încât, argumentația contrară nefondată a Raportului de Inspecție Fiscală nu se susține în sensul aplicării unei decizii de impunere suplimentară. [...]

Reiterăm faptul că acel Contract încheiat în 26.06.2008 la care Organele de Inspecție fac referire, este contractul dintre S.C. S.R.L. și T S.R.L.. Prin urmare este normal ca activitățile menționate în rapoartele lunare ale D Ltd. desfășurate de către reprezentantul dl. H.K. și prezentate către S.C. S.R.L. să nu se regăsească în acest contract. [...]

[...] unitățile SAM sunt Utilaje de Automatizare a Sondei menționate în contract ca Well Automation Equipment ca ultim produs în lista celor menționate în Anexa B și care FAC într-adevăr obiectul Contractului de agent încheiat în data de 01.09.2008 între S.C. S.R.L. și firma D Ltd. [...]

Așa cum s-a arătat mai sus, SAM-urile la care se face referire sunt Utilaje de Automatizare a Sondei menționate în lista de produse din Anexa B pentru a căror vânzare, D Ltd. este, conform contractului, îndreptățită să primească comision așa cum este reflectat în conturile contabile relevante. De altfel s-a menționat în Punctul de Vedere al Contribuabilului și în Nota Explicativă că unitățile SAM menționate ca Well Automation Equipment sau Utilaje de Automatizare a Sondei au fost livrate către O SA de către S.C. S.R.L. într-un număr de peste 1.500 de unități, înregistrând vânzări de aproximativ milioane Euro.

Pe de altă parte, T SRL nu prestează servicii de modernizare la O S.A. așa cum s-a demonstrat mai sus potrivit contractului anexat și consultat superficial de către echipa de control și nu livrează echipamente SAM către O S.A. ci doar integrarea componentelor și instalarea la sonde în beneficiul S.C. S.R.L. care la rândul său facturează lucrările subcontractate către O S.A. [...]

1.2. Necesitatea prestării serviciilor [...]

[...] specificul activității desfășurate și efectiv prestate de firma D Ltd. prin intermediul d-lui H.K. și a colaboratorilor mobilizați de către acesta din domeniul universitar, al sectorului de producție de petrol și gaze sau al producătorilor de echipamente și furnizorilor de soluții pentru sectorul menționat precum și a clienților atrași de

către acesta, confirmată prin descrierile din rapoarte de lucru lunare sau orice alte materiale corespunzătoare sub forma corespondenței electronice tehnice și comerciale, specificațiilor tehnice, prezentărilor sau desenelor, executate în baza contractului încheiat între părți corespunde și se încadrează perfect în obiectul specific al activității desfășurate de către S.C. S.R.L. răspunzând necesităților acestora din urmă privind îndeplinirea obligațiilor specifice ce-i revin conform contractelor încheiate cu clientul principal O S.A., F, E, A SRL, etc. materializate în activitățile desfășurate înainte și după data de 01.09.2008.

Mai mult decât atât, prin specificul activităților desfășurate de către D Ltd., descrise în rapoarte de lucru lunare, corespondență sau alte mijloace inclusiv training, e.g. analiza și monitorizarea timpilor de funcționare al pompelor și recomandări privind optimizarea sondelor, utilizarea tratamentelor microbiene pentru eliminarea parafinei și creșterea afluxului de fluid în sonde, utilizarea compresoarelor de gaze pentru creșterea producției nete, utilizarea mijloacelor de automatizare și integrarea informațiilor în sistemul centralizat etc., prin utilizarea echipamentelor recomandate sau specificate de D Ltd. prin intermediul d-lui H.K. și susținerea profesională a soluțiilor cu concursul unor autorități academice sau specialiști notorii în domeniu, prin efortul concertat în direcțiile menționate utilizând propriile resurse din teritoriu, firma S.C. S.R.L. și-a depășit țintele de performanță asumate contractual reducând la cca. 50% cheltuielile O SA cu intervențiile la sonde pe seama extinderii mediei duratei de funcționare între intervenții a echipamentelor de la cca. 50 de zile în anul 2008 la peste 550 de zile în 2015. Cele de mai sus pot fi confirmate la cerere de către beneficiarul serviciilor S.C. S.R.L.

În mod corespunzător, ca rezultat al activității în ansamblu, S.C. S.R.L. a fost calificată de către O SA ca unul dintre principalii contractori rezultatele fiind concretizate în creșterea cifrei de afaceri și a profitului înregistrat, media anuală între 2010-2014 fiind peste lei conform celor menționate, de altfel, și în RIF pag.2. [...].

[...] pentru perioada 01.01.2008 - 01.09.2008 și nu în perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 așa cum consemnează RIF, comisioanele datorate agenților pentru serviciile de consultanță de care a beneficiat S.C. S.R.L. neîntrerup și direct, au fost facturate de C Inc către S.C. S.R.L.. După perioada 01.09.2008, între cele două firme nu a mai existat nici o decontare privind agenții altfel decât pentru sume restante aparținând perioadei menționate. Începând cu 01.09.2009, cei doi agenți au facturat serviciile de consultanță către S.C. S.R.L. în baza contractelor încheiate cu aceasta la acea dată. [...]

[...] dovedirea necesității efectuării cheltuielilor cu serviciile de consultanță se face, încă o dată, prin specificul activităților desfășurate așa cum se arată mai sus și cum o demonstrează toate documentele puse la dispoziția echipei de control. [...]

În concluzie, având în vedere aspectele prezentate mai sus, considerăm că decizia Organelor de Inspecție Fiscală de a impune plata impozitului pe profit aferentă valorii cheltuielilor cu serviciile D Ltd în sumă de lei, precum și impunerea dobânzilor în cuantum de lei și penalități de întârziere în cuantum de lei, este neîntemeiată, nefiind conformă situației de fapt fiscale înfățișate și dispozițiilor legale fiscale aplicabile. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015 încheiat de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L. din, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2015, s-au stabilit următoarele:

"[...] Profitul impozabil, pentru care organele de inspecție fiscală au efectuat reverificarea perioadei 01.01.2008 - 31.12.2012, provine din cheltuieli înregistrate de agentul economic în contul "628", în baza facturilor emise de D Ltd din Cipru. Valoarea totală a cheltuielilor înregistrate în contul 628 este de lei, structurată pentru fiecare an fiscal astfel:

- anul 2008, trimestrul IV	= lei
- anul 2009	= lei
- anul 2010	= lei
- anul 2011	= lei
- anul 2012	= lei [...].

În urma verificărilor, s-au constatat următoarele:

1) În susținerea necesității achiziției serviciilor de la compania D Ltd., agentul economic invocă faptul că era necesară acoperirea sectoarelor de marketing intern și extern, inginerie (departament înființat în anul 2010), dezvoltarea afacerilor, comercial și reprezentare, activități ce au fost susținute de colaborarea cu doi consultanți ai societății, dintre care, domnul H.K.. Acest aspect este justificat de agentul economic prin corespondența din 15 Decembrie 2007, respectiv mesajul de felicitare transmis de dl. Director General D.E. angajaților companiei S.C. SRL, mesaj din care reiese faptul că dl. H.K. colaborează cu echipa societății. Atașăm în susținere copie a documentului prezentat de agentul economic.

Trebuie menționat însă faptul că nu reiese nicidecum modalitatea de colaborare a d-lui H.K., respectiv:

- în calitate de persoană fizică;
- ca reprezentant al companiei T SRL - cui: RO.....) - conform corespondenței prezentată în susținere de agentul economic ca document justificativ, materializată în emailuri: ".....@.....-romania.com"
- ca reprezentant al X LTD (companie cu sediul social în Cipru,, NICOSIA, companie înființată conform documentului://....2007
- ca reprezentant al P LTD. (companie care face parte din H Austria (conform corespondenței atașată de agentul economic în susținerea colaborării cu d-l H.K., ca documente justificative, materializate în emailuri transmise la adresa de email: ".....@......at".

