



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel : + 021 3199759 interior 2073

Fax : + 021 3368548

e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 139 / 18.04. 2011

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

sub nr. 906057/14.01.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. prin adresa nr. .X./10.01.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 906057/14.01.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu sediul în .X., Str. X, nr. X, bl. X, ap. X, camera X, județul .X., Cod X, C.I.F. RO X, R.C. X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.10.2010, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.10.2010 prin care a fost stabilită TVA suplimentară de plată în cuantum de .X. lei, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010 pentru suma totală de .X. lei – cheltuieli nedeductibile cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de **SC .X. SRL**.

SC .X. SRL cu sediul în .X., Str. X, nr. X, bl. X, ap. X, camera X, județul .X., Cod X, C.I.F. RO X, R.C. X/2008, figurează la poziția nr. X din anexa nr. 2 din OPANAF nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili .

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.10.2010 contestată, a fost comunicată societății prin adresa nr. .X./09.11.2010, în data de **15.11.2010**, la sediul AIF .X., prin remitere directă, potrivit semnăturii reprezentantului legal al acesteia aplicate pe adresa de comunicare mai sus enunțată, aflată în copie la dosarul cauzei, iar 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, respectiv în data de **15.12.2010**, așa cum reiese din ștampila Serviciului Registratură al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., aplicată pe contestație, aflate în original la dosarul cauzei.

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

I. SC .X. SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.10.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010, întocmite urmare inspecției fiscale efectuate la **SC .X. SRL** de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, societatea contestând decizia de impunere și parțial raportul de inspecție fiscală și anume, suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate cu cheltuieli nedeductibile;
- .X. lei - TVA respinsă la rambursare.

SC .X. SRL solicită prin contestație anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010 și anularea integrală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.10.2010, în ce privește următoarele:

Impozitul pe profit

- 1) Nerecunoașterea ca deductibilă a sumei de **X lei** (X lei – pentru anul 2009 plus X lei – pentru anul 2010) reprezentând cheltuieli cu servicii de natură juridică aferente perioadei 01.07.2009 – 30.06.2010;
- 2) Nerecunoașterea ca deductibilă a sumei de **X lei** (X lei – pentru anul 2009 plus X lei – pentru anul 2010) reprezentând cheltuieli cu servicii de pază aferente perioadei 01.07.2009 – 30.06.2010;
- 3) Nerecunoașterea ca deductibilă a sumei de **X lei** (din totalul diferențelor de curs valutar de X lei înregistrate de societate în anul 2009), reprezentând cheltuieli cu diferențe de curs aferente anului 2009, prin urmare trebuie luată în considerare la stabilirea rezultatului fiscal al societății pentru anul 2009;
- 4) Considerarea ca deductibilă pentru anul 2008 a sumei de **X lei** (X lei minus X lei), reprezentând o cheltuială cu diferențele de curs valutar înregistrată de societate în anul 2009, dar care ar fi trebuit înregistrată în anul 2008.

În consecință, societatea solicită reîntregirea pierderii fiscale cu suma de X lei – pentru anul 2008, X lei – pentru anul 2009 și X lei – pentru primele 6 luni din anul 2010.

Taxa pe valoarea adăugată

Societatea contestă respingerea la rambursare a TVA în cuantum total de **.X. lei** și solicită recunoașterea dreptului de rambursare a TVA în acest cuantum.

SC .X. SRL precizează că:

A. Cu privire la impozitul pe profit

a). Nerecunoașterea deductibilității cheltuielilor cu serviciile juridice (SALANS)

SC .X. SRL a înregistrat cheltuieli aferente serviciilor juridice furnizate de societatea de avocați X și Asociații .X., cheltuieli pe care le-a considerat deductibile.

Organele de inspecție fiscală au considerat că serviciile prestate de societatea de avocați nu sunt făcute în scopul realizării de venituri impozabile și au respins deductibilitatea acestora, diminuând pierderea fiscală a societății, invocând faptul că, în perioada verificată nu au existat spre soluționare litigii legate de achizițiile de terenuri (ca activitate principală a **SC .X. SRL**), care să solicite implicarea societății civile de avocați X și Asociații și mai mult, în perioada verificată, achizițiile de terenuri s-au făcut prin birourile notariale.

SC .X. SRL consideră că argumentația organelor de inspecție fiscală nu poate conduce la respingerea deductibilității fiscale a cheltuielilor de consultanță juridică, în baza următoarelor considerente:

1. Activitatea principală a **SC .X. SRL** nu constă în achiziția de păduri, obiectul principal de activitate este cel aferent CAEN 0210, respectiv “Silvicultură și alte activități forestiere”. Având în vedere că în perioada verificată nu au existat litigii, organele de inspecție fiscală au considerat că nu era necesară contractarea de servicii juridice de la X și Asociații și au respins deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu aceste servicii în baza prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că în conformitate cu prevederile art. 3, lit. a) și c) din Legea nr. 51/1995 privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat, activitatea avocatului se realizează inclusiv prin consultații cu caracter juridic și prin redactarea de acte juridice.

În fapt, serviciile prestate de societatea de avocați .X. și Asociații către **SC .X. SRL** au constat de exemplu, în furnizarea de servicii de consultanță juridică cu privire la valabilitatea titlurilor de proprietate ale persoanelor de la care **SC .X. SRL** intenționa să achiziționeze suprafețe de pădure și redactarea clauzelor contractelor de vânzare-cumpărare având ca obiect suprafețe de pădure. Aceste servicii juridice de analiză sunt premergătoare achiziției efective a terenurilor împădurite și în baza constatărilor societății de avocați (care pot fi transmise sub formă de e-mailuri, rapoarte etc.), societatea ia decizia în sensul de a cumpăra sau nu o anumită parcelă de teren împădurit. Societatea consideră că serviciile juridice respectă condiția de deductibilitate impusă de art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, care menționează că

sunt cheltuieli deductibile cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar scopul achiziționării de terenuri împădurite este acela de a exploata masa lemnoasă.

Totodată, societatea de avocați X și Asociații a prestat către **SC .X. SRL** și servicii juridice care au constat în redactarea hotărârilor Adunării Generale a Asociațiilor, având ca obiect modificarea actului constitutiv al societății și actualizarea actului constitutiv al societății, în urma modificărilor intervenite.

