

DECIZIE nr. 1416/201/28.04.2016
privind contestația formulată de SC T SRL
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara nr./12/28.09.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A-SLP/21.09.2015, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./5/28.09.2015, asupra contestației formulate de

SC T SRL

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba sub nr./23.03.2015, la Agenția de Administrare Fiscală sub nr...../20.04.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./12/28.09.2015, a cărei competență de soluționare a fost delegată D.G.R.F.P Timișoara conform O.P.A.N.A.F nr. 3333/2011.

Conform prevederilor **art. 352 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:**

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”,
contestația fiind soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

SC T SRL formulează contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB/23.02.2015, a Deciziei de impunere nr. F-AB/23.02.2015 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../10.02.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Alba – Activitatea de Inspecție Fiscală solicitând anularea parțială a acestora.

Prin contestația formulată petenta solicita:

1. anularea in parte a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB/23.02.2015 cu privire la următoarele sume:

Cheltuieli nedeductibile la la
calculul rezultatului fiscal in
suma totala de
lei din care:

Cheltuieli transport angajați
temporari nerefacturate
Cheltuieli consultantă resurse umane
nefacturate
Cheltuieli Cabinet avocat IM
si IA
Cheltuieli facturate de Asociația S
Cheltuieli in legătura cu - G SRL
Diurne externe pentru care nu exista
ordine de deplasare
Cheltuieli combustibili pentru
angajați ai societății
Cheltuieli consultanta si
management TIAG
Cheltuieli licența TI AG
Cheltuieli dobânzi plata cu
intarziere TI AG
Cheltuieli materiale promoționale
Cheltuieli asigurare rise – C

TVA neadmisa la
deducere sau colectata suplimentar
in suma totala de lei
din care

Transport facturat de client pentru
angajații petentei
Cheltuieli TI AG
Cheltuieli AS
Cheltuieli combustibili pentru
angajați ai petentei
Achiziții in cadrul contractelor de
finanțare POSDRU
Cheltuieli materiale promoționale
Servicii prestate pentru clienti pentru
care s-a considerat ca au sediu fix
in România
8 Servicii prestate pentru clienți care
nu dovedesc calitatea de persoana
impozabila

Impozit pe venit și contribuții
sociale obligatorii in
suma totala de lei

din care

Recalificare activități dependente

Recalificare diurna

2. anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-AB /23.02.2015 cu privire la următoarele sume:

- diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2008 cu suma de xxxxxxlei;
- diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2009 cu suma de xxxxxx lei;
- impozit pe profit stabilit suplimentar in suma totala de xxxxxx iei;
- dobânzi in suma de xxxxx5 lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar
- penalități de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- TVA de plata suplimentar în suma de xxxxxxxx lei cu dobânzi si penalități de întârziere;
- impozit pe venit si contribuții sociale obligatorii in suma totala de xxxxxxxx
- dobânzile de întârziere aferente de xxxxxxxx lei
- penalitățile de întârziere aferente de xxxxxxxx lei;

3. anularea în parte a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../10.02.2015 cu privire la următoarele puncte:

- măsura 1.1 privind recalcularea pierderii fiscale in registrul de evidenta fiscală pentru anul 2008 si 2012 având in vedere cheltuielile deductibile si nedeductibile stabilite in urma inspecției fiscale si depunerea unei declarații rectificative cod 101 corectă si completa pentru diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2008 si anul 2012;
- măsura 5.1 privind depunerea unei declarații rectificative cod 112 corectă si completa care sa cuprindă toate obligațiile fiscale recalculate pentru fiecare persoana in parte menționate în anexele la raportul de inspecție fiscală capitolul III "Constatări fiscale" punctul 7 - 36 cu mențiunea "Declarație rectificativa ca urmare a unei inspecții fiscale".

Referitor la capătul de cerere privind anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB/23.02.2015, se rețin următoarele:

Potrivit art.213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare:

"Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

Astfel, potrivit art.85 si art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 85. - (1) *Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin.(4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

Art.109 - (1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.*

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale."

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca raportul de inspecție fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanța si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand constatarile din raportul de inspecție fiscala.

Astfel, titlul de creanța si actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridica noua prin stabilirea obligațiilor fiscale in sarcina** contribuabilului.

De altfel, la art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanța sau intr-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise in raportul de inspecție fiscala reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza in obligații de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executării silite in caz de neplata in lipsa unei decizii de impunere, in condițiile in care legiuitorul a prevăzut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanța in materie fiscala.

Totodată, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la OPANAF nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

“CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”

CAP. 7 - Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă și se susțin constatările din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB/23.02.2015, D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. F-AB/23.02.2015

privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acestora stând Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB/23.02.2015.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AB0/23.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba – A.I.F, se rețin următoarele:

Referitor la condiția de procedură privind calitatea persoanei care a formulat contestația, arătăm următoarele:

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, Dl. A.G, în calitate de administrator, purtând amprenta ștampilei SC T SRL.

La data de 02.04.2015, prin Încheierea nr...../CC/2015 pronunțată de către Tribunalul Sibiu, în Dosarul nr...../85/2015, s-a deschis procedura insolvenței față de debitoarea SC T SRL, iar F SPRL a fost desemnat în calitate de administrator judiciar provizoriu al SC T SRL.

În temeiul art. 206 alin.1 lit. e din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat administratorului judiciar provizoriu F SPRL, cu adresa nr. /06.05.2015, prezentarea acestuia la sediul direcției în vederea semnării și ștampilării contestației formulate de SC T SRL, în cazul în care își însușesc această contestație.

La data de 07.05.2015, Casa de Insolvență F SPRL a transmis, prin fax, adresa nr. /07.05.2015 prin care a precizat faptul că își însușește contestația formulată de SC T SRL. Ulterior, reprezentantul administratorului judiciar F – A.R, s-a prezentat la sediul Direcției de Soluționare a Contestațiilor pentru a semna și ștampila originalul contestației.

Pe cale de consecință, se constată îndeplinite dispozițiile art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AB nr.....0/23.02.2015, Dispoziției de măsuri nr. /10.02.2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. /23.02.2015 respectiv data de **26.02.2015**, conform semnăturii și ștampilei aplicată pe adresa de înaintare a acestor documente, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la A.J.F.P Alba sub nr..... în data de **23.03.2015**.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În cuprinsul contestației formulate petenta prezintă în mod sintetic constatările inspecției fiscale concretizate în stabilirea obligațiilor suplimentare

de natura impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată precum și a obligațiilor suplimentare privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale, având mai multe precizări, începând cu o scurtă descriere a situației de fapt a petentei urmată de prezentarea motivelor de nelegalitate a constatărilor organelor fiscale așa cum au fost incluse în Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, astfel:

CU PRIVIRE LA IMPOZITUL PE PROFIT

a. Cheltuieli considerate de organele de control ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și contestate de petentă în sumă de xxxxxx lei) cu următoarea componență:

i. Cheltuieli efectuate cu angajații temporari care nu au fost refacturate, în sumă totală de xxxxxx lei cum ar fi cheltuieli de transport, cheltuieli intermediere forța de muncă, prestări servicii de recrutare online, cheltuieli cu consultanți liber profesioniști, după cum urmează:

- cheltuieli cu transportul angajaților temporari către diverși clienți în suma de xxxx lei.

Petenta susține că, pe parcursul activității sale, se afla deseori în situația în care, în vederea îndeplinirii obligațiilor contractuale asumate cu clienții săi, să asigure transportul anumitor candidați către clienții săi sau de realizare a unor interviuri anterioare prezentării clientului, etc, aceste costuri fiind suportate de T SRL și refacturate doar în cazul în care situația respectivă se finalizează cu angajarea acelor persoane. Afirmă că, aceste situații sunt complet uzuale în desfășurarea activității unei societăți având specificul lor de activitate, și sub nici o formă, nu se poate considera ca astfel de cheltuieli ar fi înregistrate cu alt scop decât acela de îndeplinire a obligațiilor asumate în fața clienților și așadar de obținere de venituri impozabile și desfășurarea de operațiuni taxabile.

- cheltuieli cu servicii de intermediere forța de muncă, cheltuieli cu servicii de recrutare online, cheltuieli prestate de liber profesioniști (căutarea și selectarea de prestatori de muncă fizică și non-fizică), servicii concretizate în identificarea de angajați temporari pentru a fi puși la dispoziția clienților T SRL, în sumă totală de xxxx lei

Petenta susține faptul că are dreptul la considerarea ca deductibile la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor, în sumă de xx lei și arată că:

- aceste costuri nu au fost refacturate, deoarece în conformitate cu prevederile contractelor încheiate cu clienții, doar o serie de costuri, specific menționate în contracte pot fi refacturate ca atare clienților, iar faptul că aceste cheltuieli nu au fost refacturate nu poate conduce la interpretarea că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

- este evidentă legătura economică, juridică și comercială între aceste cheltuieli, desfășurarea obiectului de activitate și obținerea de venituri impozabile, și că, solicitarea unei legături directe între aceste costuri și obținerea de venituri impozabile, prin refacturare, este abuzivă și nu are susținere legală.

ii. cheltuieli facturate de I.M - Cabinet de Avocat si I.A, în sumă de xxxxxx lei, considerate de către organul de inspecție fiscala nedeductibile la calculul profitului impozabil, pentru care nu s-a putut prezenta contract sau situații de lucrări

În motivarea contestației, petenta arată că, acest Cabinet de Avocatura a fost implicat în reprezentarea societății în instanța, la diversele termene avute, în baza unei împuterniciri avocațiale (Anexa 4 la contestație), aceste participări și reprezentări putând fi verificate cu ușurință pe portalele instanțelor de judecată. Totodată petenta susține că, pentru serviciile juridice prestate de Cabinetul de Avocatura (reprezentare în instanța), nu sunt necesare documente justificative suplimentare, în practica neîntocmindu-se situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, etc, deoarece, pentru aceste servicii juridice, astfel de documente nu au relevanță și utilitate, acestea fiind prestate în baza împuternicirii avocațiale.

iii. cheltuieli facturate de Asociația, în sumă totală de xxxxxx lei, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile la calculul masei profitului impozabil după cum urmează:

- aferent anului 2011, costuri totale de xxxx lei - servicii intermediere și contravaloare diverse bunuri

- aferent anului 2012, costuri totale de xxx5 lei - contravaloare diverse bunuri

- aferent anului 2013, costuri totale de xxxx lei aferente următoarelor tipuri de servicii: consultanța în domeniul resurselor umane în baza facturilor emise de Asociația Phoenix în legătura cu serviciile prestate pentru diverși clienți: considerate nedeductibile pe motiv că furnizorul a facturat cheltuielile sale anterior sau ulterior prestării efective a serviciilor de către T către clienții săi.

Invocând prevederile art. 20 lit.c din Codul fiscal, petenta afirmă că, nici legislația fiscală, nici practica instanțelor nu impune o corelare în timp a costurilor cu cheltuielile, atâta timp cât serviciile sunt prestate și necesare activității economice a beneficiarului. Totodată susține că aceste costuri au fost în totalitate refacturate către clienții săi, fiind înregistrate în scopul realizării de venituri impozabile.

iv. cheltuieli proiectare și implementare sistem de management, al calității conform – G SRL în sumă totală de xxxxxx lei

Petenta susține intenția sa de finalizare a acestui proiect în viitor datorită beneficiilor pe care le va aduce asupra imaginii firmei și a impactului asupra clienților și potențialilor clienți (certificarea 9001 prezentând o certitudine asupra calității serviciilor prestate de petentă). Pe cale de consecință, considera că, aceste servicii sunt deductibile fiscal, îndeplinind condițiile de deductibilitate impuse de legea fiscală (fiind prestate, fapt necontestat de autoritățile fiscale și necesare, prin specificul activității petentei).

b. cheltuieli cu diurna externă pentru care nu s-au întocmit ordine de deplasare, în suma totală de xxxxxx lei

În contestație, petenta susține că, aceste diurnele externe, sunt în totalitate refacturate clienților T SRL, în baza contractelor de prestări servicii încheiate, iar veniturile din refacturarea unor cheltuieli nedeductibile trebuie să fie considerate venituri neimpozabile.

Invocând prevederile art.20 lit. c din Codul fiscal și pct.20 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, petenta concluzionează că, în condițiile în care cheltuielile cu diurnele externe sunt considerate nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, veniturile rezultate din refacturarea acestor cheltuieli trebuie considerate neimpozabile. Prin urmare, petenta solicită ca, veniturile înregistrate aferente acestor diurne (în sumă totală de xxxxxxxx lei) refacturate către clienții trebuie considerate ca fiind venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal al petentei pentru perioada analizată.

c. cheltuielile cu combustibilul folosit pentru autoturismele puse la dispoziția altor angajați decât agenți de recrutare a forței de muncă, în sumă totală de xxxxxxxx lei

Petenta contestă faptul că în perioada 2009 - 2013, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli cu combustibilul nedeductibile pe motiv că o parte din angajații care au utilizat autoturismele respective au avut diferite funcții în cadrul societății, funcții care nu se încadrează în prevederile legale (cum ar fi: manageri, manageri de zona/specialist resurse umane, director de vânzări, reprezentant vânzări, psiholog), organele de inspecție fiscală fiind de acord cu deducerea integrală a cheltuielilor cu combustibilul numai în cazul autoturismelor utilizate de agenții de ocupare a forței de muncă.

În motivarea contestației, petenta susține că, angajații săi ocupând diferite funcții (manager, manager zonal, director vânzări, reprezentant vânzări, specialist resurse umane) au atribuții similare cu cele ale agentului de ocupare a forței de muncă și a agentului de vânzări sau agentului de achiziții. Așadar, chiar dacă denumirea funcției pe care o ocupa acești angajați nu coincide cu cea de agent de ocupare a forței de muncă sau agent de vânzări/achiziții, conform fisei postului, acești angajați desfășoară activități tipice agenților de ocupare a forței de muncă și agenților de vânzări și se încadrează în categoriile prevăzute de lege pentru deductibilitatea integrală la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu combustibilul .

d. cheltuielile cu serviciile de management, taxa de licența și dobânzile facturate de T.I AG

(i) cheltuielile cu serviciile de management facturate de T.I AG, în sumă totală de xxxxxxxx lei

Petenta contestă faptul că, pe perioada supusă inspecției fiscale, autoritățile fiscale au considerat nedeductibile cheltuielile cu serviciile prestate de TI AG, în sumă totală de xxxxxxxx lei reprezentând contravaloare cheltuieli de management.

Arată că, are dreptul la cheltuieli de management deductibile la calculul profitului impozabil deoarece aceste servicii sunt necesare desfășurării activității sale, realizate de persoane specializate cu experiența vastă în domeniu, servicii

pentru care petenta a pus la dispoziția organului de control numeroase documente justificative pentru fiecare din tipurile de servicii prestate de către T.I AG care detaliază modalitatea de facturare a serviciilor, natura serviciilor prestate, persoanele implicate în prestarea serviciilor, relevanța acestora pentru obiectul de activitate al petentei, documente care, însă, au fost considerate de către organele de inspecție fiscală nerelevante, generale și repetitive fără precizarea deficiențelor acestor documente, indicarea detaliilor suplimentare care ar fi trebuit să le conțină etc.

Invocând prevederile art. 21 alin.4 lit. m din Codul fiscal și normele metodologice de aplicare a acestui articol, petenta arată că necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate nu poate fi justificată și nici verificată de către organele de control, aprecierea asupra necesității unui serviciu contractat înseamnă a încălca „principiul libertății de gestiune” a agentului economic.

În ce privește proba prestării efective a serviciilor, petenta arată că, legea nu prevede o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. Însa, prin punerea la dispoziția organelor de control a documentelor justificative extrase din sistemul de gestiune al T.I AG, reprezentând baza în care prestatorul a emis facturile, petenta arată că a îndeplinit condiția „*justificării serviciilor*” .

În ceea ce privește necesitatea prestării efective a acestor servicii, petenta susține arată că:

- serviciile au fost prestate de specialiști din cadrul T SRL specialiști de care petenta nu dispunea intern
- serviciile prestate nu se suprapun cu alte activități desfășurate intern ci sunt servicii complementare, necesare tocmai datorită experienței la nivel local.

(ii) *cheltuielile cu taxa de licența, în sumă totală de xxxxxxx lei*

Petenta arată că, T SRL a beneficiat de avantaje considerabile cu privire la capabilități de marketing, distribuție, rețea de clienți, reputație, renume pe piața fără sa fie nevoie sa investească în construirea, de la zero a acestor capabilități și obținerea de avantaje competitive pe piața. Așadar petenta beneficiază de know-how specific de marketing, înregistrează economii în ceea ce privește costurile de marketing, beneficiază de relații bune de cooperare cu clienți și furnizori, numele T fiind o garanție a serviciilor de buna calitate prestate clienților. Codul Fiscal prevede faptul ca, pentru a fi deductibile, ar trebui ca societăți independente sa fie disponibile sa plătească pentru dreptul de utilizare a mărcii înregistrate.

Luând în considerare avantajele obținute ca urmare a dreptului de a utiliza desfășurării activității sub numele marca T pentru desfășurarea activităților sale, petenta concluzionează că și costurile respective, în sumă totală de xxxxxx lei înregistrate trebuie să fie deductibile la calculul profitului impozabil.

(iii) *cheltuieli cu dobânzile, în suma de xxxxxlei înregistrate de T SRL reprezentând dobânzi aferente sumelor neachitate ca urmare a serviciilor achiziționate de la TI AG.*

În legătură cu acest capăt de cerere, petenta arată că, T.I AG a perceput o dobânda penalizatoare de 5% aplicata asupra sumelor restante, conform legislației din Austria (Codul civil austriac si Codul comercial austriac) și că, facturarea dobânzii pentru plata cu întârziere a sumelor restante s-a efectuat în conformitate cu prevederile legislației austriece. Susține că si legislația romana (L72/2013) prevede faptul ca prestatorii de servicii ar fi îndreptățiți la facturarea unor dobânzi penalizatoare în cazul neplății la termen a datoriilor de către debitori, chiar si în lipsa unor prevederi specifice în contractele încheiate între părți, condiții în care tratamentul fiscal al sumelor restante pentru care sunt calculate dobânzile nu ar trebui să aibă relevanță

e. cheltuieli de marketing cu produse care nu se încadrează în această categorie, în sumă totală de xxxlei.

Petenta contestă suma de xxxlei reprezentând contravaloare materiale publicitare (pix plastic, șapca baseball, breloc metalic, umbrela, bandană, cana, inclusiv imprimarea acestora). În susținerea deductibilității la calculul masei profitului impozabil a acestor cheltuieli petenta a invocat prevederile art.21 alin.1 lit. d din Codul fiscal și arată că, aceste produse publicitare au fost inscripționate cu marca T si au fost acordate în cadrul campaniilor promoționale desfășurate de T SRL în scopul stimulării vânzărilor. Astfel, materialele publicitare achiziționate de T au fost acordate clienților existenți si potențiali precum si candidaților, în scop promoțional, în vederea popularizării serviciilor si mărcii T si așadar, evident în scopul stimulării vânzărilor.

f. cheltuieli asigurare risc comercial, în sumă de xxxx lei

Petenta contestă cheltuielile înregistrate de T SRL cu privire la asigurarea de risc comercial cu C.A AG Sucursala România, în sumă totala de xxxxxxxx lei, având ca obiect asigurarea creanțelor comerciale ale T SRL. Invocă prevederile art. 21 alin.4 lit. n din Codul fiscal și arată că asigurarea de credit comercial are drept scop gestionarea creditelor și protejarea sa împotriva neîndeplinirii obligațiilor financiare ale clienților, iar, în conformitate cu legislația fiscală, orice venituri din despăgubiri pe care petenta le va putea înregistra în viitor reprezintă impozabile la calculul impozitului pe profit.

CU PRIVIRE LA TVA

a. TVA aferent contravalorii transportului si cazării pentru angajații petentei și serviciile facturate de T.I AG, în sumă de xxxxx 0 lei

(i) TVA în sumă de xxxxxx lei aferenta contravalorii transportului si mesei pentru angajații societății petente puși la dispoziția SC J SRL si SC LSRL

Petenta contesta faptul ca organul de inspecție fiscală a considerat TVA nedeductibil în sumă de xxxxxx lei în baza unor facturi emise de SC J SRL si SC L SRL care reprezintă contravaloare transport si masa pentru angajați T SRL care au fost puși la dispoziția acestor doua societăți . Afirmă că, pentru acești salariați, SC J SRL si SC L SRL a suportat cheltuielile cu transport si masa, care ulterior

au fost refacturate cu TVA către T SRL in vederea reținerii acestora pe statul de plata.

În motivarea contestației petenta susține că:

- costul transportului și a maselor pentru angajații detașați reprezintă costuri efectuate în cadrul desfășurării activității economice a T SRL.

- pentru aceste achiziții deține facturi emise de J SRL și SC L SRL în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul Fiscal, îndeplinind condițiile de forma pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente acestor achiziții.