- ca reprezentant al companiei G (conform corespondenței prezentată în susținere de agentul economic ca document justificativ, materializată în emailuri transmise de la adresa de email: ".....@.....biz")
- ca reprezentant al companiei D Ltd, companie cu sediul social în Cipru,, NICOSIA, companie înființată conform documentului: Compania utilizează adresa de email office@.....net, însă agentul economic nu a prezentat în susținere corespondența transmisă pe această adresă de email, din care să reiasă implicarea d-lui H.K. ca și consultant în relația cu S.C. SRL.

De asemeni, pentru verificarea motivelor invocate de agentul economic, în justificarea necesității achizițiilor de servicii de la D Ltd., organele de inspecție fiscală au solicitat agentului economic situația personalului angajat al companiei, regăsită în REVISAL, situație din care reiese faptul că în intervalul 01.01.2008-30.11.2009, informație înscrisă și la răspunsul întrebării nr.9 din Nota explicativă nr./.....2015, compania a avut un număr de 23 angajați în anul 2008, iar începând cu luna decembrie 2009 compania figurează cu 45 de angajați. Necesitatea serviciilor de consultanță nu este justificată atâta timp cât, în perioada 01.01.2008-31.12.2008, compania primește facturi de la afiliatul C INC, din SUA, care facturează iar compania înregistrează în contul "628", cheltuieli considerate deductibile fiscal și necontestate de organele de inspecție fiscală.

Conform atașamentelor la aceste facturi, sunt enunțate serviciile facturate și exemplificăm astfel: "C Inc refacturează servicii de management, consultanță, de inginerie și de resurse de personal. În serviciile oferite sunt incluse și comisioanele diverșilor agenți, salarii și cheltuieli pentru ale expatriaților din SUA, taxele lunare de muncă, aferente contractelor de inginerie, produse, servicii tehnice și suport, servicii de achiziții, management executiv, resurse umane și de sprijin administrativ financiar"

Așadar compania afiliată substituie deficitul de personal specializat în activitățile considerate neacoperite de personalul S.C. SRL, ceea ce nu poate justifica oportunitatea subcontractării serviciilor de consultanță de la dl. H.K. prin compania D Ltd.

Cele mai sus precizate constituie elemente care să formeze convingerea organului de inspecție fiscală că serviciile de comision facturate de D Ltd. din Cipru nu erau necesare. Organele de inspecție fiscală nu contestă calificările profesionale ale domnului H.K., dar așa cum am menționat mai sus, acesta colaborează prin intermediul mai multor companii cu SC SRL, iar agentul economic nu poate să facă dovada exclusivității serviciilor furnizate de către D Ltd în favoarea SC SRL.

Prin punctul de vedere nr...../.....2015 deșus de SC SRL, înregistrat la AJFP sub nr...../.....2015, agentul economic precizează faptul că organele de inspecție fiscală au menționat doar unul dintre documentele prezentate la contestația formulată la RIF-ul inițial. Această afirmație este nefondată deoarece, organele de inspecție fiscală au analizat efectiv justificarea agentului economic făcută în susținerea necesității achiziționării de servicii fără a aduce în susținere alte documente suplimentare. Din contră, materialul probatoriu adus de agentul economic însuși, și menționat în punctul de vedere, nu face decât să justifice încă o dată faptul că serviciile achiziționate de la dl. H.K. către S.C. S.R.L. nu erau necesare. De exemplu, din Minuta întâlnirii din data de 13/14 februarie 2007 prezentată în susținere la punctul de vedere din data de2015, pe lângă faptul că este încheiată înainte de înființarea SC SRL (data înființării este 03.08.2007), nu reiese care sunt societățile implicate în derularea activității la care se face referire, fiind enumerate ca persoane participante doar persoane fizice nicidecum persoane juridice.

Deasemenea, cu privire la documentul indicat la Anexa nr.1 al punctului de vedere, reprezentând o Propunere de colaborare încheiată în 23 noiembrie 2006 către O SA, prezentată de dl. H.K. ca director al firmei P GmbH, facem precizarea că nu este relevant în a stabili necesitatea achiziționării de servicii de la dl. H.K., ca reprezentant al firmei D Ltd în favoarea S.C. S.R.L. începând cu septembrie 2008, pe baza unui document (propunere) întocmit în anul 2006 de către același H.K. dar ca reprezentant al firmei P GmbH.

Cu privire la mențiunea înscrisă de agentul economic la pct.8 din Punctul de vedere, conform căreia aprecierea organelor de inspecție fiscală cu privire la necesitatea serviciilor prestate de D Ltd către S.C. S.R.L. nu erau necesare și că încălca principiul liberei gestiuni în afaceri, este nefondată și exagerată, deoarece, în baza prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003, respectiv pct.6.1 din Normele la Codul de procedură fiscală, privind dreptul de apreciere al situației fiscale, coroborat cu art.64 și art.65, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală a evaluat materialele probante aduse în susținere de agentul economic și a apreciat faptul că agentul economic nu poate motiva faptul că cheltuielile înregistrate în evidența contabilă aferentă serviciilor achiziționate de la firma D Ltd nu sunt străine de interesul întreprinderii. Singura justificare pe care agentul economic o aduce în motivare este substituirea deficitului de personal de specialitate, iar acest motiv nu se probează. Potrivit prevederilor pct.48 din H.G. nr.44/2004 [...].

Agentul economic nu probează nicidecum necesitatea altfel decât prin substituirea deficitului de consultanți, deși compania C Inc facturează servicii de consultanță.

2) Referitor la justificarea realității serviciilor efectuate de D Ltd., aceasta a fost analizată tot pe baza documentelor prezentate de agentul economic ca fiind relevante în stabilirea situației fiscale și precizate de legiuitor ca fiind condiții esențiale stipulate la art.6 din Codul de procedură fiscală.

Precizăm că tranzacțiile economice înregistrate în contul "628" în evidența contabilă sunt justificate de agentul economic pe lângă contracte și de documente care sunt anexate facturilor și corespondența electronică, așa cum sunt ele enumerate în art.21, alin.(4), lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din H.G. nr.44/2004.

În motivarea faptului că organele de inspecție fiscală consideră prestările de servicii nereale, acestea încep analiza cu contractele ce fac referire la colaborarea S.C. SRL cu societățile controlate de dl. H.K.

Conform documentului "Anexa nr.3-Prezentarea activității CDI", prezentat de agentul economic atât în susținerea contestației cât și la actuala inspecție fiscală, reiese faptul că S.C. S.R.L. a fost înființată în România pentru preluarea tuturor activităților companiei americane C Inc, iar relația de colaborare cu dl H.K. este o

prelungire a parteneriatului pe care consultantul a început-o cu compania americană în calitate de angajat al companiei P. Societatea SRL își începe activitatea prin prestări servicii efectuate către O SA, principalul client al SC SRL.

Prima etapă o reprezintă proiectul de reabilitare ROLL-Out pentru care S.C. S.R.L. primește servicii de consultanță facturate în perioada ianuarie 2008 - septembrie 2008 de la compania afiliată C INC din SUA. Prin Nota explicativă solicitată agentului economic prin reprezentanții săi, document înregistrat la registratura companiei sub nr...../.....2015, la punctul 9 agentul economic argumentează faptul că serviciile facturate de societatea afiliată C Inc conțin în fapt și serviciile facturate de D Ltd prin intermediul dl. H.K..