Mai mult, societatea susține că toate activitățile prestate de societatea de avocați X și Asociații se referă la asistență pentru administrarea generală (curentă) a societății, drept urmare cheltuielile aferente sunt considerate a fi deductibile, mai ales că societatea nu are nici un angajat, fiind astfel nevoită să apeleze la prestatori de servicii pentru toate acțiunile necesare desfășurării activității.

2. Referitor la afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia „în perioada verificată, achizițiile de terenuri s-au făcut prin birourile notariale – respectiv prin notarii publici”, **SC .X. SRL** susține că aceasta trebuie interpretată în sensul că transferul dreptului de proprietate de la vânzătorii de suprafețe de teren împădurite către societate a avut loc prin autentificarea de către notarul public a contractului de vânzare-cumpărare, în conformitate cu prevederile art. 8, lit. b) din Legea nr. 36/1995 privind notarii publici și activitatea notarială, coroborat cu prevederile art. 2, alin. (1) al Titlului X privind circulația juridică a terenurilor din Legea nr. 247/2005 privind reforma în domeniile proprietății și al justiției, precum și unele măsuri adiacente.

Societatea susține că achiziția de terenuri împădurite presupune mult mai multe operațiuni decât semnarea contractului de vânzare-cumpărare în fața unui notar public care autentifică respectivul document, operațiuni ce au fost efectuate de societatea de avocați X și Asociații.

3. Pentru a respinge **SC .X. SRL** dreptul de deducere a cheltuielilor aferente serviciilor de asistență juridică, organele de inspecție fiscală au specificat în raportul de inspecție fiscală faptul că: ”din traducerea facturilor emise în limba engleză de către societatea de avocați X și Asociații nu a rezultat modul concret de implicare în actele încheiate de către **SC .X. SRL**”. Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art. 7 din Codul de procedură fiscală privind rolul activ al organului fiscal în examinarea obiectivă a stării de fapt a contribuabilului verificat, în cazul în care acestea ar fi avut dubii cu privire la modul de implicare a societății de avocați .X. și Asociații în

activitatea desfășurată de **SC .X. SRL**, aveau obligația să solicite reprezentanților societății documente și informații suplimentare din care să rezulte serviciile prestate de societatea de avocați și necesitatea acestora.

4. Organele de inspecție fiscală au considerat că o parte din serviciile prestate de către societatea de avocați X și Asociații, respectiv cele de pregătire a e-mailurilor și traducerile adresate asociațiilor, reprezintă cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor sau asociațiilor, care au caracter nedeductibil, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au verificat conținutul e-mailurilor și traducerile despre care afirmă că sunt adresate asociațiilor și ca atare nu se pot pronunța asupra nedeductibilității cheltuielilor aferente acestora, doar opinând că sunt „în favoarea asociațiilor”.

5. Cu privire la suma cheltuielilor cu serviciile de natură juridică aferente perioadei 01.07.2009 – 30.06.2010, societatea afirmă că în raportul de inspecție fiscală sunt menționate mai multe sume. Inițial, la pagina 3, pct. I Impozit pe profit, lit. b) apare „înregistrarea unor cheltuieli de natura serviciilor juridice în sumă de X lei.” În partea finală a aceluiași punct, în mod eronat apare suma totală de X lei.

Societatea susține că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au respins deductibilitatea cheltuielilor în quantum total de X lei (X lei + X lei) aferente serviciilor de natură juridică și solicită admiterea contestației pentru acest capăt de cerere și reîntregirea pierderii fiscale a societății cu suma de X lei, pentru perioada 01.07.2009 – 30.06.2010.

b). Nerecunoașterea deductibilității cheltuielilor cu serviciile de pază prestate de Ocolul Silvic .X.

SC .X. SRL a înregistrat în perioada verificată cheltuieli de pază în beneficiul Ocolului Silvic .X., organele de inspecție fiscală respingând deductibilitatea acestor cheltuieli în quantum total de .X. lei (din care .X. lei aferente perioadei 01.07.2009 – 31.12.2009, respectiv .X. lei aferente perioadei 01.01.2010 – 30.06.2010) pentru serviciile de pază prestate de Ocolul Silvic .X..

Organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt justificate aceste cheltuieli, în condițiile în care serviciile de pază sunt deja efectuate de

ocoale silvice din cadrul Regiei Naționale a Pădurilor și de alte ocoale silvice private, societatea încălcând prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal.

SC .X. SRL consideră că argumentația organelor de inspecție fiscală nu poate conduce la respingerea deductibilității fiscale a cheltuielilor de pază, în baza următoarelor considerente:

1. Organele de inspecție fiscală nu arată din ce cauză consideră că serviciile de pază achiziționate de către aceasta nu s-ar încadra la prevederile art. 21, alin. (1) din Codul fiscal.

2. Ocolul Silvic .X. a fost înființat de Asociația .X. în care **SC .X. SRL** are calitatea de membru fondator, în conformitate cu art. 13, alin. (2) din Codul Silvic al României.

SC .X. SRL consideră că este eronată afirmația organelor de inspecție fiscală în sensul că, societatea este membru fondator al Ocolului Silvic .X..

3. Ocolul Silvic .X. a fost înființat de Asociația .X., asociație a proprietarilor de pădure, printre membrii fondatori ai asociației numărându-se și **SC .X. SRL**.

Ocolul Silvic .X. are în administrație (pază) o suprafață de aprox. X ha. (conform anexei nr. 4 la contestație) și o suprafață totală de X ha., care reprezintă păduri foarte dispersate localizate în județele X și .X., pentru care Ocolul Silvic .X. subcontractează către alte ocoale silvice serviciile de administrare.

SC .X. SRL susține că în fapt, valoarea facturilor emise de Ocolul Silvic .X. reprezintă salariile lunare ale angajaților săi, perioada de facturare fiind lunară.

SC .X. SRL invocă faptul că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere al cheltuielilor aferente serviciilor de pază prestate de Ocolul Silvic .X. pe considerentul că există și alte contracte de pază în derulare cu ocoale silvice de stat și private, însă societatea precizează că respectivele contracte se refereau la alte suprafețe de pădure decât cele administrate (păzite) de Ocolul Silvic .X..