- conform art. 128, alin. 8, lit. e) din Codul Fiscal, acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclama sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme, nu constituie o livrare de bunuri asimilată. Normele Metodologice la punctul 9, lit. c) prevăd că bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice. În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniformele de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor.

În acest caz petenta arată că, transportul și masa angajaților detașați reprezintă costuri necesare în desfășurarea activității economice, iar TVA aferentă acestor costuri (în suma de xxxxxx lei) trebuie să fie, în opinia sa, deductibil deoarece îndeplinește condițiile de deductibilitate prevăzute de Codul Fiscal.

(ii) TVA în suma totală de xxxxx lei aferentă cheltuielilor cu serviciile facturate de T.I AG, după cum urmează:

- Servicii de management în sumă de xxxxx lei cu TVA aferent de xxxxxxx lei (calculat cu cota de 19% și 24%)

- Licența pentru marca T în valoare de xxxxx lei cu TVA aferent în suma de xxxxxx lei

Petenta contestă faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA - ul aferent serviciilor de management și licența achiziționate de petentă de la TI AG care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice (în scopul desfășurării de operațiuni taxabile de contractare a personalului temporar) și sunt justificate prin natura activității desfășurate de T.

Prezintă motivele de nelegalitate a măsurii de respingere a dreptului de deducere a TVA, în suma de xxxxxxx lei, după cum urmează:

- deține documente justificative care probează faptul că achizițiile efectuate de la T reprezintă servicii care au fost efectiv prestate în folosul său și care au fost folosite pentru operațiunile taxabile desfășurate, care, în opinia petentei, justifică în mod suficient realitatea serviciilor prestate de T.I AG și a necesității

în scopul desfășurării de activități economice taxabile din punct de vedere al TVA.

- organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare îndeplinirea condițiilor de fond și de formă, ci au invocat prevederi legale inaplicabile.

- organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de principiile de TVA (principiul neutralității TVA, principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității) și nu au analizat și taxa colectată aferentă acestor servicii, impactul fiind neutru (nu se ajustează numai dreptul de deducere a TVA).

- pentru serviciile achiziționate de la T.I AG, petenta arată că a înregistrat atât taxa deductibilă cât și cea colectată prin mecanismul taxării inverse. Astfel că, potrivit principiilor de TVA, punctului de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, direcție de specialitate în structura MFP și a jurisprudenței naționale, în opinia petentei, nu se mai pune problema menținerii TVA colectată în cazul în care se constată că prestarea de servicii nu a avut loc și operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse.

(iii) TVA în suma de xxxxxx lei aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la Asociația S

Petenta contestă faptul că organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA-ul în suma de xxxxx lei aferent facturilor reprezentând contravaloare bunuri și servicii achiziționate de la Asociația S susținând că, acestea au fost în totalitate refacturate către clienții săi, fiind evident că aceste bunuri și servicii au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, motiv pentru care îndeplinesc condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 145 și art. 146 din Codul Fiscal.

b. TVA în suma de xxxxxx lei aferentă combustibilului folosit pentru autoturismele puse la dispoziția altor angajați decât agenți de recrutare a forței de muncă

Petenta susține că angajații săi ocupând diferite funcții (manager, manager zonal, directori de vânzări, reprezentant vânzări, specialist resurse umane) au, conform fisei postului, atribuții similare cu cele ale agentului de ocupare a forței de muncă și a agentului de vânzări sau agentului de achiziții. Așadar, chiar dacă denumirea funcției pe care o ocupa acești angajați nu coincide cu cea de agent de ocupare a forței de muncă sau agent de vânzări/achiziții, conform fisei postului, acești angajați desfășoară activități tipice agenților de ocupare a forței de muncă și agenților de vânzări și se încadrează în categoriile prevăzute de lege pentru deductibilitate integrală.

c. TVA în suma de xxxxx lei aferentă operațiunilor derulate în baza contractului de finanțare nr./.....

Petenta susține că în iunie 2013, Ministerul Finanțelor Publice a decis emiterea unei Circulare în vederea clarificării tratamentului din perspectiva TVA aplicabil operațiunilor desfășurate în cadrul acestor proiecte. Prezintă opinia Ministerului de Finanțe potrivit căreia, operațiunile efectuate de parteneri în cadrul unor astfel de proiecte nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA,

partenerii prevăzuți în cadrul Acordurilor nu au dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor realizate pentru implementarea proiectelor, întrucât respectivele achiziții nu sunt destinate realizării de operațiuni cu drept de deducere conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal. Totuși, până la momentul apariției acestor clarificări prin emiterea Circularei, contribuabilii nu au avut prevederi legislative clare care să impună regulile fiscale prevăzute de Circulara sau care să restricționeze în mod expres dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor din cadrul proiectelor de finanțare Așadar, în perioada 2011 - 2012 când T a înregistrat achizițiile respective, nu exista nici o prevedere legislativă sau măcar o îndrumare legislativă care să conducă la concluzia că societatea petenta nu poate beneficia de dreptul de deducere al achizițiilor respective.

d. TVA în sumă de lei aferenta bunurilor acordate în mod gratuit clienților în scopul stimulării vânzărilor.

Petenta susține că materialele publicitare au fost acordate clienților existenți și potențiali precum și candidaților, în scop promoțional, în vederea popularizării serviciilor și mărcii T, evident în scopul stimulării vânzărilor și că, produsele acordate și anume: pix plastic, șepci, brelocuri, umbrele, căni inscripționate cu marca T intra în categoria materialelor promoționale acordate în scopul stimulării vânzărilor.

e. TVA în sumă totală de xxxxxxlei aferenta serviciilor prestate către beneficiari cu sediul activității economice în afara României dar care au sediul fix în România

Petenta contestă TVA colectat suplimentar, în suma totală de xxxxxx lei pentru serviciile de punere la dispoziție de personal prestate către diverși beneficiari, persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în afara României, dar care au avut resurse tehnice și umane în România pentru a efectua prestări de servicii impozabile și implicit pentru a crea un sediu fix în România. Pentru aceste servicii, organele de inspecție fiscală au considerat că locul prestării serviciilor este în România, locul unde este situat acest sediu fix.

Petenta invocă în motivarea contestației sale, cu privire la tratamentul corect al TVA aplicabil în speță, punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul MFP solicitat în anul 2010, arătând că, deși, acesta a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, acestea nu au ținut cont nici de argumentele sale și nici de opinia emisă de reprezentanții MFP, după cum urmează:

➤ *Pentru a stabili locul prestării de servicii efectuate de T către beneficiarii stabiliți în afara României se impune o analiză detaliată care nu a fost deloc efectuată de către organele de inspecție fiscală*

În acest sens, petenta arată că pentru stabilirea faptului că beneficiarii au sau nu un sediu fix în România, respectiv dacă dispun în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile implică o analiză complexă a mai multor aspecte cum ar fi:

- Analiza clauzelor contractuale dintre T și beneficiari

- Daca beneficiarii au la dispoziție un spațiu în care își desfășoară activitatea personalul pus la dispoziție de T și în ce condiții este pus la dispoziții acest spațiu
- Care este baza materială folosită de acest personal
- Care sunt operațiunile pe care beneficiarii le desfășoară sau le vor desfășura în România (ce livrări impozabile vor desfășura în România pentru care creează un sediu fix)
- Ce fel de activități desfășoară personalul pus la dispoziție de T
- Care este gradul de permanență și structura respectivului sediu

Față de concluziile înscrise în raportul de inspecție fiscală, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiza a tuturor aspectelor relevante pentru a stabili că aceste societăți beneficiare au un sediu fix în România.

- *Conform legii, este obligația beneficiarului de a prezenta dovezi suficiente prestatorului pentru a demonstra ca serviciile sale au fost prestate către un sediu fix*

Invocând prevederile pct. 13 alin.4 din HG nr.44/2004 și a Regulamentului Consiliului nr.282/2011, petenta precizează că beneficiarul nu a prezentat către T SRL nicio dovadă privind existența unui sediu fix în România, și că în baza informațiilor deținute, petenta nu consideră că aceste servicii au fost prestate către un sediu fix din România, din următoarele motive:

- Prin natura lor, serviciile prestate nu îi permit petentei să identifice un sediu fix deoarece aceasta a furnizat un număr limitat de personal (maxim 3 persoane) pe o perioada relativ scurtă de timp, pentru diverse funcții administrative – suport
- Din contractele și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru al clientului nu reiese că acești beneficiari au un sediu fix în România
- Serviciile prestate de petentă au fost plătite de către entitatea cu sediul în afara României

➤ *Conform prevederilor Codului Fiscal, organele fiscale competente au obligația de a înregistra din oficiu în scopuri de TVA toate persoanele care, în conformitate cu prevederile legale sunt obligate să solicite înregistrarea*

➤ *Inspectorii fiscali încalcă prevederile Codului de procedură Fiscală care impune o aplicare unitară a legii fiscale*

În acest sens arată că, în perioada 01.01.2010 – 30.04.2010, T SRL a emis către MR GmbH din Austria facturi cu TVA românesc pentru serviciile prestate, iar în baza art. 147 ^{^2} din Codul Fiscal, MR GmbH din Austria a solicitat autorităților române rambursarea TVA facturată de T SRL. Prin decizia de rambursare nr.....D/30.11.2010, autoritățile fiscale au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată pe motiv că locul prestării serviciilor de punere la

dispoziție de personal nu este în România din punct de vedere al TVA, operațiunea nu este impozabilă în România conform art. 126 alin.1 din Codul fiscal.

Prin urmare, arată că, pentru aceeași operațiune, către același beneficiar, în aceleași condiții, se abordează o interpretare contradictorie, considerându-se că MR GmbH are un sediu fix în România, ceea ce contravine prevederilor Codului de procedură fiscală.

f. TVA în sumă totală de xxxxxx lei aferenta serviciilor prestate către diverși clienți care nu au calitatea de persoane impozabile

Petenta contesta faptul ca pentru perioada supusa verificării, inspectorii fiscali au colectat TVA suplimentara, in suma totala de xxxx lei cu privire la prestările de servicii către diverși clienți stabiliți in afara Uniunii Europene pe motiv ca nu s-a putut dovedi calitatea de persoana impozabila a beneficiarilor respectivi, deși petenta a dovedit ca a întreprins demersurile necesare in vederea confirmării statutului de persoana impozabila.

Petenta susține ca pentru toți clienții indicați in raportul de inspecție fiscala, T SRL a intreprins demersuri pentru a verifica ca informațiile privind identitatea clienților (conform informațiilor avute la dispoziție, toți beneficiarii sunt societăți bine stabilite in tara lor de rezidenta, care desfășoară in mod continuu si regulat activități economice). Așadar, susține că deține suficiente informații credibile, in lipsa unui cod de TVA valid, care sa confirme statutul de persoana impozabila a beneficiarilor, condiții în care prestările de servicii efectuate să nu aibă locul prestării în România.

CU PRIVIRE LA IMPOZITUL PE VENIT ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE OBLIGATORII

a. Recalificare activități dependente

Petenta contestă faptul ca organul de inspecție fiscala a reclasificat relația comerciala dintre T SRL si diverși prestatori de servicii pe motiv ca administratorii sau reprezentanții acestor societăți sunt si salariați ai T SRL si așadar, intre T SRL si acești furnizori de servicii ar exista o relație de subordonare, și că, aferent anului 2013, s-a constatat că a suportat cheltuielile cu efectuarea concediului de odihna pentru Dna. D.S , angajata sa.

În motivarea contestației, petenta arată ca deoarece administratorii acestor furnizori de servicii sunt si angajați ai săi (intre aceștia existând o relație de subordonare recunoscuta) nu înseamnă ca societățile administrate de aceștia sunt intr-o relație de subordonare cu SC T SRL.

Petenta considera ca nu sunt îndeplinite relațiile de dependenta prevăzute de legislația fiscala care sa facă posibilă recalificarea activităților efectuate de prestatorii de servicii ca fiind activități dependente, de vreme ce

- Din punct de vedere al condițiilor de muncă, nu eistă relație de tipul angajat-angajator, din moment ce prestatorii de servicii se organizează independent, producându-și materialele necesare

- În ceea ce privește remunerația, nu există nicio relație de tipul angajat-angajator, din moment ce prestatorii de servicii suportă riscul propriei activități
- În ceea ce privește contractele încheiate între prestatorii de servicii și T SRL, acestea conțin clauze uzuale în contractele comerciale, neexistând nicio prevedere care ar putea să confirme existența unei relații de subordonare
- Prestatorul este liber să aleagă locul de desfășurare a activității, programul de lucru

Arată că, înainte de octombrie 2010, adică pe perioada în care Codul Fiscal nu conținea prevederi clare privind reclassificarea ca activitate dependentă, inspectorii fiscali nu sunt îndreptățiți să recalifice natura relației între T SRL și furnizorii săi de servicii datorită faptului că nu există baza legislativă și așadar temeiul de drept pentru efectuarea unei asemenea reclassificări.

Astfel, afirmă că, recalificarea fiscală s-a făcut fără ca inspectorii fiscali să verifice, în fapt îndeplinirea condițiilor de dependență așa cum sunt prevăzute de legislația fiscală, aceste criterii de dependență nefiind, în opinia sa, îndeplinite în cazul său.

b. Recalificare diurnă externă

Petenta contestă concluzia organului de inspecție fiscală potrivit căreia salariaților temporari nu li s-a cuvin drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela al unor salariați delegați sau detașați pe toată durata misiunii, salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.

În continuare prezintă definiția diurnei așa cum este reglementată de HG nr.518/1995, a noțiunii de delegare și detașare așa cum sunt reglementate de art. 43 și respectiv art. 45 din Codul muncii precum și a muncii prin agent de muncă temporară, concluzionând că legislația fiscală sau cea în domeniul muncii nu conține reglementări clare în ceea ce privește tratamentul fiscal aplicabil diurnelor acordate salariaților temporari.

În opinia sa, punerea la dispoziție a salariaților în străinătate de către un agent de muncă temporară este o formă specială a detașării și, în consecință salariatul temporar ar trebui să beneficieze ca și salariatul detașat de indemnizație de detașare (diurnă), în motivarea acestei opinii aducând următoarele argumente:

a) art. 46 alin.4 din Codul muncii care se referă la dreptul salariatului detașat de a beneficia de indemnizație de detașare nu face nicio distincție cu privire la salariații temporari

b) asemănarea dintre instituția muncii prin intermediul agentului de muncă temporară și detașare: ambele presupun existența unui raport triunghiular (agentul de muncă temporară, utilizatorul și salariatul temporar, respectiv angajatorul care dispune de detașarea, angajatorul la care se dispune detașarea și salariatul detașat)

c) terminologia utilizată de legislația comunitară care este identică cu cea folosită de Codul muncii – detașare

d) salariatul temporar care, în cursul executării contractului de muncă temporară, este delegat/detașat, este îndreptățit să beneficieze cel puțin de aceleași drepturi de care ar beneficia dacă ar fi fost recrutat direct de utilizator și ar fi fost trimis în delegație/detașare de către acesta

e) Formularul A1 (eliberat de Casa națională de Pensii) atestă statutul de detașat al salariatului temporar

f) legislația fiscală, nu face distincție între salariații permanenți și salariații temporari.

Pentru toate aceste motive petenta susține că sumele primite de salariații temporari sub formă de diurnă sunt neimpozabile din perspectiva impozitului pe venit și al contribuției sociale, în limitele stabilite de Codul Fiscal.

În concluzie, petenta arată că, impunerea de impozite și taxe suplimentare de plată în sarcina T prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate a fost, în cele mai multe cazuri abuzivă, iar aplicarea retroactivă a unor interpretări ale legislației încalcă principiile fundamentale ale fiscalității.

Cu privire la creanțele accesorii stabilite de organele de control petenta contesta dobânzile și penalitățile aferente acestora și solicită desființarea măsurilor privind calculul dobânzilor și penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale calculate pentru sumele contestate și anume:

- dobânzi în suma de xxxxxx lei și penalități de întârziere de xxxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;

- dobânzi și penalități de întârziere, fără a preciza suma, stabilite pentru TVA de plată suplimentar (TVA în suma de xxxxxxxx lei);

- dobânzi de xxxxxx lei și a penalităților de întârziere de xxxxxx lei aferente impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii în suma totală de xxxxxxxx stabilite suplimentar.

Cu privire la nelegalitatea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../23.02.2015

Petenta contesta măsura 1.1 și măsura 5.1 din cuprinsul Dispoziției de măsuri, arătând că, deoarece nu este de acord cu constatările inspectorilor fiscali în privința impozitului pe profit, TVA și impozitul pe venit și contribuții sociale obligatorii contestă și măsurile dispuse în legătură cu rectificarea declarațiilor privind aceste obligații fiscale, invocând în motivarea acestui capăt de cerere existența unor argumente care fac imposibilă ducerea la îndeplinire a acestor măsuri.

Pentru toate aceste motive prezentate în cuprinsul contestației formulate, petenta solicită admiterea contestației și implicit desființarea în parte a tuturor actelor administrative atacate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./23.02.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba - Activitatea de inspecție fiscală au fost

stabilite obligații fiscale în sarcina SC T SRL ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. /23.02.2015 asupra perioadei 01.01.2008 - 31.12.2013.

Inspecția fiscală a avut ca obiective verificarea următoarelor obligații fiscale:

- impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2013,
- taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2013
- contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale, bugetul asigurărilor sociale de sănătate, bugetul fondului de șomaj și fondurile speciale, fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2013
- impozitul pe veniturile de natura salariilor aferent perioadei 01.01.2008 - 31.12.2013

Inspecția fiscală s-a desfășurat în conformitate cu prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza avizelor de inspecție fiscală și s-a concretizat în Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 23.02.2015, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /23.02.2015.

IMPOZIT PE PROFIT

Din verificarea efectuată privind modul de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit, aferent perioadei 01.01.2008 - 31.12.2013, s-au constatat următoarele:

Cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile cu următoarea componență:

1. cheltuieli cu transportul angajaților temporari către diverși clienți în suma de xxxxxx lei (suma contestată xxxxxlei)

În anul 2008 și 2009, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de xxxxxlei reprezentând contravaloare transport persoane către diferiți clienți care nu au fost refacturate, și în legătura cu care petenta nu a putut prezenta lista de persoane și dacă acestea au fost angajate sau nu.

Prin înregistrarea acestora ca și cheltuieli deductibile petenta a încălcat prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suma de xxxxxlei ca nedeductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil.

2. cheltuieli cu servicii de intermediere forța de muncă, cheltuieli cu servicii de recrutare on-line, cheltuieli prestate de liber profesioniști (căutarea și selectarea de prestatori de muncă fizică și non-fizică), servicii concretizate în identificarea de angajați temporari pentru a fi puși la dispoziția clienților Tr SRL, în suma totală de xxxxxxx lei (suma contestată xxxxx lei)

În perioada verificată petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil următoarele facturi:

- factura nr...../2008/1200/25.02.2008 emisa de in valoare fără TVA de xxxxxx lei reprezentând contravaloare intermediere forța de munca cheltuiala care nu a fost refacturată si nu este destinata realizării de venituri conform mențiunii făcuta pe aceasta factura de doamna Pitaru Iuliana contabil-sef;

- factura nr./01.07.2008 emisa de SC C SRL in valoare fara TVA de xxxxxlei reprezentând contravaloare „prestări servicii de recrutare online conform contract nr./14.06.2008” fără a prezenta acest contract conform mențiunii făcuta pe aceasta factura de doamna P. contabil sef;

Tototdata, în perioada verificata, petenta în calitate de beneficiar a încheiat contractul de colaborare la data de 01.01.2009 cu consultantul liber - profesionist resurse umane B. G iela din Ungaria având ca obiect:

- căutarea si selectarea de prestatori de munca fizica si non-fizica;
- furnizarea de forța de munca temporara;
- stabilește si menține relațiile de afaceri in numele beneficiarului;
- obține comenzi de prestare a serviciilor in numele beneficiarului;

In baza acestui contract, consultantul liber - profesionist resurse umane B.G din Ungaria a identificat si selectat un candidat pentru funcția de „manager vânzări pentru România" pentru clientul SM Kft si a emis facturile:

- nr...../01.09.2009 in valoare de xxxxxx Euro echivalent a xxxxxxxx lei;
- nr./31.12.2009 in valoare de xxxxxEuro echivalent a xxxxxxx lei;

Având in vedere ca aceste servicii nu au fost refacturate clientului SM Kft conform mențiunilor făcute pe cele doua facturi, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuiala in suma totala de xxxxxxx lei ca nefiind aferenta realizării veniturilor sale impozabile si pe cale de consecință au tratat această sumă ca nedeductibila fiscal la calculul masei profitului impozabil in baza art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare.

3. cheltuieli în sumă totala de xxxx lei reprezentând contravaloare servicii prestate de Cabinet avocat(onorariu asistenta juridica, cheltuieli de deplasare).