Din analiza facturilor emise de C Inc în perioada ianuarie 2008 - septembrie 2008 reprezentând contravaloarea servicii de management, consultanță, inginerie și resurse personal, înregistrate în evidența contabilă în contul "628" în sumă totală de lei, agentul economic nu face dovada că în aceste servicii sunt incluse și serviciile prestate de D Ltd prin intermediul dl. H.K., pe care C Inc trebuia să le refactureze către S.C. S.R.L., deoarece sunt în beneficiul S.C. S.R.L..

Atașăm în susținere copii ale facturilor emise de C Inc către S.C. S.R.L. și documentul atașat în susținerea sumelor înscrise în facturi.

Întrucât:

- din contractul de comision încheiat la 01.01.2008, cu derulare (conform pct-ului 6.2 din contract, pe o perioadă de 3 ani), între C Inc și S.C. SRL, nu reiese faptul că S.C. S.R.L. are obligația de a achita comisioane în mod distinct către dl. H.K. ca reprezentant al D Ltd;

- începând cu data de 01.09.2008, nu reiese din niciun document faptul că relația de colaborare dintre dl. H.K. și C INC. din SUA (reprezentată de dl. D.E.) a încetat, în sensul că acesta nu mai încasează comisioane din prestări servicii de la C Inc,

organele de inspecție fiscală apreciază că și pentru perioada ulterioară datei de 01.09.2008, colaborarea cu dl. H.K. pentru proiectul ROLL-OUT este în favoarea C Inc. din SUA. Dealtfel, în perioadele 01.09.2008-31.12.2012, cheltuielile înregistrate de agentul economic în evidența contabilă în contul 628 pe baza facturilor emise de C Inc, nu au fost considerate cheltuieli nedeductibile fiscal, iar facturile emise de D Ltd. după data de 01.09.2008, nu se circumscriu serviciilor incidente proiectului ROLL-OUT, având ca beneficiar direct S.C. SRL.

Cu privire la contractul de agent/reprezentant de vânzări, încheiat în data de 01.09.2008, de către S.C. SRL prin directorul companiei dl. D.E. și D Ltd. reprezentată de N.P. în calitate de director al companiei din Cipru (alături de dl. H.K.), organele de inspecție fac următoarele precizări:

1. Obiectul contractului de agent cuprinde pe lângă vânzarea de produse specificate în anexa B a contractului și prestări servicii, respectiv: servicii de inspecție a prăjinilor de pompare, servicii de reabilitare a sondelor, reparații pompe. Prin adresa nr...../...2015, organele de inspecție fiscală au solicitat autorităților din statul membru al prestatorului (Cipru), informații cu privire la persoanele care au efectuat serviciile stipulate în contractul încheiat între cele două societăți (D Ltd și S.C. S.R.L.) și documentele din care reiese când, cine și cum au fost efectuate serviciile.

Urmare a răspunsului primit în data de2015, organele de inspecție sunt informate că societatea D Ltd nu are personal operațional angajat să efectueze prestările de servicii stipulate în contractul cu S.C. S.R.L., dl. H.K., de profesie inginer mecanic, fiind singurul specialist în domeniu. În opinia organelor de inspecție fiscală, urmare a acestor informații, agentul economic nu poate proba cum poate presta serviciile cele trei tipuri de servicii înscrise în contract, de către compania D Ltd prin reprezentantul său dl. H.K..

Tot conform aceleași anexa B din Contract, reiese faptul că, societatea D Ltd prin reprezentantul său dl. H.K., intermediază vânzarea de produse distinct nominalizate, produse asupra cărora nu se face referire distinctă în rapoartele lunare de lucru, invocate de agentul economic ca fiind documente justificative în vederea probării realității prestărilor de servicii.

Din analiza tuturor rapoartelor lunare anexate facturilor din perioada 2008 - 2012, organele de inspecție fiscală nu au identificat activități care să facă referire la vânzarea produselor înscrise în anexa B a Contractului încheiat între S.C. SRL și D LTD., ci sunt activități care fac referire la livrări de bunuri de care are nevoie în prestarea serviciilor o altă companie controlată de dl. H.K., respectiv S.C. T SRL.

În susținere, anexăm Contractul încheiat în 26.06.2008 între S.C. SRL și SC T SRL, care are ca obiect prestarea serviciilor de modernizare a sondelor, proiect care include, pe lângă furnizarea de forță de muncă și livrarea de bunuri necesare derulării proiectului.

Observația înscrisă în punctul de vedere la pct.1 al pag.10, nu este de natură să modifice motivația înscrisă de organele de inspecție fiscală cu privire la inadvertența dintre rapoartele de lucru și contractul încheiat între S.C. SRL și D LTD deoarece componentele care intră în portofoliul lui S.C. S.R.L. sunt defalcate pe tipuri de contracte. De exemplu, compresoarele de gaz care se regăsesc menționate în rapoartele de lucru nu se regăsesc în Anexa B la contract.

Tot în argumentarea faptului că serviciile nu sunt prestate în realitate de compania D Ltd, organele de inspecție precizează faptul că în același Contract agent/reprezentant de vânzări încheiat cu compania D Ltd, la pct.1.4 se stipulează faptul că, compania prestatoare are obligația "să asigure locațiile și personalul corespunzător îndeplinirii obligațiilor sale în conformitate cu termenii acestui contract". Ori, așa cum am precizat mai sus, D Ltd nu are personal operațional angajat, ci compania T SRL reprezentată de același domn H.K..

Prin Nota explicativă nr...../.....2015 la întrebarea nr.2, agentul economic motivează faptul că personalul firmei D Ltd este reprezentat de dl. H.K., și nu face dovada faptului că societatea cipriotă a prestat serviciile prin alte persoane angajate de către compania D Ltd.

În conformitate cu prevederile pct-ului 2.5 din Secțiunea 2 a contractului, reprezentantul societății D Ltd, avea obligația transmiterii rapoartelor periodice cu privire la activitățile desfășurate în numele S.C. SRL. Aceste rapoarte au fost prezentate de către agentul economic pentru toată perioada 2008-2012, urmare solicitării acestor documente ca mijloace de probă prevăzute de lege, relevante în evaluarea situației fiscale a agentului economic (întrebarea/răspuns nr.4 din Nota explicativă nr...../.....2015) și sunt aceleași documente justificative transmise de autoritățile din Cipru.

Din analiza tuturor rapoartelor lunare aferente facturilor emise de D Ltd. pentru perioada 01.09.2008-31.12.2008, reies activități pe care dl. H.K. le supervizează, dar care nu se regăsesc stipulate distinct în Contractul încheiat în 26.06.2008, aceasta înseamnă că rapoartele lunare aduse în susținere de agentul economic nu reprezintă documente justificative pentru probarea realității prestării serviciilor înscrise în contract, ca fiind obligații ce cad în sarcina firmei D Ltd.

Deasemeni, nu poate fi efectuată o corespondență directă între modul de calcul al comisioanelor achitate de S.C. SRL către compania D Ltd. (rulajul conturilor 701 și 707 al perioadelor), în situația în care, din rapoartele lunare, activitățile desfășurate de dl. H.K. nu se referă la vânzările de astfel de produse, așa cum sunt acestea enumerate în contractul încheiat între părți. Precizăm totodată că în componența cifrei de afaceri a S.C. SRL, intră și vânzările de bunuri achiziționate de la entitatea afiliată C INC (conform evidențelor din jurnalele de cumpărări ale perioadei analizate), bunuri revândute către O SA, evidențiate în conturile de venituri 701 și 707, ce reprezintă simultan bază de calcul și pentru D Ltd.