4. Organele de inspecție fiscală menționează că “prețurile practicate de Ocolul Silvic .X. nu sunt detaliate pe suprafețe concrete și nici pe unitatea de timp, astfel încât să poată fi identificată contribuția concretă a Ocolului Silvic .X. în paza pădurilor aparținând **SC .X. SRL**”.

Societatea susține că acest considerent este neîntemeiat, având în vedere că din facturile care au fost analizate de organele de inspecție fiscală rezultă suprafața de pădure aflată în paza Ocolului Silvic .X. (care este mai mică decât suprafața totală de pădure deținută de **SC .X. SRL**) și faptul că facturile corespund atât în ce privește serviciile de pază aferente unei luni calendaristice cât și prețul unitar al serviciilor de pază (pe hectar și pe lună).

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art. 7 din Codul de procedură fiscală privind rolul activ al organului fiscal în examinarea obiectivă a stării de fapt a contribuabilului verificat, în cazul în care acestea ar fi avut dubii cu privire la serviciile de pază prestate de Ocolul Silvic .X. referitor la suprafața administrată sau prețurile practicate, aveau obligația să solicite reprezentanților societății documente și informații suplimentare din care să rezulte serviciile prestate de societatea de pază și necesitatea acestora.

5. Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu rezultă cu exactitate constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la prețurile serviciilor de pază plătite de **SC .X. SRL** către Ocolul Silvic .X., deși pentru edificare, organele de inspecție fiscală ar fi avut posibilitatea de a utiliza drept bază de comparație prețurile practicate pentru servicii de pază de alte ocoale silvice, de stat sau particulare, aferente altor suprafețe de pădure proprietatea **SC .X. SRL**.

Societatea exemplifică speța cu contractul încheiat între **SC .X. SRL** și Ocolul Silvic X aflat în subordinea Regiei Naționale a Pădurilor .X., Direcția Silvică X, din care rezultă că tariful de asigurare a serviciului de pază este de 80 lei/an/ha, fără TVA, suprafața de pădure aflată în paza acestui ocol silvic fiind de aprox. 445 ha.

Prin comparație, Ocolul Silvic .X. a facturat servicii de pază în valoare de .X. lei, în prima jumătate a anului 2010 (X lei/an), suprafața de pădure aflată în pază fiind de aprox. X ha., rezultând un preț de 25 lei/an/ha., preț inferior celui aplicat de ocolul silvic de stat exemplificat mai sus, prețul cuprinzând doar costurile efectuate de Ocolul Silvic .X. (fără înregistrarea vreunui profit din această activitate).

Societatea susține de asemenea că organul de inspecție fiscală dacă nu utiliza drept bază de comparație prețurile practicate pentru servicii de pază de alte ocoale silvice, de stat sau particulare, aferente altor suprafețe de pădure proprietatea **SC .X. SRL**, putea face aplicațiunea prevederilor art. 55, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: „*Ori de câte ori consideră*

necesar, organul fiscal are dreptul să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize.”

Societatea concluzionează că, având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală în mod nelegal au stabilit că nu au legătură cu realizarea de venituri și au respins deductibilitatea cheltuielilor în cuantum total de **.X. lei** (din care **.X. lei** aferente perioadei 01.07.2009 – 31.12.2009, respectiv **.X. lei** aferente perioadei 01.01.2010 – 30.06.2010) aferente serviciilor de pază prestate de Ocolul Silvic **.X.** și solicită admiterea acestui capăt de cerere și reîntregirea pierderii fiscale a societății aferente perioadei 01.07.2009 – 30.06.2010 cu suma de **.X. lei**.

c). Cheltuielile financiare aferente anului 2009

Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli financiare înregistrate de **SC .X. SRL** în anul 2009, care au fost considerate de către organele de inspecție fiscală drept cheltuieli nedeductibile, societatea precizează următoarele:

- 1.** Contestă aplicabilitatea temeiului legal invocat de organele de inspecție fiscală pentru respingerea deductibilității cheltuielilor financiare, respectiv art. 21, alin. (1) și alin. (4), lit. h) din Codul fiscal.
- 2.** Numai suma de X lei (și nu X lei) reprezintă o cheltuială înregistrată de societate din diferențele de curs valutar aferente majorării capitalului social al societății (care a fost aprobată prin Hotărârea AGA din decembrie 2008). Această cheltuială, care a fost înregistrată în anul 2009, ar fi trebuit înregistrată în fapt în decembrie 2008. Prin urmare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină seama de această cheltuială pentru determinarea rezultatului fiscal aferent anului 2008.
- 3.** Diferența în sumă de X lei reprezintă cheltuieli înregistrate de societate din diferențele de curs valutar aferente altor tranzacții din cursul anului 2009. Această sumă se referă la pierderi din diferențe de curs valutar înregistrate în principal în legătură cu reevaluarea conturilor bancare în valută (contul 5124), așa cum rezultă din Fișa analitică a contului 665. Astfel, această sumă fiind o cheltuială a perioadei precedente, societatea consideră că trebuie luată în considerare la stabilirea rezultatului fiscal pentru anul 2009.

Așadar, având în vedere cele de mai sus, societatea consideră că tratamentul fiscal corect ce trebuie aplicat acestor sume este următorul:

- suma de **.X. lei** este o cheltuială aferentă perioadei precedente, prin urmare trebuie luată în calcul la stabilirea rezultatului fiscal al societății pentru anul 2008;
- suma de **X lei** reprezintă cheltuieli aferente anului 2009, prin urmare trebuie luată în calcul la stabilirea rezultatului fiscal al societății pentru această perioadă.

B. Cu privire la TVA

a). TVA aferentă serviciilor de management

SC .X. SRL susține că D.G.F.P. .X. nu a acordat **SC .X. SRL** drept de deducere a TVA în sumă de X lei aferentă serviciilor de management prestate de către societatea comercială .X., invocând următoarele argumente:

- Organele de inspecție fiscală au considerat că: "facturile nu au fost însoțite de o detaliere concretă a acțiunilor care presupun managementul firmei";
- Organele de inspecție fiscală au considerat că: „din anexele puse la dispoziția controlului și care însoțesc facturile emise de SC .X. SRL, serviciile nu s-au justificat ca fiind în folosul operațiunilor taxabile atât în ceea ce privește valoarea acestora pe unitatea de timp (având în vedere relațiile de interese între cele două entități, dl. .X. fiind implicat în ambele societăți), cât și ca necesitate în folosul operațiunilor taxabile”.