În perioada verificată, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totala de xxxxxxx lei reprezentând contravaloare servicii prestate de Cabinet avocat si (onorariu asistenta juridica,cheltuieli de deplasare). Deoarece petenta nu prezentat contract sau situații de lucrări pentru serviciile prestate, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuiala în suma totala de xxxx lei ca nefiind aferentă realizării veniturilor sale impozabile și pe cale de consecință au tratat această sumă ca nedeductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil în baza art.21 alin (4) litera m) din Codul fiscal.

4. cheltuieli în legătura cu Asociația S in suma de xxxxxxx lei (suma contestata xxxx lei)

În perioada verificată petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totala de xxxxx lei reprezentând

contravaloare servicii intermediere și contravaloare bunuri facturate de Asociația S după cum urmează:

- aferent anului 2011, cheltuieli totale de xxxxxx lei reprezentând servicii intermediere și contravaloare diverse bunuri

- aferent anului 2012, cheltuieli totale de xxxx lei reprezentând contravaloare diverse bunuri

- aferent anului 2013, cheltuieli totale de xxxx lei reprezentând servicii intermediere

În condițiile în care petenta nu a demonstrat faptul că bunurile și serviciile facturate de către Asociația S au fost utilizate în scopul realizării veniturilor sale impozabile, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala în suma totală de xxxxxx lei ca nefiind nedeductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil în baza art.21 alin 1 din Codul fiscal.

5. cheltuieli aferente proiectare și implementare sistem de management, al calității conform, în suma de xxxxxx lei.

În perioada verificată petenta a avut încheiat contractul de prestări servicii nr./11.2011 cu SC G SRL cu sediul în Cluj-Napoca având ca și obiect servicii de consultanță prestate pentru proiectarea, documentarea și implementarea sistemului de management al calității conform:2008 pentru activități de angajări temporare de personal, recrutare de personal, administrare și salarizare, instruire și elaborare studii de piață.

În timpul inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală a constatat că furnizorul nu și-a îndeplinit în totalitate obligațiile asumate prin contract și nu a fost obținut certificatul/2008 pentru SC T SRL. În baza acestui contract petenta a înregistrat în perioada 2011 - 2012 în evidența sa contabilă facturi în valoare fără TVA de xxxxx lei emise de SC G SRL Cluj-Napoca.

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil, în baza art.21 alin 1 din Codul fiscal, suma de xxxxx lei reprezentând cheltuieli înregistrate de petenta în vederea proiectării și implementării sistemului de management al calității conform, în condițiile în care furnizorul (SC G SRL) nu și-a îndeplinit în totalitate obligațiile asumate prin contract nefiind obținut până la data încheierii inspecției fiscale certificatul

6. cheltuieli diurne externe în suma totală de xxxxxx lei

În perioada 2008 – 2012, petenta a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil cu diurna externă pentru personalul pus la dispoziția mai multor clienți externi, în baza contractelor de punere la dispoziție pe durată nedeterminată având ca și obiect : punerea la dispoziția utilizatorului a salariaților temporari pentru diverse posturi în construcții (zidar, betonist, dulgher, fierar, faianțar, zugrav, sudor, electrician, tehnician, instalator, lăcătuș mecanic, electromecanic, etc) încheiat între petentă în calitate de agent de muncă temporară și clienții săi externi în calitate de utilizatori.

În baza acestor contracte, s-a stabilit că utilizatorul va plăti către SC T SRL o taxă de utilizare care se va determina astfel: costurile salariale și

suplimentare + impozitele si taxele obligatorii aferente orelor de munca prestate + costurile aferente diurnelor si cheltuielile de transport.

În timpul inspecției fiscale, s-a constatat ca petenta a înregistrat cheltuieli cu diurna externa în suma de xxxxxxx lei, iar la solicitarea organului de inspecție fiscală de a prezenta documente justificative care au stat la baza înregistrării cheltuielilor de deplasare, petenta nu a putut prezenta ordine de deplasare care sa stea la baza justificării acestor diurne așa cum rezulta din mențiunea făcută în scris de doamna P.I - contabil sef în data de 09.12.2014.

Organul de inspecție fiscală a considerat cheltuiala cu diurna externa în suma de xxxxx lei ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil, în baza art.21, alin (4), litera f) din Legea 571/2003 cu modificările si completările ulterioare si a pct. 44, Titlul II, HG 44/2004, deoarece petenta a înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli fără sa aibă la baza un document justificativ potrivit legii prin care sa facă dovada efectuării operațiunii conform reglementarilor contabile în vigoare .

7. cheltuieli cu combustibilul folosit pentru autoturismele puse la dispoziția altor angajați decât agenți de recrutare a forței de munca în suma de xxxxxx lei

În perioada 2009 - 2013, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de xxxxx lei reprezentând contravaloare combustibil utilizat pentru autoturismele folosite de salariați cu funcții de manageri, manageri de zona, specialist resurse umane, director de vânzări, reprezentant vânzări, psiholog.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suma de xxxxx lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul nedeductibile la calculul masei profitului impozabil pe motiv ca o parte din angajații care au utilizat autoturismele respective au avut diferite funcții în cadrul societății altele decât agenții de ocupare a forței de munca, funcții care nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 21 alin.4 lit. t din Legea nr.571/2003, organele de inspecție fiscală acordând dreptul la deducerea integrală a cheltuielilor cu combustibilul numai în cazul autoturismelor utilizate de agenții de ocupare a forței de munca.

8. cheltuielile cu serviciile prestate de T.I AG, în sumă totală de xxxxxx lei reprezentând contravaloare cheltuieli de management si alte servicii prestate de T.I AG

În perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă facturi reprezentând servicii facturate de către prestatorul T.I AG persoana afiliată petentei, în suma totală de xxxxxxx lei, în baza următoarelor două contracte:

1. Contractul cadru de servicii si management încheiat în data din 03.03.2011, în vigoare din 01.01.2009, încheiat pe o perioadă nedeterminată, având ca obiect furnizarea de management si alte servicii cu privire la: marketing, resurse umane, managementul calității, IT/prelucrarea datelor electronice, fuzionări/achiziții, consultanța pentru fuzionări si achiziții, managementul investițiilor;

2. Contractul de servicii nr. din 12.2011 în vigoare de la data de 01.01.2011 conform punctului 7 din acest contract.

Pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile de management facturate de T.I AG în baza Contractului cadru de servicii si management încheiat în data din 03.03.2011 și a Contractului de servicii nr. din 13.12.2011 de management, s-a constatat că petenta nu a demonstrat necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii.

Totodată, în perioada verificata, SC T SRL a înregistrat cheltuieli în suma de xxxx lei în baza facturilor emise de T.I AG reprezentând contravaloare servicii pentru care a înregistrat în contabilitate prin aplicarea „taxării inverse” TVA deductibil și colectat în suma de xxxx lei pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare.

Având în vedere prevederile art.11 și art. 21 alin.4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.41 lit. a și lit. b, pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că, aceste cheltuieli de management nu au conținut fiscal, nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul lor fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale.

În concluzie, s-a constatat că aceste cheltuieli cu serviciile de management prestate de firma nerezidentă afiliată petentei, T.I AG din Austria, în sumă totală de xxxxxx lei, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil al perioadei 2009 - 2013, în temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.48 și pct.49 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

9. cheltuieli reprezentând taxa de licență facturate de T.I Austria, în sumă totală de xxxxx lei

În perioada decembrie 2011, ianuarie - decembrie 2012 și ianuarie - decembrie 2013, SC T SRL a înregistrat cheltuieli în sumă de xxxxx lei în baza facturilor emise de T.I AG reprezentând contravaloare taxa de licență, astfel:

- în anul 2011 suma de xxxxx lei;
- în anul 2012 suma de xxxxx lei;
- în anul 2013 suma de xxxxx lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC T SRL a încheiat cu T.I AG Austria, contractul de servicii nr./13.12.2011 în vigoare de la data de 01.01.2011 conform punctului 7 din acest contract. Obiectul contractului nr./13.12.2011 a constat în următoarele servicii prevăzute la:

- punctul 4.3 *"Licența de marca înregistrată: furnizorul acorda prin prezenta o licență non-exclusivă, nelimitată pentru folosirea mărcilor*

înregistrate în România...clientul va plăti furnizorului o taxa de licență pentru folosirea mărcilor înregistrate pentru numele , produsele si serviciile companiei".

- punctul 5.3 "Taxa de licență: b).taxa minima de licență este de 0,5% din vânzările nete externe generate de toți reprezentanții României si este limitata la maxim 2% din vânzările nete totale generate de toți reprezentanții României".

Din analiza comparativa a datei de întocmire și a datei de intrare în vigoare a contractului organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2011 - 12.12.2011 (anterioara datei de încheiere a contractului) petenta nu a avut încheiat contract cu T.I AG pentru taxa de licență. Totodată s-a constatat că, în perioada de valabilitate a contractului nr./13.12.2011, respectiv 13.12.2011 - 31.12.2013, pentru justificarea efectuării în fapt a serviciilor facturate SC T SRL nu a prezentat documente din care să rezulte necesitatea si prestarea efectiva a acestor servicii în scopul activității desfășurate.

Mai mult, conform actului constitutiv, s-a constatat că societatea petentă a fost înființată de către asociatul majoritar T.I AG - Austria si a funcționat până în luna decembrie 2011 sub aceeași denumire, respectiv T, fără sa plătească taxa de licență firmei din Austria T.I AG care din anul 2013 este asociat unic.

Deoarece SC T SRL nu a justificat necesitatea suportării cheltuielilor de licență facturate de firma nerezidenta afiliată petentei, T.I AG din Austria, în considerarea prevederilor art.11 alin.1 și art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma totală de xxxxxx lei înregistrată în baza facturilor emise de T.I AG reprezentând contravaloare taxa de licență, nu este deductibilă la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2011 – 2013.

10. cheltuieli în suma de xxxxx lei înregistrate de SC T SRL reprezentând dobânzi aferente sumelor neachitate ca urmare a serviciilor achiziționate de la T.I AG

În perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă factura nr......./31.12.2011 emisa de T.I AG Austria în valoare de xxxxxx Euro echivalent a xxxxx lei reprezentând contravaloare „*facturare dobânzi*” din care:

- suma de xxxxx lei reprezentând dobânda pentru creditul pe termen lung acordat de T.I AG;

- suma de xxxx lei reprezentând dobânda pentru serviciile prestate si facturate de către T.I AG(servicii de mana), dar neachitate la termenul scadent;

Din analiza anexei predată în data de 14.10.2014 de către doamna D.Sla factura nr./...../31.11.2011, pentru justificarea cheltuielilor cu dobânda în sumă de xxxx lei, organele de inspecție au constatat că T.I AG a perceput dobânda penalizatoare de 5% aplicata asupra sumelor restante la 30.11.2011 conform legislației din Austria (Codul civile austriac si Codul comercial austriac).

Deoarece, s-a constatat că serviciile facturate T.I AG si neachitate de SC T SRL pentru care a fost calculată dobânda în sumă de xxxx lei nu sunt justificate

cu documente legale, motiv pentru care cheltuiala cu dobânda în sumă de xxxx lei nu este deductibila fiscal la calculul profitului impozabil, deoarece nu este aferentă realizării de venituri, fiind încălcate prevederile Legii 571/2003 art.21, alin (1) cu modificările si completările ulterioare.

11. cheltuieli cu materialele promoționale facturate de Asociația S în sumă totală de xxxxx lei

În perioada 2012 – 2013, petenta înregistrează în evidenta contabila in contul 623.30 „ Cheltuieli marketing -cod316 ”

- factura nr. /15.06.2012 in valoare fără TVA de xxxx lei cu TVA in suma de xxxx lei emisa de Asociația S reprezentând contravaloare materiale publicitare (pix plastic, șapca baseball, breloc metalic, umbrela, bandană, cana, etc, inclusiv imprimarea acestora).

- factura nr..... /11.12.2013 în valoare fără TVA de xxxxx lei emisa de Asociația S reprezentând contravaloare materiale publicitare (glob pentru brad in cutie, globuleț crăciun, calendar de crăciun, set ceai, pix reciclabil inclusiv imprimarea acestora);

- factura nr. /17.12.2013 in valoare fără TVA de xxxxx lei cu TVA în sumă de xxxx lei emisa de Asociația S reprezentând contravaloare a zece bucăți „ pix Bavaria”.

In urma analizei produselor achiziționate și cuprinse în aceste facturi organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu se încadrează în categoria cheltuielilor pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri si expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, motiv pentru care acestea au stabilit că petenta a încălcat prevederile art.21, alin (2), litera i) din Legea nr.571/2003, iar cheltuiala în suma de xxxxxxlei nu este deductibila la calculul profitului impozabil aferent anilor 2012 și 2013.

12. cheltuieli asigurare risc comercial cu C AG Austria Sucursala România

In perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că, SC T SRL in calitate de asigurat are încheiat contractul nr..... /01.11.2012 cu Coface A K AG Sucursala România în calitate de asigurator având ca obiect: *acoperire si servicii de asigurare a creditului*. Contractul se aplica vânzărilor in legătura cu activitatea desfășurata, asigurata, către cumpărători din România .

In baza contractului nr..... /01.11.2012 petenta înregistrează prima lunară (.....lei/luna) si prima suplimentară de regularizare (..... lei - decembrie 2013) în contul 613.5 în cursul anului 2013, cheltuieli în sumă totala de xxxxxx lei defalcata trimestrial astfel:

- trim. I 2013 =xxxxx lei;
- trim. II 2013 = xxxx lei
- trim. III 2013= xxxx lei
- trim. IV 2013=xxx lei

De asemenea petenta înregistrează in evidența contabilă venituri in baza facturilor emise către clienți in momentul emiterii acestora si concomitent a

înregistrat cheltuieli efectuate pentru realizarea acestor venituri, care sunt deductibile fiscal deoarece au fost efectuate în scopul realizării acestor venituri.

În condițiile în care s-a constatat că sumele înregistrate cu asigurarea creanțelor comerciale au drept scop recuperarea sumelor de către asigurat de la clienții care nu achită la scadența obligațiile de plată și nu au drept scop realizarea unor venituri suplimentare față de cele înregistrate inițial la data facturării creanțelor către clienți, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în suma de xxxxx lei nefiind îndeplinită condiția prevăzută de art.21, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATĂ

1. TVA aferentă contravalorii transportului și cazării pentru angajații petentei puși la dispoziția SC J SRL și SC L SRL, în sumă de xxxxx lei

În perioada martie 2009 - decembrie 2013 petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă de xxxx lei în baza unor facturi emise de SC J SRL și SC L SRL reprezentând contravaloare transport și masă pentru angajații T SRL, angajați puși la dispoziția celor două firme.

În vederea centralizării acestor facturi, organul de inspecție fiscală a solicitat societății petente, întocmirea Situației facturilor emise de SC J SRL și SC L SRL reprezentând cheltuieli de transport și masă reținute de la angajații puși la dispoziția celor două firme, pentru perioada martie 2009 - decembrie 2013, din care rezulta următoarele:

- în anul 2009 suma de xxx lei;
- în anul 2010 suma de xxxxlei;
- în anul 2011 suma de xxxxlei;
- în anul 2012 suma de xxxlei;
- în anul 2013 suma de xxx lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC T SRL (agent de muncă temporară) a încheiat contractul nr..... cu SC J SRL (utilizator) și contractul de administrare nr. cu SC L SRL (utilizator) în baza cărora SC T SRL pune la dispoziția acestora, salariați temporari, în scopul îndeplinirii unor misiuni prezentate în anexa la contract.

Pentru acești salariați SC J SRL și SC L SRL suportă cheltuielile cu transportul și masă, care ulterior vor fi refacturate cu TVA către SC T SRL în vederea reținerii acestora pe statul de plată.

În condițiile în care SC T SRL și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în baza facturilor primite de la cele două firme și a reținut de la salariați valoarea fără TVA, organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a TVA în suma de xxxxxx lei având în vedere că aceste operațiuni nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

2. TVA în sumă totală de xxxxxx lei compusa din:

- **TVA în suma de xxxxxx lei aferentă serviciilor de management în valoare de xxxxxx lei**

- **TVA în suma de xxxxxx lei aferenta contravalorii licenței pentru marca T în valoare de xxxxx lei**

- **TVA în suma xxxxlei aferenta serviciilor refacturate în valoare de xxxx lei**

În perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă facturi externe reprezentând servicii facturate de către prestatorul TI AG, persoana afiliata petentei, în sumă totală de xxxx lei, în baza contractului cadru de servicii si management încheiat în data din 03.03.2011, în vigoare din 01.01.2009, încheiat pe o perioada nedeterminata, având ca obiect furnizarea de management si alte servicii cu privire la: marketing, resurse umane, managementul calității, IT/prelucrarea datelor electronice, fuzionări/achiziții, consultanta pentru fuzionări si achiziții, managementul investițiilor și a contractului de servicii nr. din 13.12.2011 în vigoare de la data de 01.01.2011 conform punctului 7 din acest contract.

Pentru facturile externe de prestări servicii petenta a aplicat taxarea inversa prin înregistrarea TVA deductibilă și colectata în sumă totală de xxxxxxxx lei.

Totodată petenta a înregistrat în evidența sa contabila facturi externe emise de T.I AG reprezentând contravaloare taxa de licența în baza contractului de servicii nr./13.12.2011 în vigoare de la data de 01.01.2011.

Pentru facturile externe de prestări servicii petenta a aplicat taxarea inversa prin înregistrarea TVA deductibilă și colectata în sumă totală de xxxxxxxx lei.

De asemenea, petenta a înregistrat în evidența sa contabila facturi externe emise de T.I AG reprezentând contravaloare servicii în sumă totală de xxxxxxxxlei pentru care a înregistrat în contabilitate prin aplicarea taxării inverse TVA deductibil și colectat în sumă de xxxx lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu a demonstrat faptul că aceste servicii au fost necesare pentru desfășurarea activității sale, respectiv nu a probat că serviciile au fost prestate efectiv în scopul operațiunilor taxabile aferente realizării veniturilor sale impozabile astfel că, potrivit prevederilor art.145, alin. 2, lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma totală de xxxxxxxx lei (xxxxxxx lei + xxxxxxxx lei + xxxx lei).

3. TVA în sumă totală de xxxxxx lei aferentă cheltuielilor cu combustibilul folosit pentru autoturismele puse la dispoziția altor angajați decât agenți de recrutare a forței de munca

În perioada 2009 - 2013, petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în suma de xxxxxxxx lei aferentă contravalorii combustibilului utilizat pentru autoturismele folosite de salariați cu funcții de manageri, manageri de zona, specialist resurse umane, director de vânzări, reprezentant vânzări, psiholog.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a TVA în suma de xxxxx lei pe motiv că o parte din angajații care au utilizat autoturismele respective au avut diferite funcții în cadrul societății altele decât agenții de ocupare a forței de muncă, funcții care nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 145¹ alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003.

4. TVA în suma de xxxxxxxx lei aferentă operațiunilor derulate în baza contractului de finanțare nr. POSDRU/.....

În perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că SC T SRL a avut încheiat contractul de finanțare nr. cu Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale AMPOSDRU (ordonator de credite) și Ministerul Educației, Cercetării, Tineretului și Sportului pentru realizarea proiectului „Calitate, inovare, comunicare în sistemul de formare continuă a didacticienilor din învățământul superior ” cu o finanțare nerambursabilă în valoare de xxxxxxlei , din care SC T SRL (partenerul 7) va angaja suma de xxxxxxlei exclusiv TVA pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013.

În baza acestui contract, SC T SRL răspunde de realizarea studiului diagnostic și a analizelor pe cele două etape planificate.

Pentru realizarea studiului, petenta pune la dispoziție un spațiu dotat corespunzător pentru echipa care efectuează studiul și autoturism pentru deplasarea operatorilor de teren, realizează împreună cu experți din partea solicitantului și cei 15 specialiști în pedagogie studiu de impact - analiza rezultatelor și impactului proiectului.

Pentru ducerea la îndeplinire a misiunii stabilite în cadrul proiectului, SC T SRL în perioada de implementare a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu remunerațiile personalului implicat în proiect, cheltuieli poștale, cheltuieli cu birotica și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în baza unor facturi reprezentând contravaloare materiale consumabile, reparații auto, servicii de curierat.

La solicitarea organului de inspecție fiscală, societatea petentă a întocmit „Situția facturilor fiscale pentru proiectul pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013” având anexate în copie facturile enumerate, prezentată în anexa nr.7 la prezentul RIF din care rezulta că petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în suma de xxxx lei compusă astfel:

- pentru anul 2011 :TVA în suma de =xxxx lei;
- pentru anul 2012 :TVA în suma de =xxxlei;
- pentru anul 2013 :TVA în suma de =xxxlei;

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunile efectuate de SC T SRL în calitate de partener în cadrul proiectului „Calitate, inovare, comunicare în sistemul de formare continuă a didacticienilor din învățământul superior ” nu reprezintă operațiuni impozabile în sensul prevederilor art.126, alin (1), litera a din Legea 571/2003 fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), litera a din Legea 571/2003 cu

modificările și completările ulterioare, motiv pentru care a fost stabilită TVA suplimentară în suma de **xxxx lei**.