Din răspunsul formulat la întrebarea nr.1 din Nota explicativă nr...../.....2015, agentul economic recunoaște faptul că firma D Ltd a fost remunerată conform procentului din contractul încheiat în data de 01.09.2008, având însă ca bază de calcul valoarea de vânzare a unităților SAM, bunuri care nu fac însă obiectul Contractului de agent încheiat în data de 01.09.2008 între S.C. S.R.L. și firma D Ltd. Acest lucru reiese din Anexa B a contractului la care facem referire (în care nu se regăsesc distinct nominalizate SAM-urile) precum și din faptul că, în contractul încheiat de S.C. S.R.L. cu firma T SRL, presupune prestarea serviciilor de modernizare însoțite în accesoriu de livrarea de echipamente SAM, conform înțelegerii de subcontractare (Exhibit C, Addendum nr.2 la contractul de subcontractare, Condiții de livrare).

Analiza de mai sus este făcută deoarece de multe ori, și în cazul de față se confirmă acest lucru, prevederile contractuale nu reflectă întocmai realitatea economică și comercială a operațiunilor ci constituie un aranjament pur artificial. [...]

Motivul pentru care autoritățile fiscale au considerat în mod valabil că altcineva este autorul efectiv al serviciilor, este reprezentat de inadvertența serviciilor înscrise în contract, față de conținutul rapoartelor lunare.

Precizăm faptul că rapoartele lunare fac referire la servicii care țin de modernizarea pompelor, servicii ce sunt distinct precizate ca obiect al contractului încheiat de S.C. SRL cu S.C. T SRL. Aditem că serviciile pot necesita experiența și asistența de specialitate a d-lui H.K., însă aceste servicii de consultanță sunt auxiliare prestărilor de servicii efectuate de S.C. T SRL cui: RO.....

Acest aspect reiese din contractul anexat prezentului RIF, prin care, S.C. T SRL, prin reprezentantul său, dl H.K., contract ce se referă la "Well modernization Project"-Proiect de reabilitare/modernizare sondă, din anexele căruia, rezultă servicii asistate de experiența d-lui H.K.. Contractul cu S.C. T SRL a fost semnat datorită încheierii de către S.C. S.R.L. a Contractului Principal cu O SA, ce se referă la furnizarea de utilaje și servicii petroliere, "în conformitate cu numeroase documente contractuale și specificații".

Menționarea documentelor contractuale și specificațiilor presupune că pentru prestarea corespunzătoare a serviciilor, subcontractorul are obligația de a prezenta documente care cuprind descrierea structurii, funcționării și exploatarea unor produse industriale (aparate, utilaje, confecții etc.), respectiv detalii tehnice.

Analizând corespondența prezentată de agentul economic, menționăm că deși aceasta conține informații de natură tehnică, agentul economic nu poate proba faptul că aceste informații nu sunt accesorii prestărilor de servicii efectuate de S.C. T SRL prin intermediul dl. H.K., și că sunt documente întocmite de același H.K. dar ca reprezentant al firmei D Ltd.

Redăm în mod explicit și sintetic, în vederea argumentării faptului că serviciile nu sunt prestate de D LTD, conținutul rapoartelor lunare (invocate ca fiind documente justificative întocmite de reprezentantul D LTD (prin H.K.) în vederea probării realității prestărilor de servicii), rapoarte care au fost comparate cu acțiunile la care fac trimitere, extrasele din corespondența depusă de agentul economic (invocate deasemeni în susținerea realității serviciilor prestate de D Ltd.):

1. email transmis de dl. H.K., prin utilizarea adresei de expediere@.....biz, către dl. D.E. în data de Joi, 30 aprilie 2009, ora 06:57, prin care, dl H.K. informează pe dl. D.E. că au fost oferite reprezentantului O SA informații cu privire la proiectul SAM (beneficiarul serviciilor ce fac referire la modernizarea sondelor prin montarea SAM-urilor primește însă serviciile de consultanță și asistență tehnică de la dl H.K., reprezentant al S.C. T SRL nicidecum de la dl H.K., reprezentant al D Ltd.

În raportul lunar atașat facturii din luna aprilie 2009, regăsim enunțate alte activități și nu poate fi ignorată justificarea înscrisă la pct-ul 5, respectiv "Raportul lunar la calitatea semnalului GSM recepționat de S.C. T SRL" pentru comunicarea SAM.

Așadar, documentul adus în susținere ca document probant al realității prestării serviciului de către D Ltd., nu este de natură să probeze realitatea prestării serviciului în beneficiul direct al S.C. S.R.L., ci în favoarea S.C. S.R.L. dar de către S.C. T S.R.L..

2. email transmis de dl. G.C. către dl. H.K. în data de 08.07.2009, către adresa de email@.....biz, în situația în care, compania D Ltd. are adresa de email@.....net, prin care se solicită părți componente de schimb pentru SAM. În raportul de activitate al lunii iulie 2009, se evidențiază la pct-ul 3 faptul că "SC T SRL va fi

responsabil de instalarea și întreținerea SAM". Așadar, nu reiese nicicum implicarea d-lui H.K. prin compania D Ltd.

3. email transmis de dl. G.C. către dl. H.K. în data de 13.08.2010, pe adresa de email@.....com, intitulat "Comanda pentru unitățile SAM". Se remarcă așadar faptul că solicitarea către dl. H.K. se face în calitate de reprezentant al S.C. T SRL. În ceea ce privește raportul atașat facturii din luna august 2010, acesta face referire la activități ce privesc SAM-urile și nu justifică avantajul direct al S.C. S.R.L., consecință a colaborării cu D Ltd.

Cu privire la mențiunea înscrisă în punctul de vedere conform căreia invocarea adreselor de email de pe care se face comunicarea nu reprezintă un argument de substanță în susținerea naturii serviciului sau prestării acestuia, precizăm că agentul economic se află într-o gravă eroare deoarece adresele de email reprezintă elemente ce trebuie luate în considerare pentru identificarea prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de prestare de servicii, mai ales în situația în care prevederile contractuale nu corespund realității economice și comerciale a operațiunilor.

Astfel sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) litera m) din Codul fiscal, care privesc regimul deductibilității cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță etc. dar mai ales prevederile pct-ului 48 din normele metodologice ce vin în aplicarea articolului de lege. [...]

[...] organele de inspecție fiscală remarcă faptul că este îndeplinită doar condiția existenței unui contract, care însă vine în contradicție cu documentele aduse în susținere de agentul economic și rapoartele lunare de activitate ce însoțesc facturile fiscale. Ceea ce dorim să spunem este că nici măcar prezentarea documentelor descrise la pct.48 din Normele metodologice nu oferă garanția prestării unor servicii ci conținutul din aceste documente, după cum au exemplificat mai sus organele de inspecție fiscală. [...]

Deși agentul economic a prezentat cu prilejul discuției finale și ulterior prin punctul de vedere documente de natura corespondenței, schițe tehnice, fotografii și prezentări întocmite de domnul H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd, organele de inspecție fiscală apreciază că acestea nu sunt relevante deoarece nu aduc nimic nou în justificare față de situația prezentată și prin dosarul contestației dar și pe parcursul inspecției fiscale deoarece acestea nu pot identifica autorul efectiv al serviciilor, respectiv domnul H.K. ca reprezentat al firmei T SRL sau dl. H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd.

În concluzie, cheltuielile înregistrate reprezentând prestări servicii facturate de D Ltd., în sumă totală de lei, sunt nedeductibile fiscal deoarece:

- contractul încheiat în data de 1 septembrie 2008 între S.C. S.R.L. și D Ltd, prevede prestări de servicii pe care agentul economic nu le poate dovedi că au fost prestate în fapt de domnul H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd.