Societatea precizează că în drept, D.G.F.P. .X. și-a întemeiat decizia de respingere a dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de management pe dispozițiile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră că argumentația organelor de inspecție fiscală enunțată mai sus nu poate conduce la respingerea dreptului de a deduce TVA aferentă serviciilor de management prestate de SC .X. SRL, în baza următoarelor considerente:

1. Este nefondată afirmația organelor de inspecție fiscală, în sensul că facturile nu au fost însoțite de o detaliere concretă a acțiunilor care presupun serviciile de management.

Societatea susține că facturile emise de SC .X. SRL sunt însoțite de anexe care au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile din Codul de procedură fiscală privind rolul activ al organului fiscal în examinarea obiectivă a stării de fapt a contribuabilului verificat, în cazul în care acestea ar fi avut dubii cu privire la serviciile de management (administrare) prestate de către SC .X. SRL, aveau obligația să solicite reprezentanților societății documente și informații suplimentare referitoare la serviciile prestate de SC .X. SRL și necesitatea acestora.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art. 9, alin. (1) din Codul de procedură fiscală, care precizează că înainte de a lua o decizie, organele de inspecție fiscală sunt obligate să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Mai mult, **SC .X. SRL** susține că deține documente care fac dovada prestării de către SC .X. SRL a serviciilor de management, depunând la dosar copii ale studiilor efectuate de aceasta, care au ca obiect propuneri de bugete anuale, planuri de afaceri, aspecte privind reorganizarea societății **SC .X. SRL**, achiziția de noi proprietăți etc.

2. În lipsa unor angajați proprii, toate activitățile de management necesare desfășurării activității sale sunt realizate de către SC .X. SRL pe bază de contract de management.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală se menționează că s-a acceptat deductibilitatea TVA pentru costuri cum ar fi paza, contabilitatea, servicii administrative legate de achiziții de terenuri. Societatea invocă faptul că cele menționate sunt doar o parte din activitățile operaționale necesare **SC .X. SRL**, serviciile de management fiind asigurate pe bază de contract de prestări servicii de către SC .X. SRL, iar afirmația organelor de inspecție fiscală privind nejustificarea serviciilor de management ca fiind în folosul operațiunilor taxabile este falsă întrucât **SC .X. SRL** nu desfășoară decât operațiuni taxabile (în principal exploatarea terenurilor forestiere și valorificarea masei lemnoase rezultate).

3. În perioada în care sediul social al **SC .X. SRL** era în județul .X., societatea a solicitat rambursări de TVA (fiind inclusă în TVA deductibilă și TVA pentru serviciile de management prestate de SC .X. SRL).

Societatea afirmă că aceste rambursări de TVA au fost obținute cu regularitate, în urma inspecțiilor fiscale efectuate de D.G.F.P. .X..

4. D.G.F.P. .X. pare a sugera că valoarea TVA aferentă serviciilor de management este prea ridicată, fiind invocate „relațiile de interes dintre **SC .X. SRL** și prestatorul de servicii, în condițiile în care domnul Jonas .X. este implicat în ambele societăți”, nefiind foarte clar motivul pentru care a fost respins dreptul de deducere a TVA.

Societatea afirmă că organele de inspecție fiscală nu au indicat în mod concret temeiul de drept pe care îl invocă pentru a demonstra existența unor preținse relații de afiliere între **SC .X. SRL** și SC .X. SRL. Societatea susține că nu este îndeplinită niciuna din condițiile necesare pentru ca cele două societăți să poată fi în mod legal considerate persoane afiliate (respectiv literele a)-c) ale art. 7, pct. 21 din Codul fiscal).

SC .X. SRL este deținută în proporție de 99,99% de către .X. Corporation SUA (.X.), societate implicată în investiția de resurse financiare, iar SC .X. SRL este deținut în majoritate de entități suedeze, neafiliate la .X. Corporation SUA, care au expertiză în ceea ce privește managementul terenurilor forestiere din punct de vedere al administrării și întreținerii acestora, precum și al exploatării.

Societatea susține că pentru a îndeplini condiția de relație de afiliere, ar fi fost necesar ca domnul Jonas .X. să dețină minimum 25% din părțile sociale ale **SC .X. SRL**, în prezent acesta deținând doar 0,01% din capitalul social al societății.

5. D.G.F.P. .X. a respins rambursarea TVA pe motivul că serviciile de management achiziționate nu ar fi în folosul operațiunilor taxabile care dau drept de deducere, în conformitate cu prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Codul fiscal.

Societatea susține că serviciile de management achiziționate de la SC .X. SRL îndeplinesc prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) și art. 146, alin. (1) din Codul fiscal, societatea îndeplinind toate condițiile impuse de legislația specifică TVA pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă contravalorii facturilor de prestări servicii, TVA care a fost achitată către SC .X. SRL care a colectat taxa și a plătit-o la bugetul de stat.

b). TVA aferentă serviciilor de consultanță juridică

Societatea susține că D.G.F.P. .X. și-a întemeiat respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de consultanță juridică prestate de către societatea de avocați .X. și Asociații pe dispozițiile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea susține că decizia organelor de inspecție fiscală de a considera nedeductibilă TVA aferentă serviciilor de consultanță juridică prestate de către societatea de avocați .X. și Asociații nu este legală, din următoarele considerente:

1. Serviciile au fost efectiv prestate și sunt în folosul operațiunilor taxabile ale societății, așa cum a argumentat și la punctul privind acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile de consultanță juridică.
2. Sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 155, alin. (5) din Codul fiscal privind deținerea de către **SC .X. SRL** a unor facturi corect întocmite de furnizor.
3. A îndeplinit toate condițiile impuse de legislația specifică TVA pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă contravalorii facturilor de prestări servicii, TVA care a fost achitată de către societatea de avocați .X. și Asociații, care a colectat taxa și a plătit-o la bugetul de stat.