5. TVA în sumă de xxxx lei aferentă materialelor promoționale facturate de Asociația S

În perioada 2012 – 2013, petenta înregistrează în evidența contabilă în contul 623.30 „Cheltuieli marketing - cod316”

- factura nr. /15.06.2012 în valoare fără TVA de xxxxx0 lei cu TVA în suma de **xxxxx lei** emisă de Asociația S reprezentând contravaloare materiale publicitare (pix plastic, șapca baseball, breloc metalic, umbrelă, bandană, cană, etc, inclusiv imprimarea acestora).

- factura nr. /11.12.2013 în valoare fără TVA de xxxxxlei cu TVA în sumă de **xxxxxxxlei** emisă de Asociația S reprezentând contravaloare materiale publicitare (glob pentru brad în cutie, globuleț crăciun, calendar de crăciun, set ceai, pix reciclabil inclusiv imprimarea acestora);

- factura nr. /17.12.2013 în valoare fără TVA de xxxx lei cu TVA în suma de xxx lei emisă de Asociația S reprezentând contravaloarea a zece bucăți „pix Bavaria”.

În urma analizei produselor achiziționate și cuprinse în aceste facturi, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu se încadrează în categoria cheltuielilor pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, ci constituie livrare de bunuri fiind încălcate prevederile art.128, alin (8), litera e) din Legea 571/2003 și pct. 6, alin (9) din Titlul VI din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit o TVA colectată suplimentar în suma de **xxxx lei**.

6. TVA stabilită suplimentară în suma totală de xxxxxxxx lei aferentă serviciile de punere la dispoziție de personal prestate către diverși beneficiari stabiliți în afara României

Pentru serviciile de punere la dispoziție de personal prestate către diverși beneficiari, persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în afara României, organele de inspecție fiscală au stabilit că deoarece aceștia au avut resurse tehnice și umane în România pentru a efectua prestări de servicii impozabile și au fost capabile să primească și să utilizeze serviciile respective și implicit pentru a crea un sediu fix în România, locul prestării acestor servicii este în România, locul unde este situat acest sediu fix în sensul art. 125¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Ținând cont de constatările privind îndeplinirea condițiilor de înregistrare a sediului fix în România de către firmele nerezidente, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta avea obligația de a colecta TVA aferent prestărilor de servicii efectuate către firmele nerezidente cu sediul fix în România, motiv pentru care a fost colectat TVA suplimentar în suma totală de **xxxxxx lei**.

7. TVA stabilită suplimentară în sumă totală de xxxx lei aferentă serviciilor prestate către persoane neimpozabile stabilite în afara României

În perioada verificată, SC T SRL (în calitate de prestator) a încheiat contractul de recrutare nr. cu SPL din Dubai - Emiratele Arabe Unite având ca si obiect : *servicii de recrutare personal*.

În baza acestui contract, SC T SRL a prestat serviciile si a emis factura fără TVA nr./13.09.2011 în valoare de xxxxxxxx către SPL Limited.

Totodată, SC T SRL (în calitate de prestator) a încheiat contractul de recrutare nr. cu J LTD din Israel având ca si obiect: „*servicii în domeniul resurselor umane respectiv identificarea, contactarea, selectarea si prezentarea persoanelor fizice în vederea ocupării posturilor vacante.*”

În baza acestui contract, SC T SRL emis următoarele facturi fără TVA, în sumă totală de xxxx lei, astfel:

- nr. SB 100778/16.08.2010 în valoare de xxxxx lei
- nr. SB 101029/25.10.2010 în valoare de xxxx lei;
- nr. SB 110102/24.01.2011 în valoare de xxxxx lei;
- nr. SB 110225/14.02.2011 în valoare de xxxxx lei;

De asemenea, SC T SRL (în calitate de prestator) a încheiat contractul de recrutare nr. cu M LTD din Hong Kong având ca si obiect prestarea de servicii în domeniul resurselor umane respectiv identificarea, contactarea, selecția și prezentarea persoanelor fizice în vederea ocupării posturilor menționate în fișele de recrutare.

În baza acestui contract, SC T SRL a prestat serviciile si a emis următoarele facturi fără TVA, în suma totală de xxxx lei, astfel:

- nr./26.06.2013 în valoare de xxxxlei
- nr./30.10.2013 în valoare de xxxxx lei ;
- nr./11.12.2013 în valoare de minus xxxxx lei;

În timpul inspecției fiscale, petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că firmele SPL din Dubai - Emiratele Arabe Unite M LTD, SPL și MLTD din Hong Kong sunt persoane impozabile.

Având în vedere, că prestatorul nu a putut face dovada ca beneficiarii către care au fost prestate serviciile sunt persoane impozabile, în conformitate cu art.133, alin.(3) din Legea 571/2003, s-a considerat că locul de prestare a serviciilor către o persoana neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în România, motiv pentru care în baza art.140 din Legea 571/2003 au stabilit în sarcina petentei o TVA suplimentară în sumă totală de xxxxxx lei.

8. TVA în sumă de xxxxlei aferenta contravalorii bunurilor si serviciilor achiziționate de la Asociația S si nerefacturate.

În perioada verificată petenta a înregistrat facturi reprezentând contravaloare bunuri si servicii achiziționate de la Asociația S, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă totală de xxxxxxxx lei după cum urmează:

- factura nr...../16.12.2011 emisa de Asociația S in valoare de xxxxxx lei si TVA în sumă de **xxxxx lei** reprezentând contravaloare bunuri(set scule patent, set CD Crăciun roșu, set cuțite, etc) .

- factura nr...../19.12.2011 emisa de Asociația S in valoare de xxxxxx lei si TVA în sumă de **xxxxxx lei** reprezentând contravaloare "mărfuri si servicii intermediere" emisa in baza contractului de vânzare-cumpărare din data de 04.03.2011 încheiat cu Asociația S în calitate de vânzător, având ca si obiect prezentat in anexa 3 "servicii cazare grup si masa"

- factura nr. /21.12.2011 emisa de Asociația S in valoare de xxxxx lei si TVA în sumă de **xxxx lei** reprezentând contravaloare "serviciu intermediere", emisă in baza contractului de vânzare-cumpărare din data de 04.03.2011 încheiat cu Asociația S in calitate de vânzător, având ca si obiect prezentat in anexa 3 "servicii muzica eveniment";

- factura nr...../20.05.2013 emisa de Asociația S in valoare de xxxxxx lei si TVA în sumă de **xxxxx lei** reprezentând contravaloare rame tablouri Reghin

- factura nr...../26.11.2013 emisa de Asociația S in valoare fără TVA de xxxxx lei si TVA în sumă de **xxxxxlei** reprezentând contravaloare "prinț digital hârtie mata"- listare poze pe suport de hârtie

Totodată SC T SRL în calitate de beneficiar a încheiat contractul de intermediere servicii nr...../03.01.2013 cu Asociația S in calitate de furnizor având ca și obiect al contractului: *"achiziționarea de către beneficiar unor produse sau servicii de la furnizor in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat in condițiile art.78 alin (3), litera a) din Legea 448/2006 privind protecția si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap"*.

Potrivit anexei 5 la contractul nr. 12/03.01.2013, s-a constatat că serviciile furnizate de Asociația S sunt pentru organizarea unui eveniment in luna decembrie 2013 și anume: servicii cazare grup, servicii muzica eveniment, servicii masa eveniment, servicii organizare eveniment, servicii administrare IT foto si figurine eveniment.

În baza anexei nr. 5 la contractul nr./03.01.2013, Asociația S a emis următoarele facturi care au fost înregistrate în evidenta contabilă a petentei și pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere:

- nr.8/20.11.2013 in valoare de xxxxx lei (cont 628.11) si TVA in suma de **xxxxx4 lei** reprezentând contravaloare prestări servicii conform contract nr./03.01.2013 -muzica eveniment;

- nr. /13.12.2013 in valoare de xxx lei (cont 623.1) si TVA in suma de **xxxxx lei** reprezentând contravaloare masa eveniment – desert & snacks (torturi si patiserie);

- nr. /13.12.2013 in valoare de xxxxx lei (cont 628.11) si TVA in suma de **xxxx lei** reprezentând contravaloare prestări servicii conform contract nr./03.01.2013 - muzica eveniment;

- nr. /16.12.2013 in valoare de xxxxxx lei (cont 628.11) si TVA in suma de **xxxx lei** reprezentând contravaloare servicii administrare IT(fotograf party);

- nr./17.12.2013 in valoare de xxxx lei (cont 625.3) si TVA in suma de **xxxx lei** reprezentând contravaloare "cazare grup 2 nopți si taxa hoteliera";

- nr./18.12.2013 in valoare de xxxx lei (cont 6588.21-" Chelt. Nedeductibile protocol") si TVA in suma xxxxx **lei** reprezentând contravaloare "prestări servicii masa party".

- nr.6/30.12.2013 in valoare fara TVA de xxxx lei (cont 628.11) si TVA dedus in suma de **xxxx lei** reprezentând contravaloare "servicii organizare - băutura party;"

În condițiile în care, petenta nu a precizat în ce scop au fost folosite aceste bunuri si servicii, și nici nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte necesitatea efectuării acestor cheltuieli prin specificul activității desfășurate precum și prestarea efectiva a serviciilor sau daca acestea au fost refacturate clienților săi, organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste bunuri si servicii nu au fost destinate utilizării in folosul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru s-a respins dreptul de deducere al TVA in suma de **xxxx lei** considerând că au fost încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a din Legea 571/2003.

IMPOZITUL PE VENIT SI CONTRIBUȚII SOCIALE OBLIGATORII

1.1 Recalificarea ca activități dependente

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat că petenta are încheiate contracte de prestări servicii (obiect - servicii de consultanta in afaceri, selecție personal ,etc) cu persoane juridice a căror administratori si asociați au si calitatea de salariați ai SC T SRL după cum urmează:

- contractul de prestări servicii nr./25.06.2007 încheiat cu SC S SRL Baicoi in calitate de consultant, societate administrata de domnul NG Adrian încheiat la data de 25.06.2007 pentru o perioada de un an, perioada care a fost prelungita ulterior prin acte adiționale până la data de 31.07.2010.

- contractul de prestări servicii nr./01.08.2007 încheiat cu SC T SRL Sibiu in calitate de consultant, societate administrata de domnul F.L, pentru o perioada de trei ani începând cu data de 01.08.2007, reziliat începând cu data de 01.11.2009 prin actul adiționale/01.11.2009.

- contractul de prestări servicii nr./18.06.2009 încheiat cu PFA, , in calitate de prestator pentru perioada 25.05.2009-31.07.2010.

- contractul comercial nr...../01.10.2007 încheiat cu PFA CE localitatea Oradea, județul Bihor, in calitate de executant pentru o perioada nedeterminata începând cu data de 01.10.2007 pina la data de 28.02.2009.

- contractul de prestări servicii nr...../01.03.2009 încheiat cu SC E SRL, localitatea Oradea, județul Bihor, in calitate de prestator pentru o perioada inițiala de un an, care a fost prelungita până in anul 2014, societate administrata de doamna CE.

În condițiile în care, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, beneficiarii de venit, se aflau într-o relație de subordonare cu SC T SRL s-a stabilit că sumele achitate de SC T SRL către SC S SRL, SC T

SRL, PFA, PFA CE și SC E SRL, în ceea ce privește legislația privind impozitul pe venit, reprezintă venituri din activitatea desfășurată în mod dependent și nu venituri din activități independente.

În consecință organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea activităților desfășurate în baza contractelor de prestări servicii ca activități dependente potrivit Legii 571/2003, art.7, alin (1), punctul 2.1 , litera a) și b) și au stabilit că SC T SRL datorează impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii conform art.7, alin (1) din Legea nr. 571/2003, asupra sumei nete de **xxxxxx lei** .

Pentru calculul impozitului pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii aferente sumei nete de xxxxxxx lei, organul de inspecție fiscală a recalculat venitul brut și a întocmit anexa 25 „Situția calculului impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii aferente sumelor achitate unor persoane juridice a căror administrator sunt și salariați ai SC T SRL și asupra diurnelor externe neachitate personalului pus la dispoziția utilizatorilor ”.

1.2. Diurne externe

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC T SRL este o societatea din România autorizată ca agent de muncă temporară în condițiile prevăzute de lege și a funcționat ca agent de muncă temporară în baza următoarelor autorizații emise de Ministerul Muncii Solidarității sociale și Familiei:

- seria nr...../25.11.2005;
- seria AMT nr./520/01.10.2009;
- seria AMT nr. .../520/30.09.2011;
- seria A nr./16.07.2013;

Astfel, în perioada 2009 – 2013, s-a constatat că, angajații petentei au încheiat contracte de muncă temporară fiind puși la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia.

La nivelul societății verificate, s-au constatat două tipuri de relații contractuale cu următoarele persoane juridice: F SRL, F Belgia, SC B SRL, SC Q SRL, pentru care angajații petentei au lucrat în Belgia și pentru care petenta a plătit o indemnizație sub formă de diurnă externă.

În urma coroborării dispozițiilor din HG 938/2004, cu cele din HG 1256/2011 și cu cele din Legea 53/2003, art.43-47 referitoare la drepturile de delegare sau detașare, Cap. VIL art.84-100¹, Directiva 96/71/CE, referitoare la muncă prin agent de muncă temporară, adresa Ministerului Muncii, Familiei .Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice nr./04.11.2014 transmisă la DGRFP Brașov cu adresa nr./08.12.2014 de către Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală, înregistrată la AJFP Alba sub nr./19.12.2014, a rezultat faptul că salariaților temporari nu li s-a cuvin drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela al unor salariați delegați sau detașați, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că drepturile primite de către angajații temporari ai SC T SRL sub forma de diurna, reprezintă drepturi de natură salariale cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitelor datorate bugetului de stat și contribuțiilor sociale obligatorii, drepturi care nu se încadrează în prevederile art.55, alin (4), litera g) din Legea 571/2003 referitoare la sumele care nu se includ în veniturile salariale și nu se impozitează.

Astfel, având în vedere prevederile art.55, alin (1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și ale art.42 - 47 din Legea 53/2003, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei de impunere cu suma de xxxxxxx lei (xxxxxxx+xxxxxxx+xxxxxxx) conform anexei 25 la RIF reprezentând diurna externă totală achitată salariaților angajați cu contract de muncă temporară, suma considerată venit net.

Pe cale de consecință în sarcina petentei s-a stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar, precum și contribuțiile aferente veniturilor de natură salarială (diurne) acordate angajaților temporari care au desfășurat activitate în străinătate calcul prezentat în anexa 25 „ Situația calculului impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii aferente sumelor achitate unor persoane juridice a căror administrator sunt și salariați ai SC T SRL și asupra diurnelor externe neachitate personalului pus la dispoziția utilizatorilor F, F, B, Q ”.

Pentru neachitarea la termen a impozit pe veniturile din salarii și a contribuțiilor stabilite suplimentar s-au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere în conformitate cu dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Alba au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar cu dobânzi și majorări de întârziere aferente, taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar cu dobânzile și majorările de întârziere aferente precum și obligațiile suplimentare de natură impozitului pe venitul din salarii și contribuțiile aferente veniturilor de natură salarială cu dobânzile și majorările de întârziere aferente

1. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu transportul angajaților temporari către diverși clienți în suma de xxxx lei (suma contestată xxxx lei la pct. 2.2.1, litera a-i) și capătul de cerere privind cheltuielile cu serviciile de intermediere forța de muncă, cheltuieli cu servicii de recrutare online, cheltuieli aferente prestarilor de servicii efectuate de liber profesioniști

(căutarea și selectarea de prestatori de munca fizică și non-fizică), servicii concretizate în identificarea de angajați temporari pentru a fi puși la dispoziția clienților T SRL, în suma totală de xxxx lei (suma contestată de xxxxx lei la pct. 2.2.1, litera a- ii).

În fapt, în anul 2008 și 2009, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de xxxx lei reprezentând contravaloare transport persoane către diferiți clienți, fiind prezentate detaliat la punctul 2.18 și pct.3.17 lit.c din RIF pe documente și furnizori, cheltuielile înregistrate de petenta reprezentând contravaloare transport persoane către diferiți clienți fiind în suma totală de xxxx lei , după cum urmează:

- factura nr...../16.01.2008 emisa de SC N SRL in valoare fara TVA de xxxx lei reprezentând contravaloare transport persoane către diferiți clienți;
- factura nr...../08.01.2008 emisa de SC N SRL in valoare fără TVA de xxx lei reprezentând contravaloare transport persoane către diferiți clienți;
- factura nr.../31.01.2008 emisa de SC L SRL din care valoarea fără TVA de xxxxx lei reprezentând contravaloare transport persoane către diferiți clienți;
- factura nr.xx/30.05.2008 emisa de SC M SRL din care valoarea fără TVA de xxxx lei reprezentând contravaloare transport persoane către diferiți clienți;
- factura nr. xx/31.05.2008 emisa de SC A SRL in valoare fără TVA de xxx lei reprezentând contravaloare „curse ocazionale”;
- factura nr. xx/30.06.2008 emisa de SC A SRL in valoare fără TVA de xxx lei reprezentând contravaloare „curse ocazionale”;
- factura nr...../04.07.2008 emisa de SC V SRL din care valoarea fără TVA de xxx lei reprezentând contravaloare transport persoane către diferiți clienți
- factura nr.xx/23.08.2008 emisa de SC L SRL in valoare fara TVA de xxx lei reprezentând contravaloare transport persoane
- factura nr.xx/04.08.2008 emisa de SC L SRL in valoare fara TVA de xxx lei reprezentând contravaloare „cursa suplimentara”
- factura nr.xxxxx/05.09.2008 emisa de SC G SRL in valoare fără TVA de xxxxxx lei reprezentând contravaloare „prestări servicii conform contract xx /11.08.2008, transport pe diferite rute” - training F, care potrivit mențiunii făcută pe aceasta factura de doamna Ioana Cristian nu s-au realizat venituri in urma acestei prestări de servicii și nu au fost refacturate aceste servicii la client;

Totodată, în cursul anului 2009, petenta a înregistrat cheltuieli cu transportul extern de persoane in suma totală de xxxx lei in baza următoarelor chitanțe emise de SC A SRL :

- nr. xxxxx1/06.11.2009 in valoare de xxx lei reprezentând contravaloare bilete Germania;
- nr. xxxxxx/17.11.2009 in valoare de xxxx lei reprezentând contravaloare bilete Belgia;

- nr. xxxx/20.11.2009 in valoare de xxxx lei reprezentând contravaloare bilete Germania;

Aceste cheltuieli au fost efectuate pentru transportul personalului pus la dispoziția clientului Flocom, care, potrivit mențiunilor de pe chitanțe de către doamna P.I în calitate de contabil sef, din eroare nu au fost refacturate pâna in prezent clientului.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală petenta nu a putut prezenta lista persoanelor transportate și care ar fi fost puse la dispoziția clienților și daca acestea au fost angajate sau nu. De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat ca, in perioada verificata, petenta nu a refacturat aceste cheltuieli clienților.

De asemenea, în perioada verificată petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil următoarele facturi:

- factura nr...../1200/25.02.2008 emisa de T M Kft in valoare fără TVA de **xxxxxx lei** reprezentând contravaloare intermediere forța de munca cheltuiala care nu a fost refacturată conform mențiunii făcută pe factură de către doamna Pitaru Iuliana în calitate de contabil-sef;

- factura nr./01.07.2008 emisa de SC C SRL in valoare fără TVA de **xxxxx lei** reprezentând contravaloare „prestări servicii de recrutare online conform contract nr. .../14.06.2008 ” fără a prezenta acest contract;

Totodată, în perioada verificata, petenta în calitate de beneficiar a încheiat contractul de colaborare la data de 01.01.2009 cu consultantul liber - profesionist resurse umane B.G din Ungaria având ca obiect:

- căutarea si selectarea de prestatori de munca fizica si non-fizica;
- furnizarea de forța de munca temporara;
- stabilirea si menținerea relațiilor de afaceri in numele beneficiarului;
- obținerea de comenzi de prestare a serviciilor in numele beneficiarului;

In baza acestui contract, consultantul liber - profesionist resurse umane B.G din Ungaria a identificat si selectat un candidat pentru funcția de „manager vânzări pentru România" pentru clientul S.M Kft si a emis facturile:

- nr./01.09.2009 in valoare de xxxxx Euro echivalent a **xxxxxxx lei**;
- nr./31.12.2009 in valoare de xxxxEuro echivalent a **xxxxxxx lei**;

Organele de inspecție fiscală au constatat ca, în perioada verificata, conform mențiunilor înscrise pe cele doua facturi aceste servicii nu au fost refacturate clientului SM Kft.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare:

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.”

Fata de prevederile legale mai sus citate, se retine ca, pentru determinarea profitului impozabil sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile.