- necesitatea achiziției serviciilor de consultanță de la D Ltd prin reprezentantul său, dl. H.K., nu este motivată de agentul economic atâta timp cât singurul argument este cel al substituției de personal care să ofere consultanța, în situația în care primește facturi de la compania afiliată pentru servicii de consultanță.

- baza de calcul al comisionului nu este în corelație logică cu natura serviciilor de consultanță invocate a fi furnizate de domnul H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd, precum și cu obligațiile "de a face" înscrise în contract.

- rapoartele lunare invocate ca documente justificative în probarea realității prestării serviciilor sunt într-o totală inadvertență cu obligațiile contractuale.

- achiziția de servicii de la SC T SRL cu implicarea consultanței acordată de domnul H.K. ca reprezentant al firmei SC T SRL, converg indubitabil la aprecierea că rapoartele lunare fac referire la substanța economică a tranzacțiilor desfășurate în favoarea S.C. S.R.L. de către S.C. T S.R.L. nicidecum în favoarea S.C. S.R.L. de către D Ltd.

- agentul economic nu poate disjunge serviciile de consultanță prestate de domnul H.K. ca reprezentant al firmei S.C. T SRL de serviciile de consultanță prestate de același domn H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd.

Astfel, la control s-a stabilit că, cheltuielile înregistrate în contul 628 reprezentând prestări servicii facturate de D Ltd., în sumă totală de lei, sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite la control, stabilindu-se în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Precizăm că organele de inspecție fiscală au ținut cont în determinarea obligației fiscale din perioada 2008 - 2012, de faptul că în anul 2009 societatea înregistrează pierdere fiscală, influențând obligația finală datorată cu recuperarea pierderii în sumă de lei [...].

Pentru diferența de impozit pe profit suplimentară stabilită la control în sumă de lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L. din a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei 01 ianuarie 2008 - 31 decembrie 2012, urmare Deciziei nr. 145 din 21 mai 2015 emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin care a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. din2014 și s-a dispus efectuarea unei noi verificări la societatea contestată.

Urmare verificării, au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sumă totală de lei, din care lei impozit pe profit și lei dobânzi și penalități de întârziere aferente (..... lei + lei).

Impozitul pe profit în sumă de lei este rezultatul majorării rezultatului fiscal stabilit de societate cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu achizițiile de servicii de la prestatorul D Ltd. din Cipru, stabilite la inspecție ca nedeductibile fiscal întrucât societatea comercială nu a justificat necesitatea achizițiilor și prestarea efectivă a serviciilor achiziționate.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- necesitatea achiziției serviciilor de consultanță de la firma D Ltd., prin reprezentantul său, dl H.K., nu a fost motivată de societatea verificată, atât timp cât singurul argument este cel al substituției de personal care să ofere consultanță, în situația în care societatea a primit facturi de la compania afiliată pentru servicii de consultanță;

- contractul încheiat în data de 01.09.2008 între S.C. "....." S.R.L. și firma D Ltd. prevede prestări de servicii pentru care societatea verificată nu poate dovedi că au fost prestate în fapt de dl H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd.;

- baza de calcul al comisionului nu este în corelație logică cu natura serviciilor de consultanță presupus a fi prestate de dl H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd., precum și cu obligațiile înscrise în contract;

- rapoartele lunare prezentate ca documente justificative în probarea realității prestării serviciilor sunt într-o totală inadverență cu obligațiile contractuale;

- achiziția de servicii de la firma T S.R.L. cu implicarea consultanței acordată de dl H.K. ca reprezentant al acestei firme, conduce indubitabil la concluzia că rapoartele lunare fac referire la substanța economică a tranzacțiilor desfășurate în favoarea S.C. "....." S.R.L. de către firma T S.R.L. și nicidecum de către firma D Ltd.;

- societatea verificată nu poate delimita serviciile de consultanță prestate de dl H.K. ca reprezentant al firmei T S.R.L., de serviciile de consultanță prestate de același domn H.K., însă ca reprezentant al firmei D Ltd..

Aceste constatări au rezultat din analiza următoarelor documente:

- documentele depuse de societatea comercială la dosarul contestației formulate împotriva deciziei de impunere anterioare (Decizia de impunere nr. din2014), prezentate în copie la inspecția fiscală, respectiv:

- Contractul de agent/reprezentant vânzări încheiat în data de 01.09.2008 între firma D Ltd. în calitate de prestator și S.C. "....." S.R.L. în calitate de beneficiar;

- facturi fiscale emise de firma D Ltd. pentru societatea verificată, împreună cu centralizatorul facturilor înregistrate de societate în conturile 701 "*Venituri din vânzarea produselor finite*" și 707 "*Venituri din vânzarea mărfurilor*", reprezentând baza de calcul al comisionului prevăzut în contract;

- rapoarte lunare pentru perioada analizată, completate pe parcursul inspecției fiscale, traduse în limba română;

- Contractul de intermediere de marketing în vigoare începând cu data de 01.07.2012, încheiat între firma D Ltd. în calitate de prestator și S.C. "....." S.R.L. în calitate de beneficiar;

- corespondența electronică a societății din perioada 2006 - 2012 ce atestă continuitatea implicării d-lui H.K. în activitatea S.C. "....." S.R.L..

- documente și fișiere electronice din evidența contabilă a societății verificate;

- documente primite de la autoritățile fiscale din Cipru;

- alte contracte încheiate de societatea verificată cu clienții și furnizorii săi;

- fișa contului 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" din perioada 2008 - 2012, în care se regăsesc înregistrate facturile emise de firma D Ltd.;

- nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale de către reprezentantul societății verificate.

* Societatea comercială sustine următoarele:

- organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.107 paragraful 1 din Codul de procedură fiscală, cu privire la dreptul contribuabilului de a fi informat;

- înțelegerea organelor de inspecție asupra specificului activităților desfășurate de societate este precară; toate aspectele care prezentau neclarități cu privire la realitatea serviciilor puteau fi elucidate pe parcursul inspecției fiscale. Astfel:

- serviciile de modernizare a sondelor sunt obiectul "*Contractului Principal*" al Contractorului, respectiv S.C. S.R.L. și nicidecum al firmei T S.R.L.. Serviciile menționate în anexa A a contractului dintre S.C. S.R.L. și S.C. T S.R.L. nu sunt cuprinse explicit în contractul dintre O S.A. și S.C. S.R.L. în baza căruia s-au furnizat efectiv serviciile de modernizare/reabilitare a sondelor, ele reprezentând anumite mijloace sau anumite segmente de lucrări preliminare sau complementare necesare Contractorului pentru îndeplinirea obligațiilor pentru îndeplinirea obligațiilor sale contractuale în cadrul contractului în care S.C. S.R.L. este contractor principal.

- compresoarele de gaz BGC, a căror introducere inițială a fost făcută de dl H.K., au fost omise din lista anexei B deoarece la data încheierii contractului dintre S.C. S.R.L. și D Ltd, C Inc. SUA avea deja încheiat în iunie 2008 un contract cu P Inc., fabricantul compresoarelor și de aceea s-a considerat că acordarea unui comision către D Ltd pentru comercializarea de către S.C. S.R.L. a BGC în România nu ar avea justificare în condițiile în care compania afiliată avea deja un contract cu producătorul cu care în SUA desfășura același gen de colaborare. În plus, compresorul de gaze era livrat în Austria de către același producător P Inc., iar distribuitorul era firma P GmbH, firmă pe care dl H.K. o condusesse între anii 1997 și decembrie 2007 și pentru care asigură tranziția conducerii pe o anumită perioadă a anului 2008 în care firma P GmbH avea încă în derulare proiecte cu P Inc. și O Austria. În condițiile în care contractul S.C. S.R.L. - D Ltd include Austria, excluderea vânzărilor de BCG din baza de calcul a comisionului s-a impus pentru motive de evitare a unor potențiale discuții.