În concluzie, **SC .X. SRL** consideră că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu este deductibilă TVA în sumă de .X. lei (din care .X. lei aferentă serviciilor de management prestate de SC .X. SRL, respectiv .X. lei aferentă serviciilor de consultanță juridică prestate de societatea de avocați .X. și Asociații) și solicită admiterea acestui capăt de cerere și recunoașterea dreptului de rambursare a TVA în cuantum de .X. lei.

Societatea mai susține prin contestație faptul că există o eroare materială în Decizia de impunere nr. .X./28.10.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală. Astfel, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010 la pag. 5, se stipulează că: „menționăm că la data de 31.08.2010, **SC .X. SRL** înregistrează un sold al sumei negative a TVA în sumă de .X. lei; în urma controlului, soldul la 31.08.2010 rămâne de .X. lei; soldul sumei negative a TVA este aferent prestărilor de pază facturate de

RNP, prestări servicii efectuate de terți pentru desfășurarea activității, prestări servicii legate de amenajamente (...) “

Drept urmare, în opinia societății, organele de inspecție fiscală trebuiau ca prin decizia de impunere emisă să dispună rambursarea către **SC .X. SRL** a TVA în cuantum de .X. lei. Din eroare, prin decizia de impunere, organele de inspecție fiscală au stabilit ca obligație suplimentară de plată pentru societate, TVA în cuantum de .X. lei, sumă identică cu suma care a fost respinsă la rambursare. Așadar, în opinia societății, **SC .X. SRL** nu are obligație de plată de TVA în sumă de .X. lei, ci drept de a i se restitui TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea susține că tot dintr-o eroare, în decizia de impunere (coloana nr. 4) se menționează că organele de inspecție fiscală ar fi stabilit în sarcina **SC .X. SRL**, TVA de colectat suplimentar, deși în raportul de inspecție fiscală nu se menționează că organele de inspecție fiscală ar fi stabilit TVA suplimentar de colectat și de plătit către bugetul de stat, de către societate.

În consecință, societatea solicită ca prin decizia de soluționare a contestației să se dispună pentru societate, pe de o parte dreptul de deducere a TVA în cuantum de .X. lei, conform celor menționate în raportul de inspecție fiscală, iar pe de altă parte, că societatea beneficiază de drept de deducere a TVA respinsă la rambursare în cuantum de .X. lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. au stabilit în sarcina **SC .X. SRL prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.10.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X. lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

De asemenea, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei, care au contribuit la reîntregirea profitului impozabil, diminuându-se pierderea fiscală înregistrată de societate cu această sumă.

Inspecția fiscală a cuprins perioada 01.07.2009 – 30.06.2010 în cazul impozitului pe profit datorat de persoane juridice române și perioada 01.07.2009 – 31.08.2010 în cazul taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește **Taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

a) SC .X. SRL a dedus în mod eronat TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi de management emise de SC .X. SRL (societate care are ca acționar o persoană juridică nerezidentă JJ .X Suedia administrată de X – asociat în cadrul societății **SC .X. SRL**); facturile nu au fost însoțite de o detaliere concretă a acțiunilor care presupun managementul firmei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că SC .X. SRL facturează către **SC .X. SRL** și servicii administrative legate de achiziții de terenuri justificate prin implicarea salariaților din SC .X. SRL, desemnați să întocmească actele de vânzare-cumpărare și să reprezinte **SC .X. SRL** și servicii contabile prestate de Cabinet de expertiză X, servicii pentru care taxa pe valoarea adăugată a fost considerată deductibilă la inspecția fiscală, având justificările necesare (actele de vânzare-cumpărare încheiate, declarații fiscale și situații financiare anuale).

În ceea ce privește însă, managementul prestat de SC .X. SRL, din contractul pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală rezultă că obligațiile prestatorului presupun consultanțe, analiză, linii directoare legate de politica de achiziții, detalierea suprafețelor de pădure deținute, etc. Din anexele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și care însoțesc facturile emise de SC .X. SRL, serviciile nu s-au justificat ca fiind în folosul operațiunilor taxabile, atât în ceea ce privește valoarea acestora pe unitatea de timp (având în vedere relațiile de interese între cele două societăți, dl. X fiind implicat în ambele societăți), cât și ca necesitate în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție fiscală menționează totodată că, legat de managementul investiției, odată cumpărate pădurile de către **SC .X. SRL**, aceasta societate a încheiat contracte de pază și protecție a pădurilor cu RNP - Direcțiile Silvice Teritoriale, contracte de amenajamente cu SC .X. SRL și SC X SRL și diverse alte contracte de prestări servicii pentru întreținerea plantațiilor, tăieri, etc. efectuate de: SC .X. X SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL,s.a. .

În aceste condiții, din contractul încheiat între cele două societăți și din anexele la facturile emise de către SC .X. SRL, nu a rezultat maniera în care acest prestator s-a implicat în managementul firmei, ceea ce a condus la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a sumei de .X. lei ca fiind dedusă în mod eronat, societatea încălcând prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală precizează că facturile de cheltuieli de

management nu au afectat rezultatul financiar al societății, ele fiind reluate în imobilizări în curs.

b) SC .X. SRL a dedus în mod eronat TVA în sumă de .X. lei pentru prestări servicii efectuate de SCA .X. care nu au putut fi identificate ca fiind necesare societății. Astfel, în perioada verificată nu au existat spre soluționare litigii legate de achizițiile de terenuri (ca activitate principală a **SC .X. SRL**), care să solicite implicarea societății civile de avocați .X.; mai mult, în perioada verificată, achizițiile de terenuri s-au efectuat prin birourile notariale – respectiv prin notarii publici; din traducerile facturilor emise în limba engleză de către .X. nu a rezultat modul concret de implicare în actele încheiate de către **SC .X. SRL** (din descrierea serviciilor au rezultat: pregătirea comentariilor, revizuirea contractelor în legătura cu...”terenuri forestiere, pregătirea e-mailurilor, revizurii ale proiectelor, legături telefonice, analiza aspectelor privind TVA, traduceri în limba engleză pentru asociați etc.”).

Organele de inspecție fiscală mai menționează că pentru analiza aspectelor fiscale și a implicațiilor fiscale urmare a unor tranzacții, **SC .X. SRL** a apelat la SC X SRL .X., care prestează servicii de audit, de consultanță fiscală.