În raport de aceste prevederi legale, se reține că, petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea cauzei documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte calitatea persoanelor pentru care s-a efectuat transportul și dacă acestea au fost angajate sau nu, documente cu care să se facă dovada ca, prin suportarea acestor cheltuieli de transport, petenta și-a îndeplinit obligațiile asumate în contractele încheiate cu clienții săi sau că aceste costuri au fost refacturate clienților.

In motivarea contestației cu privire la aceste sume, petenta, deși sustine că, „este evidentă legătura dintre natura acestor cheltuieli și efectuarea lor în scopul îndeplinirii obligațiilor contractuale asumate de T SRL față de clienții săi”, aceasta nu prezintă documente cu care să dovedească cele afirmate în contestație, respectiv contracte și alte documente cu care să facă dovada utilizării acestor servicii in folosul activității sale respectiv în scopul îndeplinirii obligațiilor contractuale asumate față de clienții săi sau că aceste servicii au fost refacturate clienților.

În contestația formulată în legătură cu aceste capete de cerere petenta a ignorat dispozițiile art. 206 alin. 1 d) din Codul de procedura fiscală:

"ART. 206

Forma și conținutul contestației

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

[...]

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"

nedeputând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care sa facă proba pretențiilor din contestația formulata, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o

implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

Petenta nu a respectat prevederea cuprinsa la art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare, potrivit căreia pentru a putea fi deductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuielile trebuie sa fie realizate in scopul veniturilor sale impozabile, în condițiile care, așa cum s-a arătat în cele ce preced, nu s-a demonstrat ca aceste cheltuieli au participat la realizarea veniturilor sale impozabile și că s-au realizat în vederea îndeplinirii obligațiilor asumate prin contractele încheiate cu clienții săi, motiv pentru care organele de inspecție fiscală în mod corect si legal au stabilit suma de xxxx și suma de xxx lei ca nedeductibila fiscal la calculul masei profitului impozabil, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru aceste capate de cerere.

Sușinerile petentei din contestația formulată în legătură cu faptul că „, aceste costuri nu au fost refacturate, deoarece în conformitate cu prevederile încheiate cu clienții, doar o serie de costuri, specific menționate în contracte pot fi refacturate ca atare clienților ” nu pot fi luate in considerare în soluționarea favorabila a cauzei, în lipsa mijloacelor de proba cu care să dovedească cele afirmate.

În legătura cu suma totală de xxx lei reprezentând cheltuieli cu transportul angajaților temporari către diverși clienți, contestată de petentă, organul de soluționare constată că, petenta nu a detaliat componența acestei sume pe fiecare factură în parte, iar în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB .../23.02.2015 la pct. 2.18 (pe anul 2008) și la pct. 3.17 lit.c (pe anul 2009) au fost prezentate detaliat pe documente și furnizori cheltuielile înregistrate de petentă reprezentând contravaloare transport persoane către diferiți clienți care nu au fost refacturate și pentru care nu s-a demonstrat participarea lor la realizarea veniturilor sale impozabile, din însumarea acestora rezultând suma de xxxx lei și nu xxxxxx lei cum a indicat petenta în contestație.

Nici suma totală de xxxx lei reprezentând cheltuielile cu serviciile de intermediere forța de munca, cheltuieli cu servicii de recrutare on-line, cheltuieli înregistrate de petentă ca fiind prestate de liber profesioniști (căutarea si selectarea de prestatori de munca fizica si non-fizica), servicii concretizate in identificarea de angajați temporari pentru a fi puși la dispoziția clienților T SRL, contestată de petentă, nu are corespondent în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB .../23.02.2015, suma totală aferentă acestui tip de cheltuială considerată de organele de inspecție fiscală nedeductibilă fiscal este în sumă de xxxxx lei și este prezentată detaliat pe documente și furnizori la pct. 2.18 (pe anul 2008) și la pct.

3.17 lit.b (pe anul 2009) din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestată.

2. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă totală de xxxx lei reprezentând contravaloare servicii prestate de Cabinet avocat IM și IA (onorariu asistentă juridică, cheltuieli de deplasare)

În perioada verificată, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de xxxxxx lei reprezentând contravaloare servicii prestate de Cabinet avocat I.M și I.A (onorariu asistentă juridică, cheltuieli de deplasare).

Petenta nu a prezentat contract de prestări servicii pentru serviciile prestate de Cabinet Avocat I.M și I.A.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21, alin.4), lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

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

coroborat cu punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

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

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

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

La art. 6 din Legea 82/1991 republicată se arată:

„(1) Orice operațiune economico - financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Având în vedere că prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestator, termene, tarife,

valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea realizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar petenta nu deține documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor respectiv contracte și alte documente care să confirme prestarea efectivă a acestor servicii, se retine că nu se poate justifica majorarea cheltuielilor cu serviciile executate de terți, aceste cheltuieli nefiind deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Invederam că societatea petenta avea dreptul de a înregistra cheltuieli cu prestări servicii în cuantumul pe care îl considera necesar pentru desfășurarea în bune condiții a activității sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar dacă sunt justificate cu documentele prevăzute expres la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 al titlului II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările ulterioare, deținerea unui contract fiind una din condiții, dar nu singura.

Petenta trebuia să probeze cu documente care să cuprindă cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate, în condițiile în care, conform pct.48 din H.G. nr.44/2004 cu completările și modificările ulterioare, prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin contracte și rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare.

Prezentarea în motivarea contestației, în justificarea prestării efective a acestor servicii, a unor liste conținând dosare de instanță în care SC T SRL a fost parte precum și fotocopiile unor adrese emise de Cabinet Avocatura I.M SRL către P.C Audit SRL, nu au relevanță în cauza dedusă judecării și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, atâta timp cât, acestea nu demonstrează faptul că SC T SRL a fost reprezentată în aceste dosare de către Cabinet avocat I.M și IA, în lipsa contractelor și a altor documente justificative din care să rezulte concret serviciile furnizate de Cabinet avocat Ion Mirel și Ion Aurora, valoarea acestora, în ce mod acestea au fost utilizate în cadrul activității petentei.

3. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă totală de xxxx lei facturate de Asociația S (suma contestată de xxxxx lei la pct. 2.2.1 lit.a iii)

În perioada verificată, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de xxxx lei reprezentând contravaloare servicii intermediere și contravaloare bunuri facturate de Asociația S după cum urmează:

- aferent anului 2011 cheltuieli totale de xxxx lei reprezentând servicii intermediere și contravaloare diverse bunuri

- aferent anului 2012, cheltuieli totale de xxxx lei reprezentând contravaloare diverse bunuri

- aferent anului 2013, cheltuieli totale de xxxx lei reprezentând servicii intermediere (consultanță) și contravaloare diverse bunuri

3.1 Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de xxxx lei cuprinse în facturile emise de Asociația S considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil și pentru care s-a calculat un impozit pe profit în suma de xxxxx lei (xxxx lei x 16 %) inclus în impozitul pe profit total calculat de organele de inspecție fiscală și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă în sumă de xxxx lei care fac obiectul adresei de sesizare nr./23.02.2014, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației constată că, în legătura cu suma totală de xxxx lei (xxxxlei +xxxx lei + xxxx lei) inclusă în suma totală de xxxx lei reprezentând cheltuieli efectuate de petentă cu serviciile Asociației S aferente serviciilor pentru organizarea evenimentului din luna decembrie 2013 organizat în baza contractului nr..../03.01.2013 și înregistrate de petentă ca și cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2013 și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxx lei, organele de inspecție fiscală, în urma analizării documentelor prezentate de petenta, au stabilit că nu s-a putut justifica realitatea prestării efective a serviciilor de consultanță facturate de Asociația S și înscrise în următoarele facturi:

- factura nr...../14.02.2013 în valoare fara TVA de **xxxx lei** și TVA în suma de **xxxx lei** reprezentând contravaloare „consultanță în domeniul resurselor umane Workshop dezvoltare a echipei manageriale Faist (3 zile)” pentru luna ianuarie 2013.
- factura nr.2316...../07.03.2013 în valoare de fără TVA de **xxxx lei** și TVA în sumă de **xxxxx lei** contravaloare „consultanță în domeniul resurselor umane Workshop dezvoltare a echipei manageriale Faist (2 zile)” pentru luna februarie 2013.
- factura nr...../03.04.2013 în valoare de fără TVA de **xxxx lei** și TVA în sumă de **xxxxx lei** reprezentând contravaloare „consultanță în domeniul resurselor umane Workshop & dezvoltare a echipei manageriale Faist (2 zile)” pentru luna martie 2013.
- factura nr...../27.06.2013 în valoare fara TVA de xxxx lei si TVA aferentă în sumă de xxxxx lei reprezentând contravaloare „consultanță în domeniul resurselor umane din care:
 - Workshop & dezvoltare si dezvoltare abilitați vânzare Arval (5 zile) pentru luna mai 2013 in valoare de **xxxx lei** (xxxx,xxxxx5 zile) și TVA aferenta în sumă de **xxxx lei**;
 - Workshop & dezvoltare si dezvoltare abilitați angajare Evobust (4 zile) pentru luna mai 2013 in valoare de **xxxx lei** (xxxxxxx x 4 zile) și TVA aferenta în sumă de **xxxx lei**;

Astfel, în urma inspecției fiscale s-a stabilit că aceste cheltuieli, în suma de xxxx lei, cuprinse în facturile emise de Asociația S reprezentând contravaloare servicii consultanță prestate pentru organizarea evenimentului din luna decembrie 2013 în baza contractului nr..../03.01.2013, nu sunt deductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2013 motiv pentru care a fost calculat în sarcina petentei un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de **xxx lei** (xxxx lei x 16 %).

Totodata s-a stabilit că petenta nu are dreptul de deducere al TVA aferentă acestor facturi motiv pentru s-a calculat în sarcina petentei un TVA stabilit suplimentar în suma de **xxxx lei**.

Având în vedere suspiciunile privind nerealitatea acestor operațiuni, organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Sibiu, cu adresa nr...../23.02.2014, Procesul verbal nr..../17.02.2015 și anexele aferente întocmite urmare Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .../23.02.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală considerând ca aceste fapte pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, în sensul în care, petenta a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de Asociația S, în sumă de xxxxxx lei și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de xxxx lei, care nu au la baza operațiuni reale cu încălcarea prevederilor art. 9 lit. c din Legea nr.241/2005.

În scopul soluționării contestației formulate de către S.C. T S.R.L, conform legii, D.G.R.F.P Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Alba, cu adresa nr./12/11.01.2016, să comunice dacă, dacă există dosar penal în cauză, precum și dacă există persoane cercetate în vederea stabilirii caracterului infracțional al aspectelor consemnate în Decizia de impunere nr. F-AB .../23.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .../23.02.2015, iar în caz afirmativ stadiul soluționării acesteia.

Prin adresa Dosar nr./P/2015 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./01.02.2016, Parchetul de pe lângă Tribunalul Sibiu a comunicat faptul că actul de sesizare a fost înregistrat sub numărul unic penal/P/2015 și a fost transmis Seviceiului de Investigare a Criminalității Economice care la data de.12.2015, a emis un raport de activitate din care rezultă starea dosarului.

Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, este investit să analizeze dacă poate fi soluționată pe fond cauza dedusă judecătii, în condițiile în care Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Alba a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, la dosarul cauzei existând fotocopia Procesului verbal nr./17.02.2015 și a adresei de sesizare nr./23.02.2015, iar asupra operațiunilor derulate de petentă cu Asociația S, în legătură cu care

S.C. T S.R.L pretinde diminuarea masei impozabile a profitului, se efectuează în materie penală, investigații.

În fapt, potrivit adresei de sesizare nr./23.02.2015, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Alba a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu înregistrarea nejustificată în evidența contabilă a S.C. T S.R.L a unor cheltuieli deductibile, în sumă totală de xxxxxxxx lei, la calculul masei profitului impozabil care au avut drept consecință diminuarea profitului impozabil aferent anului 2013, stare de fapt cuprinsă în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AB .../23.02.2015 precum și în Procesul verbal nr.../17.02.2015 transmis ca anexa la adresa nr./23.02.2015, la dosarul cauzei existând o copie a adresei și a procesului verbal transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Alba.

În drept, art. 214 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, prevăd următoarele:

“ ART. 214

*Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă
(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă; (...)

(...)

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

ART. 216

Soluții asupra contestației

(...)

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214.”

Potrivit art. 214 din O.G. nr. 92/2003 există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB .../23.02.2015, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Alba, a constatat ca petenta a înregistrat nejustificat în evidența sa contabilă cheltuieli cu prestări servicii (consultanță) deductibile la calculul masei profitului impozabil, în suma totală de 33.510 lei, care au avut ca efect fiscal majorarea nelegală a cheltuielilor deductibile și implicit diminuarea masei impozabile a profitului pe anul 2013.

În baza acestor constatări s-a emis Decizia de impunere F-AB nr...../23.02.2015 pe numele SC T S.R.L prin care s-a stabilit ca, pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile prestate de Asociația S, în sumă de xxxxxx lei, petenta datorează un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxx lei (xxxxx x 16 %) și o taxa pe valoare adăugată suplimentară în suma de xxxxx lei.

Potrivit pct. B din Procesul verbal nr.xx/17.02.2015 transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Alba împreună cu adresa nr./23.02.2015, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Alba a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu înregistrarea nejustificată în evidența contabilă a SC T S.R.L a cheltuielilor cu prestările servicii (consultanță) efectuate de Asociația S, în suma totală de xxxx lei, care nu au la baza operațiuni reale și exercitarea eronată a dreptului de deducere a TVA aferent în suma de xxxx lei, în sensul că, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că, Domnul SC a fost angajat la SC T S.R.L în perioada în care Asociația S a facturat consultanță către SC T S.R.L, consultanță care în realitate a fost efectuată de către Dl. SC, stare de fapt cuprinsă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB .../23.02.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-AB nr....../23.02.2015, fapt pentru care Activitatea de Inspecție Fiscală Alba a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecătii, se reține că, între măsura stabilirii în sarcina petentei a unui impozit pe profit suplimentar în suma de xxxx lei și a taxei pe valoarea adăugată suplimentară, în suma de xxxxx lei, sume cuprinse în totalul sumei contestate de către petentă, ca o consecință a stabilirii, de către organele de inspecție fiscală, ca nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2013 a cheltuielilor, în suma de xxxxxx lei și a respingerii dreptului de deducere a TVA aferent în suma de xxxxxx lei cuprinse în facturile emise de Asociația S reprezentând prestări servicii consultanță, prin Decizia de impunere F-AB nr....../23.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .../23.02.2015 și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de reprezentanții petentei aflați în cercetare penală privind măsura înregistrării nejustificate a cheltuielilor deductibile la calculul masei profitului impozabil, în sumă totală de xxxxx lei, care a avut ca efect fiscal majorarea nelegală a cheltuielilor deductibile și implicit diminuarea masei profitului impozabil aferent anului 2013 și a diminuării taxei pe valoarea adăugată de plata cu suma de xxxxxlei care fac obiectul actelor de sesizare penală, există o interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă cu Asociația S, aceasta ar fi putut diminua masa impozabilă a profitului și taxa pe valoarea adăugată de plata, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta și-a diminuat masa profitului impozabil și taxa pe valoarea adăugată de plata prin înregistrarea unor cheltuieli care nu au la baza operațiuni reale, în sumă totală de xxxxxx lei cu TVA aferent în suma de xxxx lei care au avut ca efect fiscal majorarea nelegală a cheltuielilor deductibile și implicit diminuarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată de plată datorate bugetului de stat.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat, iar situația anterioară artificiei respective va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema legalității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca o consecință a stabilirii, de către organele de inspecție fiscală, ca nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2013 a cheltuielilor, în suma de xxxx lei și sumei de xxxx lei reprezentând TVA suplimentară cuprinse în facturile emise de Asociația S reprezentat prestări servicii consultanță stabilite ca prejudiciu adus bugetului de stat prin actele de sesizare penală întocmite urmare inspecției fiscale efectuate, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere F-AB nr.../23.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și suma de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“[...]

(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*” la soluționarea definitivă a laturii penale.

3.2 Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă totală de xxxxx lei cuprinse în facturile emise de Asociația S considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil, s-au reținut următoarele:

În perioada verificată, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de xxxxx lei (xxxxxx lei + xxxxxx lei + xxxx lei) reprezentând contravaloare servicii intermediere și contravaloare bunuri facturate de Asociația S după cum urmează:

➤ **În anul 2011**, cheltuieli totale de **xxxx lei** reprezentând servicii intermediere și contravaloare diverse bunuri defalcate în cuprinsul RIF după cum urmează

- factura nr...../16.12.2011 emisa de Asociația S în valoare fără TVA de **xxxxx lei** și TVA aferentă în suma de xxxx lei reprezentând contravaloare bunuri (set scule patent, set CD Crăciun roșu, set cuțite, etc) cuprinzând mențiunea doamnei Pitaru Iuliana în calitate contabil - șef conform căreia nu poate preciza în ce scop au fost folosite și ca nu au fost refacturate.

- factura nr...../19.12.2011 emisa de Asociația S în valoare fără TVA de **xxxxx lei** și TVA aferentă în suma de xxxx lei reprezentând contravaloare "mărfuri și servicii intermediere" cuprinzând mențiunea doamnei Pitaru Iuliana în calitate contabil - șef conform căreia nu poate preciza în ce scop au fost folosite și ca nu au fost refacturate. Aceasta factura a fost emisă în baza contractului de vânzare - cumpărare din data de 04.03.2011 încheiat cu Asociația S în calitate de vânzător, având ca și obiect prezentat în anexa 3 "servicii cazare grup și masă" pentru care nu s-au prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării acestor cheltuieli prin specificul activității desfășurate și prestarea efectivă a serviciilor;

- factura nr. /21.12.2011 emisa de Asociația S în valoare fără TVA de **xxxx lei** și TVA aferentă în suma de xxx lei reprezentând contravaloare "serviciu intermediere" cuprinzând mențiunea doamnei Pitaru Iuliana în calitate contabil - șef conform căreia nu poate preciza în ce scop au fost folosite și ca nu au fost refacturate. Factura a fost emisă în baza contractului de vânzare - cumpărare din data de 04.03.2011 încheiat cu Asociația S în calitate de vânzător, având ca și obiect prezentat în anexa 3 "servicii muzică eveniment" fără a prezenta documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării acestor cheltuieli prin specificul activității desfășurate și prestarea efectivă a serviciilor;

Pentru cheltuielile, în suma totală de xxxx lei, petenta nu a prezentat dovezi privind refacturarea fapt rezultat și din mențiunile făcute de doamna Pitaru Iuliana în calitate de contabil sef pe facturile emise de Asociația S

➤ **În anul 2012:** cheltuiala în suma de **xxxx lei** înscrisă în factura nr./30.03.2012 emisa de Asociația S în valoare fără TVA de xxxxx lei reprezentând contravaloare „ set mobilier ” fără a prezenta documente justificative din care sa rezulte natura și destinația mobilierului conform mențiunilor făcute pe factura de doamna Pitaru Iuliana în calitate de contabil-sef;

➤ **În anul 2013:** cheltuieli totale în suma de **xxxxlei** (xxxx + xxxxx+xxxxxx+xxxx); reprezentând servicii intermediere și contravaloare diverse bunuri defalcate în cuprinsul RIF după cum urmează

- factura nr.....5/20.05.2013 emisa de Asociația S în valoare fara TVA de **xxxx lei** reprezentând contravaloare rame tablouri Reghin, cheltuiala care nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile;

- factura nr./21.10.2013 în valoare fără TVA de xxxx lei și TVA în suma de xxxx lei reprezentând contravaloare "consultanta în domeniul resurselor umane,

-Workshop dezvoltare capabilitatilor echipei de vânzări – client Banatika (2 zile) inclusiv costurile de transport și acomodare pentru luna septembrie 2013 în valoare fara TVA de xxxxxxlei=((xxxxx+xxx) x 2 zile) și TVA în suma de xxxxlei;

-Program dezvoltarea procesului de management al performantei - IMC - partea 1 (10 zile)" pentru luna septembrie 2013 în valoare fara TVA de xxxxx lei = (xxxxxx+xxx) x 4 zile) și TVA în suma de xxxxx;

În legătura cu aceste servicii s-a constatat că, SC T SRL a încheiat contractul nr...../2013/32 cu SC B SRL județul Timiș având ca și obiect servicii de instruire workshop, iar perioada de desfășurare a serviciilor: septembrie 2013, în baza acestui contract petenta facturând clientului SC Banatika SRL factura nr./30.09.2013 în valoare fără TVA de xxxxx lei și TVA colectat în suma de xxxx lei reprezentând contravaloarea serviciilor de workshop.