- pentru vânzarea unităților SAM menționate în lista de produse din anexa B, firma D Ltd este, conform contractului, îndreptățită să primească comision așa cum este reflectat în conturile contabile relevante.

- specificul activității desfășurate și efectiv prestate de firma D Ltd prin intermediul d-lui H.K. și a colaboratorilor mobilizați de către acesta, corespunde și se încadrează perfect în obiectul specific al activității desfășurate de către S.C. S.R.L., răspunzând necesităților acesteia privind îndeplinirea obligațiilor specifice care îi revin conform contractelor încheiate cu clienții, materializate în activitățile desfășurate înainte și după data de 01.09.2008.

- argumentele organelor de inspecție fiscală cu privire la utilizarea diverselor adrese de email sunt irelevante în susținerea și justificarea de către societate a necesității prestării serviciilor de către firma D Ltd.

- comisioanele datorate agenților pentru serviciile de consultanță de care a beneficiat S.C. S.R.L. neîntrerup și direct, au fost facturate de C Inc către S.C. S.R.L.. După perioada 01.09.2008, între cele două firme nu a mai existat nicio decontare privind agenții altfel decât pentru sume restante. Începând cu 01.09.2009, cei doi agenți au facturat serviciile de consultanță către S.C. S.R.L. în baza contractelor încheiate cu aceasta la acea dată.

* Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele anexate dosarului contestației și legislația în vigoare din perioada analizată, rezultă următoarele:

A) Referitor la aspectele de ordin procedural invocate de societatea contestată

Societatea comercială susține că au fost încălcate prevederile art. 107, par. 1) din Codul de procedură fiscală (valabil la data de 31 decembrie 2015), cu privire la dreptul contribuabilului de a fi informat, prin aceea că răspunsul primit de către organele de inspecție fiscală în data de2015, în urma schimbului de informații efectuat cu autoritatea fiscală din Cipru, nu i-a fost comunicat și agentului economic verificat decât în cadrul discuției finale și doar la modul descriptiv (așa cum este menționat și în Raportul de inspecție fiscală), fără a detalia întrebarea adresată către firma D Ltd sau către autoritățile cipriote, pentru a evita orice dubii cu privire la posibilitatea inducerii răspunsului prin modalitatea de formulare a întrebărilor.

Însă, invocarea aspectelor de ordin procedural ce fac trimitere la art.107 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală este neîntemeiată, deoarece:

- Prin nota explicativă întocmită la începerea acțiunii de inspecție fiscală (.....2015) au fost solicitate agentului economic justificări cu privire la personalul companiei D Ltd care prestează servicii către S.C. S.R.L. (întrebarea nr. 2, cu referire la Secțiunea 1, pct. 1.4 din Contractul încheiat cu firma D Ltd). Însă, agentul economic a furnizat două variante de răspuns, respectiv implicarea în prestarea serviciilor a d-lui H.K. sau a personalului angajat sau recomandat de către acesta, în calitate de director al D Ltd. Prin răspunsul formulat, agentul economic nu indică documente justificative care să confirme implicarea personalului stipulat la pct. 1.4 al Secțiunii I din Contract și nu a prezentat în cursul inspecției fiscale astfel de documente.

- Agentul economic recunoaște prin aceeași notă explicativă că înregistrarea cheltuielilor cu firma D Ltd s-a efectuat doar pe baza facturilor întocmite de către aceasta, nicidecum pe baza cheltuielilor înregistrate de firma D Ltd în realizarea serviciilor, clauza înscrisă la pct. 1.6 din Secțiunea I a Contractului fiind doar o preluare generică a prevederilor din Contractul Companiei, deci un conținut formal înscris la secțiunea de obligații a prestatorului/vânzătorului.

- În susținerea realității prestării serviciilor, agentul economic a prezentat rapoarte lunare care conțin deficiențe privind informațiile (unele dintre acestea făcând trimitere și la informații cantitative și valorice care nu sunt prezentate), iar în intervalul cuprins între prima acțiune de inspecție fiscală (Decizia de impunere nr. din2014) și până la finalizarea acțiunii de reverificare (Decizia de impunere nr. din2015), contribuabilul nu a prezentat rapoarte lunare care să difere față de forma inițial constatată în cursul inspecției fiscale. Aceste rapoarte nu îndeplinesc calitatea de document justificativ care să reflecte realitatea prestării serviciilor de către compania D Ltd, în sensul elementelor obligatorii stipulate în cuprinsul Anexei nr. 1 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.E.F. nr. 3512/2008.

- Prin aceeași Notă explicativă, organele de inspecție fiscală au solicitat lămuriri privind natura serviciilor și documentelor întocmite în legătură cu prestările efectuate de compania T S.R.L.. Din analiza rapoartelor lunare prezentate de societate în susținerea contestației ca fiind documente ce probează realitatea prestării, reies activități care sunt atribuibile companiei T S.R.L., cu care societatea verificată a încheiat contract de prestări servicii prin reprezentantul său, domnul H.K.. Se reține faptul că agentul economic ignoră ca probă materială acest document.

Prin răspunsul formulat de agentul economic la întrebarea nr. 7 din Nota explicativă din2015, acesta a prezentat explicații considerate incomplete de organele de inspecție fiscală. Astfel, la întrebarea prin care se solicitau lămuriri cu privire la semnatarul contractului încheiat între S.C. S.R.L. și firma D Ltd, respectiv doamna N.P. care este semnatară contractului de agent, societatea verificată nu a precizat care este calitatea acestei persoane în firma D Ltd. Totodată, atât din cuprinsul contractului de agent încheiat între S.C. S.R.L. și firma D Ltd, precum și cu privire la persoanele care au încheiat și semnat acest document, nu este menționat în niciun fel numele d-lui H.K. ca fiind consultantul sau reprezentantul companiei, astfel încât nu se demonstrează realitatea prestărilor de servicii efectuate de firma D Ltd prin intermediul d-lui H.K..

Așadar, societatea verificată a fost informată în legătură cu neconcordanțele ce rezultă din contract și din rapoartele lunare invocate ca documente justificative.

- În ceea ce privește informația primită de la autoritățile cipriote, conform căreia compania D Ltd nu deține personal operațional angajat în prestarea serviciilor înscrise în contract, aceasta nu a fost infirmată de către societatea contestată, atât timp cât rapoartele de lucru fac trimitere la o singură persoană, respectiv H.K., indicată ca fiind unic prestator din partea D Ltd din Cipru.

Nicăieri în prevederile procedurale nu este prevăzută obligația organelor de inspecție fiscală de a prezenta contribuabilului, într-o anumită formă, răspunsurile primite în urma schimbului de informații efectuat cu autoritățile fiscale din statele membre sau terțe. Solicitarea de informații de către organele de inspecție fiscală de la terți/autorități fiscale este o procedură specifică activității de inspecție fiscală, iar documentele în baza cărora au fost primite informațiile nu constituie anexe ale Raportului de inspecție fiscală întocmit de organele de control.

Societatea invocă în sprijinul pretențiilor sale o stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura nefondată și nedemonstrată, întrucât sarcina probei privind încălcarea aspectelor procedurale revine de fapt societății. Sarcina probei este un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție.