În ceea ce privește pregătirea e-mailurilor, traducerile pentru asociați, acestea sunt doar cheltuieli în favoarea acționarilor și nu în favoarea societății, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

În aceste condiții, suma suplimentară de .X. lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală, fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală menționează că la data de 31.08.2010 **SC .X. SRL** înregistrează un sold al sumei negative de TVA de .X. lei; în urma inspecției fiscale, soldul la 31.08.2010 rămâne de .X. lei, soldul sumei negative a TVA este aferent prestărilor de pază facturate de RNP, prestări servicii efectuate de terți pentru desfășurarea activității, prestări servicii legate de amenajamente, pentru livrările efectuate de **SC .X. SRL** de masă lemnoasă pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare și pentru care nu se colectează TVA, conform art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei și

prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate pe perioada verificată cu cheltuielile în sumă totală de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu servicii juridice, cheltuieli cu servicii de pază și cheltuieli financiare (diferențe de curs valutar),

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru suma totală de **.X. lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale, în condițiile în care aceasta a fost formulată împotriva unui act care nu are caracter administrativ fiscal.**

În fapt, obligațiile fiscale suplimentare contestate de **SC .X. SRL**, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal (cheltuieli cu servicii juridice, cheltuieli cu servicii de pază și cheltuieli financiare - diferențe de curs valutar) în sumă de **.X. lei**, constatate de organele de inspecție fiscală cu ocazia controlului și cu care acestea au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate pe perioada verificată, nu au fost stabilite printr-un act administrativ fiscal, respectiv prin Dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, a cărei competență de soluționare revine, potrivit prevederilor art. 209, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau structurii de soluționare teritoriale, în funcție de cuantum.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 209, alin. (1), lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Organul competent

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

De asemenea, art. 209, alin. (2) din același act normativ stipulează:
“ (2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Având în vedere aceste dispoziții legale, se reține că, legiuitorul a prevăzut prin Codul de procedură fiscală, republicată, în mod expres și limitativ, o anumită categorie de acte administrativ fiscale care intră în competența de soluționare a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor.

Potrivit art. 109, alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Se reține că Raportul de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010 reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal, rezultatele verificării fiind valorificate prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.10.2010 (în cazul stabilirii de TVA suplimentară de plată), iar în cazul măsurii de diminuare a pierderii fiscale a societății prin stabilirea de cheltuieli nedeductibile, trebuia emisă Dispoziție de măsuri de către organele de inspecție fiscală, ca titlu de creanță.

Prin urmare, neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, ci a unui act premergător actului administrativ fiscal, contestația formulată

împotriva constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010 nu intră în competența de soluționare a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, ci a organului fiscal emitent.

Având în vedere cele de mai sus precum și prevederile legale incidente în speță se reține că pentru acest capăt de cerere, contestația va fi trimisă spre soluționare D.G.F.P. .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența materială de soluționare a contestației formulate împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010.

2) Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei, din care TVA aferentă serviciilor de management facturate de SC .X. SRL în sumă de .X. lei și TVA aferentă serviciilor de consultanță juridică facturate de SCA .X. în sumă de .X. lei,

Cauza supusă soluționării este dacă SC .X. SRL datorează TVA suplimentară în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care societatea nu justifică faptul că serviciile au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, **SC .X. SRL** a dedus în mod eronat TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi de management emise de SC .X. SRL (societate care are ca acționar o persoană juridică nerezidentă JJ .X Suedia administrată de X – asociat în cadrul societății **SC .X. SRL**); facturile nu au fost însoțite de o detaliere concretă a acțiunilor care presupun managementul firmei.

În ceea ce privește managementul prestat de SC .X. SRL, din contractul pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală rezultă că obligațiile prestatorului presupun consultanțe, analiză, linii directoare legate de politica de achiziții, detalierea suprafețelor de pădure deținute, etc. iar din anexele care însoțesc facturile emise de SC .X. SRL, serviciile nu s-au justificat ca fiind în folosul operațiunilor taxabile, atât în ceea ce privește valoarea acestora pe unitatea de timp (având în vedere relațiile de interese între cele două societăți, dl. X fiind implicat în ambele societăți), cât și ca necesitate în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție fiscală menționează totodată că, legat de managementul investiției, odată cumpărate pădurile de către **SC .X. SRL**,

această societate a încheiat contracte de pază și protecție a pădurilor cu RNP - Direcțiile Silvice Teritoriale, contracte de amenajamente cu SC .X. SRL și SC X SRL și diverse alte contracte de prestări servicii pentru întreținerea plantațiilor, tăieri, etc. efectuate de: SC .X SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, ș.a. .

În aceste condiții, din contractul încheiat între cele două societăți și din anexele la facturile emise de către SC .X. SRL, nu a rezultat maniera în care acest prestator s-a implicat în managementul firmei, ceea ce a condus la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a sumei de **.X. lei** ca fiind dedusă în mod eronat, societatea încălcând prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală precizează că facturile de cheltuieli de management nu au afectat rezultatul financiar al societății, ele fiind reluate în imobilizări în curs.

SC .X. SRL susține că au fost detalieri concrete la facturi, că organele de inspecție fiscală nu au manifestat "rol activ" pentru determinarea stării de fapt fiscale a societății și nu au acordat societății posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere; de asemenea, s-a motivat că managementul se face pe bază de contract de management și că societatea a mai beneficiat de rambursări de TVA acordate de DGFP .X., că nu există relații de interese între cele două societăți (**SC .X. SRL** și SC .X. SRL) și că serviciile de management sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de **.X. lei** pentru prestări servicii de consultanță juridică efectuate de SCA .X., care nu au putut fi identificate ca fiind necesare societății. Astfel, în perioada verificată nu au existat spre soluționare litigii legate de achizițiile de terenuri (ca activitate principală a **SC .X. SRL**), care să solicite implicarea societății civile de avocați .X.; mai mult, în perioada verificată, achizițiile de terenuri s-au efectuat prin birourile notariale – respectiv prin notarii publici; din traducerile facturilor emise în limba engleză de către .X. nu a rezultat modul concret de implicare în actele încheiate de către **SC .X. SRL** (din descrierea serviciilor au rezultat: pregătirea comentariilor, revizuirea contractelor în legătură cu..."terenuri forestiere, pregătirea e-mailurilor, revizuri ale proiectelor, legături telefonice, analiza aspectelor privind TVA, traduceri în limba engleză pentru asociați etc.").