Astfel analizând serviciile prestate pentru clientul SC B SRL, se constată că, din compararea valorii fără TVA a cheltuielilor în suma de xxxx lei înregistrate pentru aceste servicii cu veniturile înregistrate în suma de xxxxx lei , rezulta o **diferența de cheltuiala în suma de xxxxx lei** (xxxxxx-xxx) care nu este deductibilă la calculul masei profitului impozabil deoarece nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

- facturile în sumă totală de **xxxxx lei** emise Asociația S, în baza anexei nr. 5 la contractul nr./03.01.2013, după cum urmează: nr./20.11.2013 în valoare fără TVA de xxxxxx lei reprezentând contravaloare prestări servicii conform contract nr./03.01.2013-muzica eveniment; nr./13.12.2013 în valoare fara TVA de xxxx lei reprezentând contravaloare masa eveniment desert & snacks (torturi și patiserie); nr./13.12.2013 în valoare fără TVA de xxxxx

lei reprezentând contravaloare prestări servicii conform contract nr. /03.01.2013 - muzica eveniment; nr. /16.12.2013 în valoare fara TVA de xxx lei reprezentând contravaloare servicii administrare IT(fotograf party); nr. /17.12.2013 în valoare fara TVA de xxxxx891 lei reprezentând contravaloare "cazare grup 2 nopți si taxa hoteliera"; nr. /30.12.2013 în valoare fara TVA de xxxxx lei reprezentând contravaloare "servicii organizare băutura party;

Aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența contabilă a petentei în baza Contractului de intermediere servicii nr. /03.01.2013 încheiat de SC T SRL în calitate de beneficiar cu Asociația S în calitate de furnizor având ca si obiect al contractului:" achiziționarea de către beneficiar unor produse sau servicii de la furnizor în suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat în condițiile art.78 alin (3), litera a) din Legea 448/2006 privind protecția si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap".

Petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte că, aceste bunuri si servicii au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care s-a stabilit că suma de xxxxxxxx lei este o cheltuială nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

- factura nr..... /26.11.2013 emisa de Asociația S în valoare fara TVA de xxxxx lei reprezentând contravaloare "print digital hârtie mata"- listare poze pe suport de hârtie;

În drept, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit art. 21 alin. (4) lit. f din același act normativ, nu sunt deductibile fiscal, *„cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”*, iar conform pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal *„Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Totodata în legatura cu prestarile de servicii în conformitate cu prevederile art. 21, alin.4), lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completarile ulterioare

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

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

coroborat cu punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii trebuie sa se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se facă pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

În legătură cu aceste cheltuieli, petenta nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, limitându-se la a afirma ca aceste cheltuieli au fost în totalitate refacturate, afirmație care, însă, nu a fost dovedita în vreun fel, fiind infirmată de mențiunile făcute de doamna Pitaru Iuliana în calitate de contabil sef pe facturile emise de Asociația S.

Deoarece contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

Petenta nu a respectat prevederea cuprinsa la art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare, potrivit căreia pentru a putea fi deductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuielile trebuie sa fie realizate în scopul realizării veniturilor sale impozabile, în condițiile care, nu s-a demonstrat ca bunurile si serviciile facturate de către Asociația S au participat la realizarea veniturilor sale impozabile, motiv pentru care organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat cheltuiala în suma totala de

xxxxxxlei (xxxxx lei – xxxx lei) ca nefiind deductibila fiscal la calculul masei profitului impozabil în baza art.21 alin 1 din Codul fiscal, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile de proiectare si implementare sistem de management al calității conform ISO9001 în sumă totală de xxxxxx lei (pct. 2.2.1 lit.a - iv din contestație)

În fapt, în perioada anul 2011, petenta a încheiat contractul de prestări servicii nr. /01.11.2011 cu SC G SRL cu sediul in Cluj-Napoca având ca și obiect „servicii de consultanta prestate pentru proiectarea, documentarea si implementarea sistemului de management al calității conform: 2008 pentru activități de angajări temporare de personal, recrutare de personal, administrare si salarizare, instruire si elaborare studii de piața.”

În baza contractului de prestări servicii nr. /01.11.2011 încheiat de petentă cu SC G SRL, aceasta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil, în perioada 2011 – 2012, facturi in valoare fără TVA de xxxxx lei emise de SC G SRL Cluj-Napoca, după cum urmează:

a) factura nr.0/02.12.2011 emisa de SC G SRL in valoare fara TVA de xxxx lei reprezentând contravaloare "servicii de consultanta pentru proiectare si implementarea sistemului de management al calității conform";

b) factura nr. /10.01.2012 emisa de SC G SRL in valoare fara TVA de xxx lei reprezentând contravaloare "servicii de consultanta pentru proiectare, dezvoltarea si implementarea sistemului de management al calității conform:2008 conform contract 2/2011";

c) factura nr. /08.02.2012 emisa de SC G SRL in valoare fara TVA de xxx lei reprezentând contravaloare "servicii de consultanta pentru proiectare, dezvoltarea si implementarea sistemului de management al calității";

d) factura nr. /09.04.2012 emisa de SC G SRL in valoare fara TVA de xxxx lei reprezentând contravaloare "servicii de consultanta pentru proiectare, dezvoltarea si implementarea sistemului de management al calității";

e) factura nr. /10.05.2012 emisa de SC G SRL in valoare fara TVA de xxxxlei reprezentând contravaloare "servicii de consultanta pentru proiectare, dezvoltarea si implementarea sistemului de management al calității";

f) factura nr. /12.06.2012 emisa de SC G SRL in valoare fara TVA de xxxx lei reprezentând contravaloare "servicii de consultanta pentru proiectare, dezvoltarea si implementarea sistemului de management al calității";

g) factura nr. /16.07.2012 emisa de SC G SRL in valoare fara TVA de xxxxx lei reprezentând contravaloare "servicii de consultanta pentru proiectare, dezvoltarea si implementarea sistemului de management al calității";

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscala, au constatat ca furnizorul nu și-a îndeplinit în totalitate obligațiile asumate prin contract și nu a fost obținut certificatul pentru SC T SRL.

În drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4), lit. f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

„ 48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistenta sau alte prestări de servicii trebuie sa se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

Potrivit prevederilor legale anterior invocate, legiuitorul a conditionat deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii de prestarea efectivă a acestora și de necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de venituri impozabile, aceste condiții trebuind să fie îndeplinite cumulativ, iar prestarea efectivă a serviciilor să fie probată prin documente justificative.

Astfel, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu prestările de servicii, serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unor contracte care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractelor, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractelor sau pe durata realizării obiectelor contractelor. De asemenea prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de

piață sau orice alte materiale corespunzătoare iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În raport de cele prezentate mai sus, referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate de către SC G SRL, petenta a prezentat contractul de prestări servicii, având ca obiect „servicii de consultanta prestate pentru proiectarea, documentarea si implementarea sistemului de management al calității conform: 2008 pentru activități de angajări temporare de personal, recrutare de personal, administrare si salarizare, instruire si elaborare studii de piața.”, însă pentru justificarea acestor prestări de servicii petenta nu a prezentat niciun document din care să rezulte în ce anume au constat aceste prestări, precum și finalitatea acestuia, nefăcând astfel dovada îndeplinirii obligațiilor asumate prin acest contract nefiind obținut până la data încheierii inspecției fiscale certificatul

În legătură cu aceste cheltuieli, se reține că, deși în contestația formulată, petenta susține intenția sa de finalizare a acestui proiect în viitor datorită beneficiilor pe care le va aduce asupra imaginii firmei și a impactului asupra clienților, nu aduce documente în susținerea celor afirmate care să dovedească intenția sa de finalizare a acestui proiect, cu atât mai mult cu cât, în timpul desfășurării inspecției fiscale, D-na IC în calitate de angajată a declarat că „până în prezent nu a făcut demersuri pentru obținerea certificatului ISO pentru că nu a considerat ca este necesar pentru societate ”.

Deoarece contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că petenta nu are drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza unor facturi fiscale care nu sunt însoțite de documente doveditoare care să ateste punerea în executare a contractului de prestări servicii reprezentând „servicii de consultanta prestate pentru proiectarea, documentarea si implementarea sistemului de management al calității conform” și prin care să se facă dovada naturii serviciilor prestate și implicit a realității și finalității acestor operațiuni, așa cum prevede legislația în vigoare.

Învederăm că existența unor contracte de prestări servicii încheiate între părți cu respectarea clauzelor contractuale obligatorii impuse de legislația în vigoare privind măsurile pentru întărirea disciplinei contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea sumelor înscrise în facturile primite, cu consecința diminuării masei impozabile a

profitului, contribuabilul trebuind să justifice cu documente de natura celor expres precizate de legiuitor în norma legală care reglementează în domeniul impozitului pe profit, prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, precum și necesitatea prestării serviciilor respective în scopul obținerii de venituri impozabile.

Petenta nu a prezentat la dosarul contestației mijloacele de probă pe care legiuitorul le enumeră doar exemplificativ pentru a se putea demonstra realitatea efectuării prestărilor de servicii (pct. 48 din Norme) neputând astfel face dovada materială că prestările de servicii au fost efectuate în scopul obținerii veniturilor sale impozabile, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

În ce privește aspectele contestate de petentă la punctul 2.2.1 litera a) alin. i - iv cu privire la cheltuielile în suma totală de xxxxxx lei considerate de organul de control ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, din raportul de inspecție fiscală F-AB/23.02.2015, la Capitolul III, subcapitolul 1, rezulta următoarele cheltuieli considerate nedeductibile deoarece nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cu încălcarea prevederilor art.21 alin (1) din Codul fiscal prezentate detaliat pe furnizor, nr. și data factura, valoare fără TVA și TVA, în suma totală de xxxxxxxx lei după cum urmează:

- cheltuieli în suma de xxxx lei prezentate detaliat la punctul 2.18 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxxxx9 lei prezentate detaliat la punctul 3.17 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxx lei prezentate detaliat la punctul 4.1.17 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxxxlei prezentate detaliat la punctul 4.2.16 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxxx2 lei prezentate detaliat la punctul 5.16 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxxx lei prezentate detaliat la punctul 5.22 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxxx lei prezentate detaliat la punctul 6.15 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxxx lei prezentate detaliat la punctul 6.19 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxx lei prezentate detaliat la punctul 7.17 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxxx lei prezentate detaliat la punctul 7.20 de la subcapitolul 1;
- cheltuieli în suma de xxxxx lei reprezentând cheltuieli consultanță juridică facturate de Cabinet Avocat I.M, I.A și R.M, prezentate detaliat la punctele: 2.19, 3.18, 4.1.18, 4.2.17, 5.20, 6.16, 5.21 și 7.16.

Din analiza datelor prezentate mai sus, rezulta ca petenta nu a contestat diferența de xxxxxxx lei, iar în cuprinsul contestației nu a putut fi identificată componenta acestei sume deoarece petenta nu a prezentat detaliat cheltuielile contestate pe categorie de furnizor numărul și data emiterii facturilor, în legătură cu care pretinde diminuarea masei impozabile a prifitului.

5. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu diurna externa pentru personalul pus la dispoziția mai multor clienți externi, în sumă totală de xxxxxxx5 lei (pct. 2.2.1 lit.b din contestație)

În perioada 2008 – 2012, petenta a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil cu diurna externa pentru personalul pus la dispoziția mai multor clienți externi, în baza contractelor de punere la dispoziție pe durata nedeterminată având ca și obiect : punerea la dispoziția utilizatorului a salariaților temporari pentru diverse posturi în construcții (zidar, betonist, dulgher, fierar, faianțar, zugrav, sudor, electrician, tehnician, instalator, lăcătuș mecanic, electromecanic, etc) încheiat între petentă în calitate de agent de munca temporară și clienții săi externi în calitate de utilizatori, după cum urmează:

- în anul 2008 - cheltuieli cu diurna externa în suma de **xxxx lei** pentru personalul pus la dispoziția F SRL pentru a lucra în Belgia (anexa 15 „Situția angajați SC F SRL pentru anul 2008”) în baza contractului de punere la dispoziție nr./12.09.2007

- în anul 2009 cheltuieli cu diurna externa în suma de **xxxxxx lei** pentru personalul pus la dispoziția SC F SRL pentru a lucra în Belgia (anexa 17 A „Situții diurne fara OD”)

- august – septembrie 2010 cheltuieli cu diurna externa în suma de **xxxxxxx lei** pentru personalul pus la dispoziția clientului Fagrotec pentru a lucra în Belgia (anexa 18 „Situția diurnei achitate angajaților puși la dispoziția clienților și SC Big Consulting SRL pentru care societatea nu poate prezenta ordine de deplasare în perioada august 2010 - februarie 2012”) în baza contractului de punere la dispoziție nr./0367/19.08.2010

- trim. IV 2010 cheltuieli cu diurna externa în suma sumă de **xxxxxxx lei** pentru personalul pus la dispoziția clientului Fagrotec pentru a lucra în Belgia (anexa 18 „Situția diurnei achitate angajaților puși la dispoziția clienților F și SC B SRL pentru care societatea nu poate prezenta ordine de deplasare în perioada august 2010 - februarie 2012”) în baza contractului de punere la dispoziție nr./19.08.2010

- în anul 2011 cheltuieli cu diurna externa în suma de **xxxxxlei** pentru personalul pus la dispoziția clienților Fagrotec și SC B SRL pentru a lucra în Belgia (anexa 18 „Situția diurnei achitate angajaților puși la dispoziția clienților F și SC B SRL pentru care societatea nu poate prezenta ordine de deplasare în perioada august 2010-februarie 2012”.) în baza contractului de punere la dispoziție nr./19.08.2010

- în trim. I 2012 cheltuieli cu diurna externa în suma de **xxxxx lei** pentru personalul pus la dispoziția clienților F și SC B SRL pentru a lucra în Belgia (anexa 18 „Situția diurnei achitate angajaților puși la dispoziția clienților F și SC B SRL pentru care petenta nu poate prezenta ordine de deplasare în perioada august 2010-februarie 2012”) în baza contractului de punere la dispoziție nr./19.08.2010

- în anul 2012 cheltuieli cu diurna externa în suma de **xxxxx lei** (trim. I 2012 suma de xxxx lei și trim. II 2012 suma de xxxx lei) pentru personalul pus la dispoziția clientului SC Q SRL pentru a lucra în Belgia (anexa 19 „Situția angajaților puși la dispoziția Q pentru care societatea nu are întocmite ordine de deplasare, diurna fiind achitată pe baza listelor întocmite de Q pentru perioada ianuarie-martie 2012) în baza contractului de punere la dispoziție nr./28.09.2010

În baza acestor contracte, s-a stabilit că utilizatorul va plăti către SC T SRL o taxă de utilizare care se va determina astfel: costurile salariale și suplimentare + impozitele și taxele obligatorii aferente orelor de muncă prestate + costurile aferente diurnelor și cheltuielile de transport.

În vederea justificării cheltuielilor cu diurna externa, petenta nu a prezentat documente de natură să justifice deplasarea personalului pus la dispoziția mai multor clienți externi în interesul realizării sarcinilor de serviciu (ordine de deplasare).

Organul de inspecție fiscală a considerat cheltuielile cu diurna externa în suma de xxxxxx lei ca fiind nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil, în baza art.21, alin (4), litera f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și a pct. 44, Titlul II, HG 44/2004, deoarece petenta a înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli fără să aibă la bază un document justificativ potrivit legii prin care să facă dovada efectuării operațiunii conform reglementărilor contabile în vigoare .

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

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

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“4.) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

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

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește cheltuielile cu deplasarea persoanelor salariate în străinătate sunt incidente prevederile art.21 alin.2 lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

În speță fiind vorba despre cheltuieli cu deplasarea și diurna, potrivit legislației fiscale din România acestea sunt deductibile dacă au la bază un document justificativ, potrivit legii, respectiv anexei nr.2 - Norme Metodologice la O.M.E.F nr.3512/27.11.2008 privind documentele financiar-contabile, aplicabil de la 01.01.2009, potrivit cărora pentru delegare - detașare trebuie prezentate în mod obligatoriu ordinul de deplasare care trebuie să cuprindă următoarele elemente obligatorii:

“Ordin de deplasare (delegație - Cod 14-5-4) care servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.***

[...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;*
- denumirea și numărul formularului;*
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;*

- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;
- numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans”.

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările și diurnele în țară și străinătate dacă acestea au la bază documente justificative, respectiv **ordin de deplasare** care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare însoțit de documente care să justifice cheltuielile efectuate în timpul deplasării.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora cu documente legale și corect întocmite care să ateste că deplasările au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Pe lângă condițiile de formă, legiuitorul a impus și îndeplinirea condițiilor de fond, respectiv deplasările să fie efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuie să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect.

Documentele aflate la dosarul cauzei confirmă că petenta nu a prezentat pentru justificarea deductibilității acestor cheltuieli documente justificative întocmite conform prevederilor legale invocate și nici documente din care să reiasă că deplasările au fost efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu, în contestația formulată petenta limitându-se la a afirma ca aceste cheltuieli au fost refacturate în totalitate clienților, astfel că, veniturile înregistrate aferente acestor diurne trebuie considerate ca fiind venituri neimpozabile, fără însă a dovedi cu mijloace de probă reglementate de Codul de procedura fiscală cele afirmate.

Ca urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petenta pentru capătul de cerere privind cheltuielile cu deplasările în străinătate a salariaților temporari, în sumă totală de xxxxxxxx lei.

6. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu combustibilul în suma totală de xxxxx lei utilizat pentru autoturismele puse la dispoziția altor angajați decât agenți de recrutare a forței de muncă și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă xxxxxx lei

În fapt, în perioada 2009 - 2013, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de xxxxxlei reprezentând contravaloare combustibil utilizat pentru autoturismele folosite de salariați cu funcții de manageri, manageri de zona, specialist resurse umane, director de vânzări, reprezentant vânzări, psiholog.

De asemenea, petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în suma de xxxxxxxx lei aferentă contravalorii combustibilului utilizat pentru autoturismele folosite de salariați cu funcții de manageri, manageri de zona, specialist resurse umane, director de vânzări, reprezentant vânzări, psiholog.

În urma verificării s-a constatat că o parte din angajații care au utilizat autoturismele petentei au avut diferite funcții în cadrul societății (cum ar fi: manageri, manageri de zona/specialist resurse umane, director de vânzări, reprezentant vânzări, psiholog) altele decât agenții de ocupare a forței de muncă, funcții care nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 21 alin.4 lit. t din Legea nr.571/2003.

În drept, pentru cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) coroborat cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , aplicabile pe perioada mai 2009 - 2010, care dispun:

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:

t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. *vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.*”

De asemenea prin OUG nr.117/2010, pct.6, art.21 alin.(4) lit. t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal a fost modificat în sensul ca :

“La articolul 21 alineatul (4), litera t) se modifică și va avea următorul cuprins:”

t) *în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

1. *vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

2. *vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

3. *vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.*

Pentru anul 2012 prevederile art.21 alin.(4) lit. t) s-au modificat prin OUG nr.24 din 6 iunie 2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar fiscale, astfel:

“(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

t) *50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

1. *vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

2. *vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*

3. *vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

4. *vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;*

5. *vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme”.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative.

La alin.(4) lit. t) al art.21 din Codul fiscal se specifica în mod clar ca pe perioada 01.05.2009 - 31.12.2011, cheltuielile cu combustibilul sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, excepție făcând combustibilul achiziționat pentru următoarele vehicule: vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție, vehiculele utilizate exclusiv pentru paza și protecție, vehicule pentru curierat, **vehiculele destinate exclusiv utilizării de către agenții de vânzări, vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de munca**, vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității, dovedite cu documente.

Conform prevederilor pct.49² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“49². Termenii și expresiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării”.

La pct.45.¹ din H.G. Nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

e) **vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;**

(...)

(6) În scopul aplicării alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

b) *vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;*

c) *vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile [art. 145¹](#) alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;*

Din analiza raportului de inspecție fiscală, așa cum s-a reținut la situația de fapt, a rezultat că, în perioada verificata, petenta a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent consumului de combustibil utilizat de către o parte din angajații săi care au avut diferite funcții în cadrul societății, cum ar fi: manageri, manageri de zona/specialist resurse umane, director de vânzări, reprezentant

vânzări, psiholog , altele decât agenții de recrutare a forței de munca sau agenții de vânzări.

În contestația formulată, petenta susține ca, angajații săi ocupând diferite funcții (manager, manager zonal, director vânzări, reprezentant vânzări, specialist resurse umane) au atribuții similare cu cele ale agentului de ocupare a forței de munca și a agentului de vânzări conform fișelor postului prezentate în motivarea contestației (Anexa nr.5 la contestație), astfel că, se încadrează în categoriile prevăzute de lege pentru deductibilitatea integrală la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu combustibilul.

Se reține că utilizarea exclusivă a vehiculelor pentru activitățile exceptate de lege rezultă din obiectul de activitate al persoanei impozabile, din faptul că petenta are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, din foile de parcurs care atestă că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și din orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate.