Față de cele de mai sus, se demonstrează faptul că dreptul de ascultare al contribuabilului nu a fost încălcat, fiind efectuate toate diligențele pentru informarea contribuabilului și primirea informațiilor de la contribuabil în vederea lămuririi și stabilirii situației fiscale de fapt.

Societatea contestatară susține că au fost încălcate prevederile art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct.102.1 Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală, respectiv: "*La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale*".

Afirmația societății este nefondată. Astfel:

- Potrivit art. 13 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

- Potrivit art.49 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, "*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 conformitate cu prevederile art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, sarcina probei aparține contribuabilului, iar pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal face referire la "*orice alte materiale corespunzătoare*", astfel că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura serviciului prestat, de specificul activității, deci agentul economic avea obligația să prezinte mijloacele de probă pe care le considera relevante în justificarea, atât a necesității achiziționării serviciului, cât și a realității prestării acestuia.

Or, contribuabilul nu indică ce documente prezentate în susținerea situației de fapt fiscale a prezentat organelor de inspecție fiscală și acestea nu au fost luate în considerare în luarea deciziei fiscale.

Atât în susținerea prezentei contestații, cât și anterior, în susținerea contestației la Decizia de impunere nr...../.....2014, societatea a prezentat ca documente justificative rapoarte lunare care nu sunt în concordanță cu natura serviciilor înscrise în contract. Toate rapoartele lunare prezentate de contribuabil la inspecția fiscală conțin elemente similare, care însă nu conduc la acordarea deductibilității cheltuielilor aferente acestor servicii și nu constituie probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor și a necesității achiziționării acestor servicii de la compania D Ltd din Cipru, atât timp cât aceste servicii erau prestate de compania T S.R.L. din România.

Toate probele aduse în susținere de agentul economic (extrase ale corespondenței electronice, contractul încheiat cu compania T S.R.L. reprezentată de dl H.K.) dovedesc faptul că, Contractul de agent încheiat între S.C. S.R.L. și firma D Ltd. din Cipru constituie un aranjament artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a efectua plăți către o persoană fizică nerezidentă (dl. H.K.) care prestează servicii de specialitate, însă în numele altei companii pe care o reprezintă, respectiv în numele firmei T S.R.L. din Romania. Serviciile furnizate de firma T S.R.L. pot fi demonstrate atât de contractul încheiat între cele două părți, cât și de documentele care însoțesc facturile emise de firma T S.R.L. către S.C. S.R.L., anexate dosarului contestației de către organele de inspecție fiscală.

Din Raportul de inspecție fiscală se poate constata că au fost indicate ca și exemple, câteva documente care reflectă o situație identică cu cea reflectată în toate documentele puse la dispoziție, ceea ce demonstrează faptul că agentul economic extrage din context aspecte ce au ca scop formularea unei aprecieri eronate. La dosarul contestației au fost anexate de către organele de inspecție fiscală toate rapoartele lunare puse la dispoziție de agentul economic în urma solicitării la inspecția fiscală, precum și toată corespondența electronică, care dovedesc neconcordanța dintre conținutul rapoartelor, contractului și lipsa dovezii reprezentării companiei D Ltd. de către domnul H.K..

Menționarea de către contestatar a faptului că agentul economic a dorit să organizeze o prezentare la care să participe persoanele implicate în prestarea serviciilor, pentru că nu în toate cazurile se poate concluziona substanța serviciilor și derularea lor efectivă, reprezintă o apreciere neîntemeiată.

Astfel, societatea nu probează refuzul organelor de inspecție fiscală în legătură cu prezentarea de către aceasta a mijloacelor de probă prevăzute la art.49 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că, în opinia contestatarei, exista posibilitatea interpretării eronate a fenomenelor economice și substanței economice a tranzacțiilor ce fac obiectul facturilor emise de firma D Ltd.

Așa cum precizează organele de inspecție fiscală, la demararea verificării reprezentanții societății comerciale au organizat o întâlnire și au făcut o prezentare cu privire la caracteristicile activității desfășurate de către S.C. S.R.L., cu participarea domnilor R.A. - administrator societate, I.F. - director, C.C. - reprezentant EIM, doamna U.L. - director economic și doi reprezentanți ai firmei KPMG România.

În ceea ce privește oportunitatea prezentării domnului H.K., agentul economic trebuie să demonstreze că a întreprins toate demersurile pentru a organiza o întâlnire cu organele de inspecție fiscală, cu atât mai mult cu cât acesta este cetățean austriac și necesita prezența unui translator, dar mai ales trebuia să justifice calitatea pe care o deține această persoană terță pentru a participa la întâlnirea cu organele de inspecție fiscală.

Investirea de către agentul economic a unei alte prezentări ca fiind mijloc de probă dominant față de înscrisurile aduse în susținere - contracte încheiate, rapoartele de lucru, nu face altceva decât să confirme faptul că agentul economic însuși pune la îndoială calitatea de documente probante a înscrisurilor depuse în susținerea primei contestații, prezentate în cursul acțiunii de reverificare (reanalizare), pe baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidența contabilă.

Această apreciere se bazează pe afirmația agentului economic înscrisă în contestația depusă (o rescriere aproximativă a punctului de vedere prezentat la inspecția fiscală) și anume: *"[...] faptul că nu s-au solicitat alte informații care le-ar fi fost de folos în înțelegerea serviciilor în cauză, aceștia (n.n. inspectorii fiscali) limitându-se doar la informațiile/documentele respective, ceea ce nu credem că ar putea genera o analiză pertinentă din partea acestora ci doar supoziții"*.

Societatea invocă în sprijinul pretențiilor sale o stare de fapt, afirmând o pretenție nefondată și nedemonstrată, argumentată *"ad ignorantiam"*, întrucât sarcina probei privind încălcarea aspectelor procedurale revine societății comerciale.

B) Referitor la aspectele de fond invocate în contestație

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 21. - (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. [...]."

(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; [...]."

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează referitor la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal:

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării

de venituri impozabile. Sunt nedeductibile fiscal 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.

Condițiile pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii sunt precizate expres la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv: 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, să fie justificate prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei reprezentând prestări servicii facturate de firma D Ltd. din Cipru, întrucât:

- Contractul încheiat în data de 1 septembrie 2008 între S.C. S.R.L. și firma D Ltd. din Cipru prevede prestări de servicii pentru care agentul economic nu poate dovedi că au fost prestate în fapt de domnul H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd., atât timp cât această persoană nu este menționată în contractul încheiat între părți, ca reprezentant efectiv al firmei din Cipru.

- Nu a fost motivată necesitatea achiziției serviciilor de consultanță de la firma D Ltd. prin reprezentantul său, dl H.K., atât timp cât singurul argument este cel al substituției de personal care să ofere consultanță, în situația în care societatea contestată primește facturi de la compania afiliată - C Inc. din SUA, pentru servicii de consultanță, așa cum rezultă din facturile primite de la entitatea afiliată, anexate în copie la dosarul contestației, probă materială care dovedește că serviciile facturate de către firma D Ltd. nu erau necesare.

- Baza de calcul al comisionului nu este în corelație logică cu natura serviciilor de consultanță invocate a fi furnizate de domnul H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd., precum și cu obligațiile de "a face" înscrise în Contract.

- Rapoartele lunare invocate ca documente justificative în probarea realității prestării serviciilor sunt într-o totală inadvertență cu obligațiile contractuale.

- Nu există o legătură directă, din punct de vedere calendaristic, și justificativă între activitățile înscrise în rapoartele lunare și corespondența electronică atașată în completarea justificărilor.