Organele de inspecție fiscală mai menționează că pentru analiza aspectelor fiscale și a implicațiilor fiscale urmare a unor tranzacții, **SC .X. SRL** a apelat la SC X SRL .X., care prestează servicii de audit, de consultanță fiscală.

În ceea ce privește pregătirea e-mailurilor, traducerea pentru asociați, acestea sunt doar cheltuieli în favoarea acționarilor și nu în favoarea societății, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

În aceste condiții, suma suplimentară de .X. lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală, societatea încălcând prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

SC .X. SRL susține că serviciile de consultanță juridică au fost efectiv prestate și sunt în folosul operațiunilor taxabile, iar societatea a îndeplinit toate condițiile impuse de legislația specifică TVA pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă contravalorii facturilor de prestări servicii de consultanță juridică.

Societatea mai susține prin contestație faptul că există o eroare materială în Decizia de impunere nr. .X./28.10.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală. Astfel, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010 la pag. 5, se stipulează că: „menționăm că la data de 31.08.2010, **SC .X. SRL** înregistrează un sold al sumei negative a TVA în sumă de .X. lei; în urma controlului, soldul la 31.08.2010 rămâne de .X. lei; soldul sumei negative a TVA este aferent prestărilor de pază facturate de RNP, prestări servicii efectuate de terți pentru desfășurarea activității, prestări servicii legate de amenajamente (...)”

Drept urmare, în opinia societății, organele de inspecție fiscală trebuiau ca prin decizia de impunere emisă să dispună rambursarea către **SC .X. SRL** de TVA în cuantum de .X. lei. Din eroare, prin decizia de impunere, organele de inspecție fiscală au stabilit ca obligație suplimentară de plată pentru societate, TVA în cuantum de .X. lei, sumă identică cu suma care a fost respinsă la rambursare. Așadar, în opinia societății, **SC .X. SRL** nu are obligație de plată de TVA în sumă de .X. lei, ci drept de a i se restitui TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea susține că tot dintr-o eroare, în decizia de impunere (coloana nr. 4) se menționează că organele de inspecție fiscală ar fi stabilit în sarcina **SC .X. SRL**, TVA de colectat suplimentar, deși în raportul de inspecție fiscală nu se menționează că organele de inspecție fiscală ar fi stabilit TVA suplimentar de colectat și de plătit către bugetul de stat, de către societate.

În consecință, societatea solicită ca prin decizia de soluționare a contestației să se dispună pentru societate, pe de o parte dreptul de deducere a TVA în cuantum de .X. lei, conform celor menționate în raportul de inspecție

fiscală, iar pe de altă parte, că societatea beneficiază de drept de deducere a TVA respinsă la rambursare în cuantum de .X. lei.

În drept, prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

coroborate cu cele ale pct. 45 alin. (2), lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

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

A)bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere. “

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționat de destinația bunurilor și serviciilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Se reține că, în susținerea unui serviciu prestat de o societate ca fiind în folosul operațiunilor taxabile, nu sunt necesare doar contractele și facturile emise și situații, documente din care să rezulte maniera în care s-a efectuat managementul: ce anume a implicat, câte resurse s-au alocat, modul de desfășurare în timp (lună, trimestru) a acestui management.

În anexa nr. 6 la contestație, **SC .X. SRL** exemplifică prestarea serviciilor de management cu un studiu legat de bugete anuale, plan de afaceri, achiziția de noi proprietăți, etc.

Din analiza anexei prezentate rezultă o sinteză a aspectelor de administrare a **SC .X. SRL**, de analiză economică a **SC .X. SRL** și **SC .X. SRL** și nu de management și a modului de efectuare a acestuia.

Se reține că unele activități menționate de societatea contestată de genul : administrare **SC .X. SRL**, activități de cumpărări de păduri, negocieri cu eventualii cumpărători de masă lemnoasă au fost acceptate ca servicii de management de organele de inspecție fiscală, întrucât au fost dovedite prin contracte încheiate și semnate de salariații SC .X. SRL, fapt menționat la cap. 3 din RIF nr. .X./28.10.2010. Referitor la analizele economice și supervizarea pe care le-ar face SC .X. SRL ca și activitate de management, organele de inspecție fiscală menționează că activitatea de contabilitate și întocmirea situațiilor financiare este realizată de Cabinet de expertiză – X, iar activitatea de audit se realizează de către SC X SRL .X..

Referitor la afirmația societății că nu există relații de interese între **SC .X. SRL** și SC .X. SRL, se constată că SC .X. SRL are ca acționar o persoană juridică nerezidentă JJ X Suedia administrată de X X .X. – asociat și administrator în cadrul societății **SC .X. SRL**. Relațiile de interese nu presupun doar participarea la capital cu 25 %, ci, în conformitate cu art. 7, pct. 21, lit. b) din Legea nr. 571/2003: ” b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;” Astfel, administrarea unei societăți dovedește o implicare în activitatea și controlul societății, deci în aceste condiții nu se poate spune că între cele două societăți nu există relații de interese.

Referitor la susținerea **SC .X. SRL** potrivit căreia, în perioada în care sediul social a fost în județul .X., aceasta a beneficiat de rambursare de TVA în urma inspecțiilor fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. și anexează spre exemplificare RIF din 19.08.2008, din care rezultă că în lista furnizorilor este inclusă și SC .X. SRL, însă, în perioada la care s-a acordat rambursarea de TVA (martie – mai 2008), TVA deductibilă a fost aferentă altor prestări (de la SC X, SC .X.,X), precizăm că un act de control anterior (chiar în condițiile în care la rambursarea de TVA ar fi stat inclusiv facturile emise de SC .X. SRL) nu poate fi relevant pentru a demonstra că serviciile sunt în prezent în folosul operațiunilor sale taxabile, întrucât la data la care s-a întocmit un act anterior de rambursare, nu se cunosc elementele care au stat la baza unei soluționări favorabile (facturi de management, sumele stabilite pe lună sau trimestru, modul de justificare).