- Toate rapoartele lunare justifică participarea și colaborarea d-lui H.K. ca reprezentant al companiei T S.R.L. în relația cu multe alte entități, printre care și S.C. S.R.L., însă nu dovedesc realitatea prestării serviciilor facturate de firma D Ltd. În plus, rapoartele de lucru nu sunt confirmate și semnate de beneficiarii serviciilor.

- Achiziția de servicii de la firma T S.R.L. cu implicarea consultanței acordată de domnul H.K. ca reprezentant al acestei firme, demonstrează că rapoartele lunare prezentate la inspecția fiscală și în susținerea contestației fac referire la substanța economică a tranzacțiilor desfășurate în favoarea S.C. S.R.L. de către S.C. T S.R.L. și nicidecum de către firma D Ltd.

- Societatea contestată nu a putut demarca serviciile de consultanță prestate de domnul H.K. ca reprezentant al firmei T S.R.L. de serviciile de consultanță prestate de același domn H.K., însă ca reprezentant al firmei D Ltd.

- Faptul că dl H.K. apare în corespondențele electronice ca utilizator al unor adrese de e-mail ce aparțin unor alte companii decât firma D Ltd., sunt aspecte considerate irelevante de contestatar, însă fără a motiva acest fapt. Precizăm că nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu a justificat de ce nu există dovezi ale comunicărilor între domnul H.K. și S.C. S.R.L., de pe adresa de e-mail a companiei D Ltd..

Societatea comercială se contrazice în cuprinsul contestației atunci când argumentează pe fond condițiile ce trebuie îndeplinite simultan, în vederea acordării deductibilității fiscale, respectiv realitatea prestării și necesitatea achiziției acestor servicii:

- *"Organele de inspecție au refuzat însă o astfel de prezentare/discuție, bazându-se doar pe înțelegerea "scriptică" a documentelor, care nu în toate cazurile poate concluziona substanța serviciilor și derularea lor efectivă."* (pag.6 din contestație)

- "nu s-au solicitat alte informații care le-ar fi fost de folos în înțelegerea serviciilor în cauză, aceștia limitându-se doar la informațiile/documentele respective, ceea ce nu credem că ar putea genera o analiză pertinentă din partea acestora ci doar supoziții" (pag.12 din contestație)

- "Menționăm că documentele menționate au fost prezentate pentru a demonstra continuitatea implicării d-lui H.K. în cadrul proiectelor care au condus la însăși existența firmei SRL și nu în scopul justificării că serviciile achiziționate de la dl. H.K. erau necesare." (pag.24 din contestație)

Aceste afirmații contrazic forța probantă a documentelor aduse în susținere de societatea comercială, deși aceste documente au fost selectate de contestatară, așa cum a considerat necesar și suficient a demonstra derularea unor tranzacții.

Totodată, afirmațiile societății contrazic dorința legiuitorului, așa cum este aceasta înscrisă la pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și anume faptul că înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

O altă afirmație interpretabilă a agentului economic este următoarea: "menționăm ca un element foarte important adus la cunoștința organului de inspecție fiscală în repetate rânduri și demonstrat prin documente comerciale și contabile, pentru evitarea invocării oricărui motiv de incompatibilitate legat de calitatea sa (n.n. dl H.K.) de reprezentant administrativ formal al X Ltd. în relația cu S.C.T S.R.L., contractul de intermediere dintre D Ltd. și S.C. S.R.L. exclude în mod expres din baza de calcul a comisionului valoarea oricăror servicii de orice natură." (pag.17 din contestație).

Din această afirmație rezultă că însuși contribuabilul recunoaște poziția formală a d-lui H.K. în compania D Ltd, în virtutea contractului încheiat cu S.C. S.R.L., ceea ce pune sub semnul incertitudinii realitatea prestării serviciilor dintre cei doi parteneri, respectiv S.C. S.R.L. și firma D Ltd.

Aprecierea societății contestată conform căreia în speța analizată nu sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și ale pct. 48 din Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, întrucât din punct de vedere contabil acest temei legal vine în contradicție cu prevederile din Legea contabilității, este nefondată, deoarece realitatea și necesitatea unor prestări de servicii nu este confirmată de simpla înregistrare în contabilitate. Operațiunile economico-financiare sunt reflectate în contabilitate prin înregistrări efectuate în baza unor documente financiar-contabile, care devin documente justificative în cazul în care sunt întocmite cu respectarea condițiilor specifice de formă prevăzute de lege, probând realitatea prestării prin elementele de conținut ale documentului ce îl califică drept document justificativ.

În speța în cauză, rapoartele lunare întocmite de firma D Ltd. nu au caracter de documente care să probeze realitatea prestării unor servicii către S.C. S.R.L., prin contribuția exclusivă și nemijlocită a d-lui H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd., deoarece conținutul acestora reflectă -din punct de vedere al substanței economice, operațiuni economice care nu sunt în corelație cu prevederile contractuale sau indică alți beneficiari ai prestării.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea cheltuielilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca agentul economic să dețină o factură care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile de servicii să fie necesare activității desfășurate de agentul economic și serviciile să fie efectiv prestate, deci să fie reale.

Societatea contestată afirmă faptul că prevederile art. 21 alin.(4) lit. m) din Codul fiscal nu își găsesc aplicabilitatea în actul administrativ, deoarece prevederile Legii contabilității sunt similare cu prevederile pct. 44 din Normele de aplicare a Codului fiscal, iar punctul de plecare contabil este reprezentat de faptul că înregistrarea serviciilor în evidența contabilă este necontestată de organele de inspecție fiscală.

Această apreciere este nefondată și ignoră cele mai importante reguli de interpretare logică consacrate de doctrină și frecvent folosite în jurisprudența noastră fiscală, și anume:

"Unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie să distingă (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*)"; regula ține seama de faptul că unei formulări generale a textului legal trebuie să-i corespundă o aplicare tot generală, fără a introduce restricții și diferențieri pe care legea nu le instituie expres. Or, interesul legii fiscale este acela de evitare a erodării bazei de impozitare prin introducerea de criterii fiscale ce operează asupra înregistrărilor contabile care evidențiază costuri (cum este cazul de față).

Contestatară dovedește o interpretare trunchiată a motivelor de fapt ce au condus la neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor înregistrate pe baza facturilor emise de firma D Ltd. Având în vedere volumul de documente prezentate de societate, este relevant faptul că organele de inspecție fiscală au identificat numitorul comun al aspectelor care converg către ipoteza că materialele aduse în susținere nu reflectă realitatea prestării serviciilor de către dl H.K. ca reprezentant al firmei D Ltd.

În ceea ce privește afirmația societății contestată referitoare la faptul că aprecierea organelor de inspecție fiscală cu privire la necesitatea serviciilor prestate de D Ltd. către S.C. S.R.L. încalcă principiului liberei gestiuni în afaceri, este nefondată, deoarece atribuțiile organului de inspecție fiscală sunt reglementate expres de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

"Art. 5. - Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Art. 6. - Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Art. 7. - Rolul activ [...]

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz."

Drept urmare, obligația organului de inspecție fiscală este aceea de a stabili corect impozitele și taxele, să obțină și să utilizeze informațiile pe care contribuabilul i le pune la dispoziție și să adopte soluțiile admise de lege, interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege (prevederi respectate întocmai de organele de inspecție fiscală), ceea ce nu presupune încălcarea principiului libertății de gestiune a persoanelor supuse verificării fiscale.

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală din data de 2015 s-a stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei reprezentând servicii facturate de firma D Ltd. din Cipru, astfel că impozitul pe profit în sumă de lei este legal datorat bugetului de stat de către societatea contestată.

De asemenea, în virtutea principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", sunt legal datorate bugetului de stat și accesoriile în sumă totală de lei (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere), calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2015 emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,