În concluzie, potrivit reținerilor organelor de inspecție fiscală, din contractul încheiat între cele două societăți și din anexele la facturile emise de către SC .X. SRL nu a rezultat maniera în care acest prestator s-a implicat în managementul firmei, societatea nejustificând cu documente că există o altă situație decât cea stabilită cu ocazia inspecției fiscale, fapt pentru care, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **.X. lei** reprezentând **TVA aferentă unor facturi de prestări servicii de management** este nedeductibilă, societatea încălcând prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând **TVA aferentă unor facturi de prestări servicii de consultanță juridică** prestate de SCA .X., se reține că, aceste servicii nu au putut fi identificate ca fiind necesare activității societății.

Astfel, în perioada verificată nu au existat spre soluționare litigii legate de achizițiile de terenuri (ca activitate principală a **SC .X. SRL**), care să solicite implicarea societății civile de avocați .X.; mai mult, în perioada verificată, achizițiile de terenuri s-au efectuat prin birourile notariale – respectiv prin notarii publici; din traducerea facturilor emise în limba engleză de către .X. nu a rezultat modul concret de implicare în actele încheiate de către **SC .X. SRL** (din descrierea serviciilor au rezultat: pregătirea comentariilor, revizuirea contractelor în legătură cu...”terenuri forestiere, pregătirea e-mailurilor, revizuirii ale proiectelor, legături telefonice, analiza aspectelor privind TVA, traduceri în limba engleză pentru asociați etc.”

Se reține că, pentru analiza aspectelor fiscale și a implicațiilor fiscale urmare a unor tranzacții, **SC .X. SRL** a apelat la SC X SRL .X., care prestează servicii de audit, de consultanță fiscală.

În ceea ce privește pregătirea e-mailurilor, traducerea pentru asociați, acestea sunt doar cheltuieli în favoarea acționarilor și nu în favoarea societății, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, societatea susține că serviciile au fost efectiv prestate și sunt în folosul operațiunilor taxabile ale societății, aceasta îndeplinind toate condițiile impuse de legislația specifică TVA pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă contravalorii facturilor de prestări servicii.

Argumentele societății nu pot fi reținute pentru soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât serviciile de consultanță juridică prestate de SCA .X. nu au putut fi identificate ca fiind necesare activității societății.

În aceste condiții, potrivit reținerilor organelor de inspecție fiscală, nu rezultă că serviciile prestate de SCA .X. au fost necesare activității societății, iar societatea nu a justificat cu documente că există o altă situație de fapt, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. SRL** a dedus în mod eronat suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă unor facturi de prestări servicii de consultanță juridică, societatea încălcând prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, argumentele societății în susținerea contestației nefiind de natură să modifice sau să anuleze constatările din actul administrativ fiscal atacat.

Având în vedere cele reținute anterior, în temeiul art. 216, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12.1 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia “ *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, 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 va respinge ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.10.2010, pentru TVA în sumă de **.X. lei**, din care TVA aferentă serviciilor de management facturate de SC .X. SRL în sumă de .X. lei și TVA aferentă serviciilor de consultanță juridică facturate de SCA .X. în sumă de .X. lei.

Referitor la susținerea **SC .X. SRL**, potrivit căreia DGFP .X. are obligația să ramburseze **soldul sumei negative de TVA de .X. lei** confirmat prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./28.10.2010, precum și faptul că din eroare în decizia de impunere se afirmă despre TVA stabilită suplimentar ca fiind TVA colectată, organele de inspecție fiscală precizează că soldul sumei negative de TVA de **.X. lei** a fost preluat în raportul de inspecție fiscală din bilanța de verificare a societății; având în vedere suma stabilită suplimentar de .X. lei, societatea va avea un **sold al sumei negative de TVA de .X. lei la data de 31.08.2010, sold pe care organele de inspecție fiscală l-au confirmat**

(întrucât în evidența fiscală, în urma înregistrării actului de control, soldul sumei negative la 31.08.2010 va fi de **.X. lei**, indiferent dacă societatea înregistrează sau nu în mod corespunzător în contabilitatea proprie, în urma primirii deciziei de impunere, constatările din actul de inspecție fiscală).

În coloana 4 din decizia de impunere, nu este vorba de o “gravă eroare” ci, este prezentată baza stabilită suplimentar urmată de taxa suplimentară aferentă (coloana 5) fără a se specifica termenul de “colectat”.

În fapt, din punct de vedere contabil, orice diminuare a taxei ce nu are drept de deducere se înregistrează în evidența contabilă prin înregistrarea 4424 – 4427 (TVA colectată), pentru reglarea soldului sumei negative a TVA (și nu prin stornări). Indiferent de modul de reglare în evidența contabilă a unei societăți, în coloana 4 din capitolul de TVA din Decizia de impunere nr. **.X./28.10.2010** nu a intervenit absolut nici o eroare, iar modelul de decizie de impunere nu poate fi contestat.

În ceea ce privește obligația DGFP **.X.** de a rambursa soldul sumei negative de TVA de **.X. lei** confirmat prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-VN **.X./28.10.2010** și că s-a depășit termenul de rambursare, **societatea poate beneficia de rambursarea soldului sumei negative de TVA dacă și numai dacă îl solicită la rambursare**, în conformitate cu prevederile art. 147³, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: *“Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, **decontul fiind și cerere de rambursare**, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare.”*

Astfel, societatea poate beneficia de rambursarea soldului negativ de TVA în sumă de **.X. lei doar dacă îl solicită la rambursare**. DGFP **.X.** nu avea obligația rambursării ca urmare a inspecției fiscale generale, inspecția având ca obiect doar stabilirea realității operațiunilor, a modului de înregistrare și a confirmării unui sold la o anumită dată.

Pentru considerentele mai sus arătate și în temeiul prevederilor actelor normative invocate în prezenta decizie, precum și în baza art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.10.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010 pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând TVA respinsă la rambursare.

2) Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor de a soluționa contestația formulată de **SC .X. SRL** împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-VN .X./28.10.2010, pentru diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate cu cheltuielile în sumă de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu servicii juridice, cheltuieli cu servicii de pază și cheltuieli financiare (diferențe de curs valutar).

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X