Deși, în contestația formulată petenta susține că angajații săi ocupând diferite funcții (manager, manager zonal, director vânzări, reprezentant vânzări, specialist resurse umane) au atribuții similare cu cele ale agentului de ocupare a forței de munca și a agentului de vânzări conform fișelor postului prezentate în motivarea contestației, în susținerea contestației, nu prezintă documente din care să rezulte că vehiculele pentru care s-a utilizat combustibilul auto achiziționat au fost folosite exclusiv de către personalul angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, respectiv foi de parcurs întocmite pentru fiecare autoturism, ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli, documente care să facă dovada că aceste autovehicule se încadrează în excepțiile prevăzute de art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și definite la pct.45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil se reține că simpla deținere a facturilor de achiziție combustibil auto nu este suficientă pentru ca societatea să poată beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceasta, contribuabilul trebuind să justifice cu documente că achiziția a fost efectuată **exclusiv** pentru autovehiculele care se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele petentei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal se va respinge contestația ca neîntemeiată și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la capătul de cerere privind cheltuielile cu combustibilul în suma totală de xxxx lei utilizat pentru autoturismele puse la

dispoziția altor angajați decât agenți de recrutare a forței de munca și cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxlei aferentă.

7. Referitor la capetele de cerere privind cheltuielile cu serviciile prestate de T.I AG, în sumă totală de xxxx lei reprezentând contravaloare cheltuieli de management și alte servicii prestate de TI AG și TVA aferenta în suma de xxxxxxlei.

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de xxxxx lei reprezentând servicii management facturate de către prestatorul T I AG persoana afiliată petentei, suma care se compune astfel:

- pentru decembrie 2009 =xxxx lei - punctul 3.19 din RIF ;
- pentru decembrie 2010 =xxxx lei- punctul 4.2.19 din RIF;
- pentru anul 2011=xxxxxx lei- punctul 5.18 din RIF ;
- pentru anul 2012 =xxxxxxxx lei - punctul 6.23 din RIF;
- pentru anul 2013 =xxxxx lei - punctul 7.24 din RIF .

Pentru facturile externe de prestări servicii reprezentând contravaloare servicii management facturate de TI AG, petenta a aplicat taxarea inversă prin înregistrarea TVA deductibilă și colectată în sumă totală de xxxxx lei.

Totodată, în perioada verificată, SC T SRL a înregistrat cheltuieli în suma de xxxx lei în baza facturilor emise de TI AG reprezentând contravaloare servicii pentru care a înregistrat în contabilitate prin aplicarea „taxării inverse” TVA deductibil și colectat în suma de xxxx lei pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, a rezultat că, în legătura cu cheltuielile de servicii de management facturate de TI AG, acestea au fost înregistrate în evidența contabilă a petentei în baza următoarelor două contracte:

1. Contractul cadru de servicii și management încheiat în data din 03.03.2011, în vigoare din 01.01.2009, încheiat pe o perioadă nedeterminată, având ca obiect furnizarea de management și alte servicii cu privire la: marketing, resurse umane, managementul calității, IT/prelucrarea datelor electronice, fuzionări/achiziții, consultanța pentru fuzionări și achiziții, managementul investițiilor;

2. Contractul de servicii nr. din 13.12.2011 în vigoare de la data de 01.01.2011 conform punctului 7 din acest contract.

Obiectul contractului nr./13.12.2011 constă în următoarele servicii prevăzute la punctul 4 :

- punctul 4.1 „*Servicii recurente: clientul instruieste furnizorul sa furnizeze următoarele servicii recurente:*

a) asistenta legala;

- b) dezvoltarea resurselor umane;*
 - c) achiziții si infrastructura;*
 - d) vânzările si marketingul corporației;*
 - e) contabilitate /control;*
 - f) IT - tehnologia informației."*
- punctul 4.2" *Servicii pe baza de proiect :*

- a) asistenta legala;*
- b) contabilitate /control;*
- c) consultanta IT;*
- d) consultanta pentru management pe baza de proiect;*

- punctul 4.3 " *Licența de marca înregistrata:furnizorul acorda prin prezenta o licența non-exclusiva, nelimitata pentru folosirea mărcilor înregistrate in România...clientul va plăti furnizorului o taxa de licența pentru folosirea mărcilor înregistrate pentru numele , produsele si serviciile companiei".*

În justificarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile de management facturate de TI AG în baza Contractului cadru de servicii si management încheiat în data din .03.2011 și a Contractului de servicii nr.....din 12.2011 de management, petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală anexe de natura documentelor justificative care să demonstreze necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii.

În acest sens, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art. 52 și art. 56 din OG 92/2003, au fost solicitate domnului administrator NA prin adresa din data de. 07.2014 revizuita in data de .08.2014, documente justificative care au stat la baza calculării serviciilor prestate si precizarea conținutului economic al operațiunilor înscrise in facturile emise de TI AG cu termen de prezentare data de.08.2014.

Prin adresa nr..... /29.09.2014, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală un set de documente considerate justificative de la pagina 1-506, anexate la Raportul de inspecție fiscală.

Pentru justificarea serviciilor facturate de TI AG, petenta a prezentat organelor de control, atașat facturilor de prestări servicii, anexa anuala (2009 - 2013) din care rezulta serviciile cu caracter general pe următoarele capitole:

- 1. asistenta juridica;*
- 2.dezvoltarea resurselor umane;*
- 3.achiziții si infrastructura;*
- 4.vanzari si marketing;*
- 5.contabilitate /control;*
- 6. tehnologia informației.*

Totodată au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente conținând : grafice, e-mail-uri cu întrebări către societatea mama despre implementarea programului de contabilitate impus de aceasta care sa răspundă unor cerințe interne de raportare la nivelul grupului, program TIS, planuri, etc.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, aceste cheltuieli de management nu au conținut fiscal, nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul lor fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale prin diminuarea masei impozabile a profitului.

În concluzie, în temeiul art.11 și art. 21 alin.4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.41 lit. a și lit. b, pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli cu serviciile de management prestate de firma nerezidentă afiliată petentei, TI AG din Austria, în sumă totală de xxxx lei, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil al perioadei 2009 – 2013.

De asemenea, în temeiul art.145 alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoare adăugată aferentă prestărilor de servicii efectuate de TI AG.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile art.21 alin.1 și art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare prevede :

“ 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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte” ,

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

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

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

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

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin

specificul activităților desfășurate ”.

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută de art.21 alin.1 din Codul fiscal și anume aceea potrivit căreia serviciile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și anumite condiții specifice acestui gen de cheltuieli, reglementate de dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) și art.146 alin.1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART.145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

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 acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală din data de 23.02.2015, cât și din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că petenta a încheiat cu TI AG, persoana afiliata petentei, contractul cadru de servicii si management încheiat în data din 03.03.2011, în vigoare din 01.01.2009, așadar retroactiv, pe o perioada nedeterminata, având ca obiect furnizarea de management si alte servicii cu privire la: marketing, resurse umane, managementul calității, IT/prelucrarea datelor electronice, fuzionări/achiziții, consultanta pentru fuzionări si achiziții, managementul investițiilor și a contractului de servicii nr. din 13.12.2011 în vigoare de la data de 01.01.2011 conform punctului 7 din acest contract.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

- contractul - cadru de servicii management xx încheiat în data de 03.03.2011 are perioada de valabilitate începând cu data de 01.01.2009;

- contractul de servicii încheiat in data de 13.12.2011 inregistrat la SC T SRL sub nr./13.12.2011 a intrat in vigoare la data de 01.01.2011;

În baza acestor contracte petenta a înregistrat, în perioada verificată, in evidenta sa contabila, facturi având ca obiect servicii de management si asistenta

tehnica in valoare totala de xxxxxxxlei și a aplicat taxarea inversa prin înregistrarea TVA deductibilă și colectata în sumă totală de xxxxxx lei.

Analizând cele două contracte raportat la data încheierii acestora și perioadele de valabilitate a acestora, rezultă caracterul oneros al celor doua contracte care sunt încheiate retroactiv, având în vedere primirea și înregistrarea contractului nr...../13.12.2011, care in registrul intrări al societății petente la acest număr (nr.....) este înregistrat in data de 02.09.2011 factura cu numărul/31.08.2011 primita de la SC M SRL Sibiu conform explicațiilor date de doamna DS in 29.08.2014.

Având în vedere natura relațiilor contractuale dintre petenta și prestator - persoana juridica afiliata, organul de soluționare a contestației, constata din analiza documentelor prezentate, respectiv anexele anuale cuprinzând descrierea serviciilor prestate care au fost atașate facturilor de prestări servicii precum și organigramele petentei, că :

1. Serviciile cuprinse în contractul nr...../13.12.2011 au un caracter general, iar TI AG Austria in calitate de furnizor a încheia același contract și cu alți membrii din cadrul grupului și serviciile satisfac necesitățile particularizate ale petentei.

Astfel, rezulta ca serviciile nu sunt destinate unei nevoi bine identificate a SC T SRL, ci au legătura cu activitățile întregului grup, mai mult, nu reprezintă o activitate specializata, ci „furnizorul oferă serviciile din acest contract deoarece deține o rețea de contracte cu consultanți și experți care au calificările profesionale și experiența corespunzătoare și folosește specialiști și personal, ceea ce ar trebui de asemenea sa fie in beneficiul Membrilor Grupului IT" cu referire la următoarele domenii:

- a).asistenta legala.
- b).dezvoltarea resurselor umane;
- c).achiziții și infrastructura;
- d).vanzari și marketing;
- e).contabilitate /control;
- f).tehnologia informației.

2. Serviciile au un caracter permanent, se derulează in același cadru pe întreaga perioada 2011 - 2013, iar nevoile petentei și dezvoltarea activității nu pot fi identice in acești ani daca ne referim la „achiziții și infrastructura” sau „contabilitate/control".

3. Tarifele serviciilor prevăzute in contract se calculează conform unei metode aprobate de contabilizare a costurilor la nivelul TI AG , iar repartizarea pe membrii grupului se face in funcție de „chei de alocare" anuale plus un adaos de 10%, ceea ce presupune ca petenta înregistrează contravaloarea unui serviciu ce nu poate fi identificat in mod cert, ci face parte dintr-o întreaga lista de servicii care se refera la întregul grup.

4. Din verificarea efectuata a rezultat ca societatea T SRL din România are încheiate contracte de prestări serviciu și cu societăți comerciale din tara pe

domeniile: juridic, informatic, asistenta contabila, consultanta in domeniul resurselor umane, mentenanță; iar pentru managementul societății petente a fost prezentata organigrama societății pe fiecare an : 2008 - 30.06.2014.

Astfel, din analiza organigramei rezulta ca, petenta in toată aceasta perioada:

➤ este reprezentata de un administrator (general manager) cu atribuții multiple precizate in actul constitutiv;

➤ a avut angajat personal calificat care sa asigure desfășurarea activității in bune condiții, personal angajat pe următoarele funcții: director de vânzări, director economic, director societate comerciala, manager de zona, asistent manager, psiholog in specialitatea psihologiei muncii si organizaționala, economiști, operator introducere , validare si prelucrare date, consilier orientare privind cariera, inspector/referent /specialist resurse umane, consultant resurse umane, sef serviciu resurse umane, analist sisteme salarizare, expert in legislație, specialist marketing , etc.

➤ a suportat cheltuieli de perfecționare a personalului in baza facturilor:

- nr...../01.10.2012 emisa de SC A SRL Cluj-Napoca reprezentând contravaloare participare a doamnei BB - psiholog la evenimentul „Managementul performantei la nivel individual-criterii de performanta, evaluare si imbunătățirea performantei angajaților”;
- nr. /30.03.2012 emisa de SC T SRL reprezentând contravaloare participare a doamnei CI la evenimentul „Curs de manager al sistemului de management al calității

De asemenea, în urma verificării s-a constatat că petenta are încheiate contracte de prestări servicii respectiv:

- Contractul/25.06.2007 încheiat cu SC S SRL pentru :analizarea , interpretarea , intocmirea de rapoarte, situații de vânzări, proceduri de lucru, urmărirea si controlul diferitelor activități la solicitarea SC T SRL; SC S SRL a fost reprezentata de domnul NA angajat al SC T SRL in funcția de manager zona;
- Contractul /01.08.2007 încheiat cu SC T SRL pentru :analizarea, interpretarea , întocmirea de rapoarte, situații de vânzări, proceduJ. de lucru, urmărirea si controlul diferitelor activități la solicitarea SC T SRL; SC T SRL a fost reprezentata de domnul faur Liviu-angajat al SC T SRL in funcția de reprezentant comercial;
- Contractul nr. .../28.06.2010 incheiat cu SC C SRL pentru prestare de servicii in domeniul studiilor, cercetării pieței si sondării opiniei publice respectiv consultanta in vederea realizării de studii organizaționale, cercetări de piața, sondaje de opinie pe diverse teme solicitate de beneficiar; SC C SRL a fost reprezentata de domnul MC care a fost angajat al societății in funcția de sociolog pina la data 01.07.2010;

- Contractul nr. /25.05.2009 încheiat cu PFA Seceanu Madalina Georgeta pentru : selecția de personal si evidenta angajărilor;
- Contractul nr. /03.01.2013 încheiat cu Asociația S pentru consultanta in domeniul resurselor umane si dezvoltarea echipei manageriale;
- Contractul de prestări servicii IT-softwareCAS/ Mesonic nr. ICT /01.07.2011 încheiat cu SC P SRL pentru „prestări servicii IT-procesul de work shop pentru analiza necesităților de implementare a soluțiilor de integrare software;consultanta software Mesonic/CAS, școlarizare, utilizare software”;
- Contractul de mentenenta si suport nr. /09.01.2013 încheiat cu SC SPS SRL pentru „mentenanta anuala software si suport anual 2013”;
- Contractul nr. /02.05.2012 încheiat cu Asociația S, anexa 1 pentru servicii IT de scanare trafic email-tehnologie Fortinet, contract valabil pina la data de 01.05.2014;
- Contractul nr. /12.06.2012 încheiat cu Asociația S, anexa 1 pentru administare baze de date, anexa nr. 2 pentru instruire utilizare baze de date;
- Contractul de vanzare - cumparare comerciala nr. /18.02.2013 cu Asociația E Timișoara pentru întreținerea echipamentelor de calcul, servere, stații de lucru, laptopuri, monitoare.testarea periodica a echipamentelor de lucru, etc;
- Contract de servicii IT fara număr din data de 01.10.2010 încheiat cu SC P SRL Timișoara pentru întreținerea echipamentelor de calcul, servere, stații de lucru, laptop-uri, monitoare-testarea periodica a echipamentelor de lucru, etc;
- Contractul nr. /07.02.2008 încheiat cu SC P România SRL pentru a conduce activitatea de instruire generala, inițiala cu privire la strategia de marketing, capacități si utilizarea produselor;
- Contractul de prestări servicii nr. /18.07.2013 încheiat între SC T srl (client) si T S Slovacia in calitate de prestator SKS si TI AG in calitate de prestator INT pentru întreținerea , asistenta, remedieri, corectare date, proiectare si dezvoltare , medii de instruire si testare , servicii de instruire pentru produsul software"Sistemul informatic T", servicii de consultanta, platforma de traducere, sincronizarea datelor cu bazele de date ale aplicațiilor terților, importare de date din baza de date a sistemului informatic T si depozite de date externe.
- Contractul de prestări servicii nr. /07.09.2006 încheiat cu SC GE SRL si contractul nr. /09.03.2013 încheiat cu SC FC SRL pentru examinarea contabilității clientului si întocmirea situațiilor semestriale si anuale conform reglementarilor in vigoare si normelor profesionale aplicabile.

Având în vedere contractele încheiate cu furnizorii de servicii prezentați mai sus, precum și atribuțiile din fișele postului pentru personalul angajat al petentei, rezulta că, la nivelul societății petente au fost asigurate toate resursele materiale și umane, de către furnizorii de servicii și personal calificat, în vederea soluționării tuturor aspectelor necesare pentru realizarea obiectivelor societății petente inclusiv serviciile care fac și obiectul contractului încheiat cu TI AG Austria cu privire la serviciile de:

- a).asistenta legala
- b).dezvoltarea resurselor umane;
- c).achiziții și infrastructura;
- d).vânzări și marketing;
- e).contabilitate /control;
- f).tehnologia informației.

În ceea ce privește prestarea efectivă a serviciilor, organul de soluționare a contestației constată că, din analiza comparativă a datei întocmirii contractelor și a datei de intrare în vigoare a celor două contracte încheiate cu TI AG, rezulta că:

- în perioada 01.01.2009-02.03.2011 petenta nu a avut încheiat contract cu TI AG Austria (furnizor), deși aceasta a facturat în această perioadă contravaloare prestării servicii de management, ceea ce atestă că nu a existat în fapt acest contract la momentul prestării, fiind reconstituit în timpul inspecției fiscale în urma solicitării organelor de inspecție fiscală, ca document pro causa

- în perioada 01.01.2011 - 12.12.2011 (anterioară datei încheierii contractului nr...../13.12.2011) petenta nu a avut încheiat contract cu furnizorul TI AG Austria.

Mai mult, la punctul 8, litera a) din contractul nr./13.12.2011 se prevede că „nu există alte acorduri pe lângă acest contract ” de unde rezulta că petenta până la data de .12.2011 nu a avut cunoștința de existența altui contract, deși acesta a facturat integral în luna decembrie 2011 serviciile prestate în tot anul 2011.

În conformitate cu prevederile art. 1186 și art. 1270 din Codul Civil:

ART. 1186

” Încheierea contractului

Momentul și locul încheierii contractului

Contractul se încheie în momentul și în locul în care acceptarea ajunge la ofertant, chiar dacă acesta nu ia cunoștință de ea din motive care nu îi sunt imputabile.

De asemenea, contractul se consideră încheiat în momentul în care destinatarul ofertei săvârșește un act sau un fapt concludent, fără a-l înștiința pe ofertant, dacă, în temeiul ofertei, al practicilor statornicite între părți, al uzanțelor sau potrivit naturii afacerii, acceptarea se poate face în acest mod ”.

ART. 1270

” Efectele între părți

Forța obligatorie

(1) *Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.*

(2) *Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege."*

Față de prevederile legale mai sus citate, se constată că, în perioada 01.01.2009-12.12.2011 (anterioara datei încheierii contractului) petenta nu a avut încheiat contract cu furnizorul TI AG Austria, deși acesta a facturat în această perioadă contravaloare prestării servicii de management, fapt care atestă că nu a existat în fapt un contract la momentul prestării serviciilor acesta fiind reconstituit în timpul inspecției fiscale în urma solicitării organelor de inspecție fiscală, ca document pro causa care să permită petentei diminuarea masei impozabil, iar TI AG Germania în calitate de prestator nu a efectuat și nu a avut, *de facto și de jure*, obligația efectuării serviciilor de management facturate în toată această perioadă.

Referitor la perioada de valabilitate a contractului nr./13.12.2011, respectiv 13.12.2011 - 31.12.2013, pentru justificarea efectuării în fapt a serviciilor facturate și înregistrate în evidența contabilă a petentei ca și cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil, petenta a prezentat o serie de grafice, e – mail - uri cu întrebări către societatea mama din Austria despre implementarea programului de contabilitate impus de aceasta care să răspundă unor cerințe interne de raportare la nivelul grupului, program TIS, planuri, fără ca, din analiza acestora să se poată identifica prestarea efectivă a fiecărui serviciu facturat prin identificarea perioadei de realizare a serviciului și conținutul economic al operațiunilor.

Astfel, se constată că, în ceea ce privește necesitatea serviciilor, acestea reprezintă servicii de administrare, control, management, consultanță sau funcții asimilate care, conform legislației române, sunt deduse la nivel central prin intermediul societății mama în numele grupului ca un tot unitar. Baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor.

În concluzie, rezultă că, SC T SRL România, afiliată firmelor din grup, nu ar fi folosit serviciile în cauză dacă ar fi funcționat ca o persoană independentă, iar din analiza documentelor justificative prezentate în demonstrarea realizării acestor servicii nu a rezultat necesitatea acestora, având în vedere că petenta are personal propriu specializat în domeniile respective sau apelează la colaboratori externi pentru nevoi particularizate.

Mai mult, documentele prezentate nu justifică prestarea efectivă, a serviciilor de administrare, control, management, consultanță sau funcții asimilate, având în vedere că documentele prezentate conțin date cu caracter general și repetitiv în ceea ce privește partea corespondentă purtată prin e-mail, tarifele percepute pentru fiecare serviciu în parte, valoarea totală a contractului și defalcarea cheltuielilor pe durata de executare a serviciilor, o descriere cuantificată a sarcinilor, nu există calendar de implementare nefiind prezentate beneficiile ce au rezultat ca urmare a acestora.

Prin urmare, nu se pot stabili concret care au fost serviciile furnizate, valoarea acestora, în ce mod acestea au fost utilizate și impactul asupra desfășurării activității petentei, iar explicațiile înscrise în documentele prezentate pentru justificarea prestării serviciilor nu sunt în concordanță cu documentele justificative anexate, acestea fiind nerelevante în ce privește conținutul economic al prestării. Documentele justificative ale serviciilor au lipsit cu desăvârșire la începerea inspecției fiscale, ceea ce atestă faptul că ele nu au existat în fapt la momentul prestării fiind reconstituite ca documente pro causa la cererea organului de control, fapt ce releva că nu a existat o confirmare din partea beneficiarului în legătură cu aceste servicii, la data executării lor.

Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat într-o speță similară că *„prin Decizia nr.1261/2014 pronunțată în dosarul nr.766/2/2013 că pentru a admite deductibilitatea costului serviciilor, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă la activitatea curentă a contribuabilului.*

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

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

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

Se reține că, prin documentele aflate la dosarul cauzei petenta nu justifică efectuarea prestărilor de servicii în interesul activităților desfășurate, deoarece din detalierea activităților pretinse a fi desfășurate de prestatorul TI AG Austria rezultă că beneficiarul SC T SRL România ar fi putut executa acele servicii cu personalul propriu, în toată această perioadă având încadrat personal de specialitate cu contract individual de muncă așa cum reiese din organigramele societății petente aferentă anilor 2008 -2014.

De asemenea, tot în perioada 2008-2009, așa cum s-a prezentat în cele ce preced, petenta avea încheiate mai multe contracte de prestări servicii în domeniul juridic, informatic, asistenta contabilă, consultanța în domeniul resurselor umane, mentenanță, servicii care se suprapun cu obiectul contractelor încheiate cu TI AG.

Având în vedere documentele de mai sus, se reține că atât prin proprii salariați specializați, cât și prin contractele de prestări servicii în domeniul juridic, informatic, asistenta contabilă, consultanța în domeniul resurselor umane, mentenanță încheiate cu firmele specializate, erau acoperite nevoile de

management financiar, servicii de marketing, IT și juridic, ale SC T SRL, aceasta neprobând necesitatea angajării altor servicii care să fie prestate de TI AG.

De asemenea, în materia TVA, potrivit Deciziei Înaltei Curți de Justiție din 2012, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile petenta trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr...../09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție care statuează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Simpla contractare a unor servicii *nu este suficienta pentru a demonstra realizarea de operațiuni taxabile*, așa cum eronat susține contestatoarea, întrucât, într-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poată deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)**." Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa întărească **legătura directa si imediata care trebuie sa existe între achiziții si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achiziții sa fie subordonat utilizării** în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

Referitor la principiului neutralității invocat de petentă, se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece din jurisprudența europeană, CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere a TVA dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept e invocat fraudulos sau abuziv (Hotărârea Fini H – C32/03; Axel Kittel și Recolta Recycling – C439/04 și C440/04; Mahageben Kft și Peter David – C80/2011 și C-142/2011; Bonik Eood C-285/11).

Astfel, în ceea ce privește susținerile petentei în legătură cu îndeplinirea condițiilor de deductibilitate prevăzute de art. 145 alin.2, lit. a și art. 146 alin.1

lit. a din Codul fiscal respectiv condițiile de fond și formă, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a reținut în considerentele prezentei decizii, în speță nu a fost îndeplinită atât condiția de fond impusă de lege, respectiv achiziția de servicii să fie în scopul operațiunilor taxabile, atâta timp cât petenta avea încheiate contracte și cu alte societăți, contracte care se suprapuneau ca perioadă și obiect cu cel încheiat cu TI AG, pe de o parte, iar pe de altă parte deținea personal care ar fi putut executa serviciile, cât și condiția de formă, prin neprezentarea documentelor justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor sau prin prezentarea unor documente cu caracter general.

Având în vedere prevederile art.11 și art. 21, alin.4, lit. m precum și art. 145 alin. 2 lit. a) și art.146 alin.1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.41 lit. a și lit. b, pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au constatat că, aceste cheltuieli de management nu au conținut fiscal, nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul lor fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale, motiv pentru T SRL pentru capetele de cerere privind suma de **xxxxxxx lei** reprezentând contravaloare cheltuieli facturate de TI AG și TVA aferentă în suma de **xxxxxxx lei**, în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

8. Referitor la capetele de cerere privind cheltuielile în sumă totală de xxxxxx lei reprezentând taxa de licență facturată de TI AG Austria și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxxxx lei

În perioada decembrie 2011, ianuarie - decembrie 2012 și ianuarie - decembrie 2013, SC T SRL a înregistrat cheltuieli în sumă de **xxxx lei** în baza facturilor emise de TI AG reprezentând contravaloare taxa de licență, astfel:

- în anul 2011 suma de xxxxxxlei;
- în anul 2012 suma de xxxxx lei;
- în anul 2013 suma de xxxxx lei.

Pentru facturile emise de TI AG reprezentând taxa de licență, petenta a aplicat taxarea inversă prin înregistrarea TVA deductibilă și colectată în sumă totală de **xxxxxx lei**.

Aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența contabilă a petentei în baza contractului de servicii nr. .../13.12.2011 în vigoare de la data de 01.01.2011 încheiat între SC T SRL și TI AG Austria. Obiectul contractului nr./13.12.2011 a constat în următoarele servicii prevăzute la:

- punctul 4.3 *"Licența de marca înregistrată: furnizorul acorda prin prezenta o licența non-exclusivă, nelimitată pentru folosirea mărcilor înregistrate în România...clientul va plăti furnizorului o taxă de licența pentru folosirea mărcilor înregistrate pentru numele, produsele și serviciile companiei"*.

- punctul 5.3 *"Taxa de licența: b).taxa minimă de licența este de 0,5% din vânzările nete externe generate de toți reprezentanții României și este limitată la maxim 2% din vânzările nete totale generate de toți reprezentanții României"*.

În concluzie, în temeiul art.11 și art. 21 alin.4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.41 lit. a și lit. b, pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli cu serviciile de management prestate de firma nerezidentă afiliată petentei, TI AG din Austria, în sumă totală de xxxxxx lei, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil al perioadei 2009 – 2013.

De asemenea, în temeiul art.145 alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoare adăugată aferentă prestărilor de servicii efectuate de TI AG.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile art.21 alin.1 și art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare prevede :

" 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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte" ,

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

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

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

- prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice

alte materiale corespunzătoare ;

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

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută de art.21 alin.1 din Codul fiscal și anume aceea potrivit căreia serviciile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și anumite condiții specifice acestui gen de cheltuieli, reglementate de dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În materia TVA sunt incidente prevederile **art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART.145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

b) operațiuni taxabile;

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 acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Analizând comparativ data de întocmire și a data de intrare în vigoare a contractului s-a constatat că, în perioada 01.01.2011 - 12.12.2011 (anterioara datei de încheiere a contractului) petenta nu a avut încheiat contract cu TI AG pentru taxa de licență. Totodată s-a constatat că, în perioada de valabilitate a contractului nr./13.12.2011, respectiv 13.12.2011 - 31.12.2013, pentru justificarea efectuării în fapt a serviciilor facturate SC T SRL nu a prezentat documente din care să rezulte necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii în scopul activității desfășurate.

Mai mult, conform actului constitutiv, s-a constatat că societatea petentă a fost înființată de către asociatul majoritar TI AG - Austria și a funcționat până în luna decembrie 2011 sub aceeași denumire, respectiv T, fără să plătească taxa de licență firmei din Austria TI AG care din anul 2013 este asociat unic.

Deoarece SC T SRL nu a justificat necesitatea suportării cheltuielilor de licență facturate de firma nerezidentă afiliată petentei, TI AG din Austria, în considerarea prevederilor art.11 alin.1 și art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit că suma totală de xxxxx lei înregistrată în baza facturilor emise de TI AG reprezentând contravaloare taxa de licență, nu este deductibilă la

calculul profitului impozabil aferent perioadei 2011 – 2013 și a au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor facturate TI AG în baza contractului de servicii nr./13.12.2011, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC T SRL pentru capetele de cerere privind suma de xxxx lei reprezentând contravaloare taxa licenta facturata de TI AG și TVA aferenta in suma de xxxx lei, în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

9. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile in suma de xxxx lei înregistrate de SC T SRL reprezentând dobânzi aferente sumelor neachitate ca urmare a serviciilor achiziționate de la TI AG.

În perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența sa contabila factura nr...../31.12.2011 emisa de TI AG Austria in valoare de xxxxxx Euro echivalent a xxxx lei reprezentând contravaloare „*facturare dobânzi*” din care:

- suma de xxxx lei reprezentând dobânda pentru creditul pe termen lung acordat de TI AG;
- suma de xxxx lei reprezentând dobânda pentru serviciile prestate si facturate de către TI AG(servicii de management, servicii), dar neachitate la termenul scadent;

Pentru justificarea cheltuielilor cu dobânda în sumă de xxxxx lei, din analiza anexei prezentată în data de 14.10.2014 de către doamna Datcu Simona la factura nr./..../31.11.2011, s-a constatat că TI AG a perceput dobânda penalizatoare de 5% aplicata asupra sumelor restante la 30.11.2011 conform legislației din Austria (Codul civile austriac si Codul comercial austriac).

De asemenea, s-a constatat că, serviciile de management și marketing facturate de TI AG si neachitate de petentă, pentru care a fost calculată dobânda în sumă de xxxx lei, nu sunt justificate ca fiind cheltuieli aferente realizării de venituri, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala cu dobânda aferenta în sumă de xxxxx lei nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare

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.”

În raport de aceste prevederi legale, se reține că, petenta nu a respectat prevederea cuprinsa la art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările si

completările ulterioare, potrivit căreia pentru a putea fi deductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuielile trebuie să fie realizate în scopul veniturilor sale impozabile, în condițiile care, nu a probat că, serviciile de management și marketing facturate de TI AG și neachitate de petentă au participat la realizarea veniturilor sale impozabile, aspecte constatate cu ocazia verificărilor efectuate și consemnate la pct. 5.18 din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB/23.02.2015, motiv pentru care organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit suma de xxxxxx lei ca nedeductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest cap de cerere.

10. Referitor la capetele de cerere privind cheltuielile cu materialele promoționale facturate de Asociația S în sumă totală de xxxx lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxxxxlei

În perioada 2012 – 2013, petenta înregistrează în evidența contabilă pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil, în contul 623.30 „Cheltuieli marketing - cod316” următoarele facturi:

- factura nr./15.06.2012 în valoare fără TVA de xxxx lei cu TVA în suma de xxxxx3 lei emisă de Asociația S reprezentând contravaloare materiale publicitare (pix plastic, șapca baseball, breloc metalic, umbrelă, bandană, cana, etc, inclusiv imprimarea acestora).

- factura nr...../11.12.2013 în valoare fără TVA de xxxxxx lei cu TVA în suma de 11.961 lei emisă de Asociația S reprezentând contravaloare materiale publicitare (glob pentru brad în cutie, globuleț crăciun, calendar de crăciun, set ceai, pix reciclabil inclusiv imprimarea acestora);

- factura nr./17.12.2013 în valoare fără TVA de xxx lei cu TVA în sumă de xxx lei emisă de Asociația S reprezentând contravaloare a zece bucăți „, pix Bavaria”.

Totodată, petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în suma de xxxxxx lei aferentă contravalorii materialelor publicitare facturate de Asociația S.

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.(2) lit. i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

(...)

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată potrivit art.128 alin.(4) lit.a) și lit. b), alin. 8, lit. e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

(...)

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că punerea la dispoziția altor persoane a unor bunuri și servicii în mod gratuit, constituie o operațiune asimilată unei livrări de plată, iar potrivit art. 128 alin. 8 lit.e din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri, bunurile acordate în scopul stimulării vânzărilor în condițiile stabilite prin norme.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.6 alin.(14), în vigoare în perioada 2012 – 2013, stipulează:

„ (14) În sensul [art. 128](#) alin. (8) lit. e) din Codul fiscal:

a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost sau vor fi livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt sau au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia; ,

b) bunurile acordate în scop de reclamă cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile oferite în mod gratuit ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor, pentru demonstrații la punctele de vânzare; [...]"

Din analiza acestor prevederi legale se reține, referitor la bunurile acordate gratuit pentru stimularea vânzării, că în situația în care bunurile nu sunt produse sau comercializate de persoana impozabilă care le acordă pentru a nu fi considerată livrare de bunuri, acestea trebuie să fie folosite în legătură cu bunurile achiziționate sau să fie furnizate către consumatorul final și să aibă o valoare mai mică decât acestea.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB /23.02.2015, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a achiziționat materiale promoționale: pix plastic, șapca baseball, breloc metalic, umbrela, bandană, cana, pix Bavaria, glob pentru brad în cutie, globuleț crăciun, calendar de crăciun, set ceai, pix reciclabil , inclusiv servicii de imprimare a acestora, însă aceasta nu a prezentat documente justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte că achizițiile înscrise în facturile în cauză, considerate deductibile la calculul masei profitului impozabil și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv documente justificative din care să se poată stabili că aceste bunuri au fost acordate gratuit în scopul stimulării vânzărilor, respectiv în scopul promovării activității societății.

Conform prevederilor legale aplicabile, în speță, pentru ca o operațiune de acordare de bunuri în scopul stimulării vânzărilor să nu fie considerată livrare de bunuri, aceasta trebuie să îndeplinească anumite condiții prevăzute de legea fiscală. Or, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că aceste condiții nu au fost îndeplinite, respectiv bunurile acordate gratuit constând în pix plastic, șapca baseball, breloc metalic, umbrela, bandană, cana, pix Bavaria, glob pentru brad în cutie, globuleț crăciun, calendar de crăciun, set ceai, pix reciclabil, inclusiv servicii de imprimare a acestora, nu au fost produse de societate și nu reprezintă bunuri comercializate în mod obișnuit de aceasta, între aceste bunuri și serviciile prestate clienților petentei nu s-a putut stabili o legătură și că bunurile în cauză au fost acordate unor consumatori finali.

În contestația formulată, în legătură cu acest capăt de cerere, petenta susține că a oferit clienților existenți și potențiali precum și candidaților, în cadrul campaniilor promoționale desfășurate, în scopul stimulării vânzărilor, bunurile

achiziționate de la Asociația S, respectiv pix plastic, șapca baseball, breloc metalic, umbrela, bandană, cana, pix Bavaria, glob pentru brad în cutie, globuleț crăciun, calendar de crăciun, set ceai, pix reciclabil, inclusiv servicii de imprimare a acestora, fără însă să înțeleagă, ca în susținerea celor afirmate, să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice:

- modul în care s-au materializat achizițiile efectuate în cadrul companiilor promoționale desfășurate de petentă „X-mas Campaign”, „Spring Campaign”, „Targuri de cariere” în scopul stimulării vânzărilor, potrivit susținerilor petentei
- acordarea acestor produse în scopul stimulării vânzărilor către potențialii clienți, cât și către clienții actuali ai societății, consumatori finali;
- perioada când au fost acordate;
- contractele încheiate ca rezultat al stimulării vânzărilor.
- documente din care să rezulte creșterea nivelului vânzării serviciilor ce au fost promovate;

În ceea ce privește invocarea, în cuprinsul contestației a art. 21 alin.2 lit. d din Codul Fiscal, în legătură cu deductibilitatea la calculul masei profitului impozabil al cheltuielilor cu materialele promoționale facturate de Asociația S, învederăm ca acest articol referă la cheltuielile cu reclama și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, cu condiția existenței unui contract scris, contract pe care petenta nu îl deține.

Având în vedere prevederile legale în vigoare în perioada verificată coroborat cu faptul că petenta nu a probat cu niciun document justificativ/înscris care să justifice că, achizițiile reprezentând pixuri, sepci, brelocuri, bandane, căni, umbrele etc., au fost acordate gratuit în scopul promovării serviciilor prestate de petenta, se reține că, suma de xxxx lei stabilită ca și cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil precum și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de xxxx lei aferentă contravalorii materialelor promoționale facturate de Asociația P, sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC T SRL pentru aceste capete de cerere.

11. Referitor la capatul de cerere privind cheltuielile de asigurare risc comercial cu C Austria AG Sucursala România, în sumă de xxxxxx lei

În perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că, SC T SRL în calitate de asigurat are încheiat contractul nr.8...../01.11.2012 cu CA Sucursala România în calitate de asigurator având ca obiect: *acoperire și servicii de asigurare a creditului*. Contractul se aplică vânzărilor în legătura cu activitatea desfășurată, asigurată, către cumpărători din România .

În baza contractului nr...../01.11.2012 petenta înregistrează prima lunară (xxxx lei/lună) și prima suplimentară de regularizare (xxxxxlei - decembrie 2013)

in contul 613.5 în cursul anului 2013, cheltuieli în sumă totală de xxxxxlei defalcata trimestrial astfel:

- trim. I 2013 =xxxx lei;
- trim. II 2013 = xxxlei
- trim. III 2013= xxxx lei
- trim. IV 2013=xxxx lei

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că:

- petenta înregistrează în evidența sa contabilă, venituri în momentul emiterii lor, în baza facturilor emise către clienți și concomitent cheltuieli efectuate pentru realizarea acestor venituri, care sunt deductibile fiscal fiind efectuate în scopul realizării acestor venituri.

- sumele înregistrate cu asigurarea creanțelor comerciale au drept scop recuperarea sumelor de către asigurat de la clienții care nu achită la scadența obligațiile de plată și nu au drept scop realizarea unor venituri suplimentare față de cele înregistrate inițial la data facturării creanțelor către clienți

- conform art. 22 lit. c și j din Legea nr.571/2003, petenta avea posibilitatea să constituie provizioane din valoarea creanțelor asupra clienților cu respectarea condițiilor prevăzute de lege.

În condițiile în care se constată că, sumele înregistrate cu asigurarea creanțelor comerciale au drept scop recuperarea sumelor de către asigurat de la clienții care nu achită la scadența obligațiile de plată și nu au drept scop realizarea unor venituri suplimentare față de cele înregistrate inițial la data facturării creanțelor către clienți, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în suma de xxxxx lei nefiind îndeplinită condiția prevăzută de art.21, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru capatul de cerere privind cheltuielile de asigurare risc comercial cu C Austria AG Sucursala România în suma de xxxxx lei.

12. Referitor capătul de cerere privind TVA stabilită suplimentar aferentă contravalorii transportului și cazării pentru angajații petentei puși la dispoziția SC J SRL și SC L SRL, în sumă de xxxxxx lei

În fapt, în perioada martie 2009 - decembrie 2013 petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă de xxxxx lei în baza unor facturi emise de SC J SRL și SC L SRL reprezentând contravaloare transport și masă pentru angajații TSRL, angajați puși la dispoziția celor două firme.

În vederea centralizării acestor facturi, petenta a întocmit Situația facturilor emise de SC J SRL și SC L SRL reprezentând cheltuieli de transport și masă reținute de la angajații puși la dispoziția celor două firme, pentru perioada martie 2009 - decembrie 2013, din care rezulta următoarele:

- în anul 2009 suma de xxx lei;
- în anul 2010 suma de xxxxlei;
- în anul 2011 suma de xxx lei;
- în anul 2012 suma de xxxx lei;
- în anul 2013 suma de xxx lei.

În drept, potrivit art.128 alin.(4) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

(...)

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Totodată conform art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“ART.145

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

c) operațiuni taxabile;”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB/23.02.2014, se rețin următoarele:

Petenta SC T SRL în calitate de agent de munca temporară a încheiat contractul nr.A...../07.09.2007 cu SC J SRL în calitate de utilizator și contractul de administrare nr. /18.05.2009 cu SC L SRL, în baza cărora petenta pune la dispoziția acestora, salariați temporari, în scopul îndeplinirii unor misiuni prezentate în anexa la contract.

Pentru salariații temporari, SC J SRL și SC L SRL suportă cheltuielile cu transportul și masa, care ulterior sunt refacturate cu TVA către SC T SRL în vederea reținerii acestora pe statul de plată.

Analizând starea de fapt mai sus descrisă se reține că, în speță, contravaloarea serviciilor (transport și masă) achiziționate pe numele

angajatorului (SC T SRL) reprezintă în fapt, avantaje în natura pentru salariați care sunt venituri asimilate salariilor și care reprezintă venituri impozabile de natura salarială, valoarea acestora fiind impozitată la salariați prin reținerea la sursă a impozitului pe venituri 16% și a contribuțiilor sociale obligatorii conform Codului fiscal, din valoarea totală.

În baza facturilor primite de la firmele SC J SRL și SC L SRL, petenta și-a exercitat integral dreptul de deducere al TVA și a reținut de la salariați contravaloarea transportului și mesei fără TVA.

Deoarece petenta nu a inclus suma TVA, pentru care și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA, în valoarea avantajului în natură acordată salariaților, aceasta sumă dedusă de către angajatorul persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, trebuie ajustată, prin colectarea TVA, în condițiile în care nu a fost destinată realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA. În acest caz, are loc o operațiune asimilată unei livrări de bunuri conform art. 128 alin.4 lit. b din Codul fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 145 alin.2 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xxxx lei, aferentă serviciilor reprezentând transport și masă pentru care petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată și care au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi, precum și a faptului că, petenta nu a anexat niciun document justificativ/înscris care să justifice că aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și nu au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi, se reține că, obligațiile fiscale din Decizia de impunere F-AB nr...../23.02.2015 în sumă totală de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt legal stabilite, motiv pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește neasimilarea operațiunii de punere la dispoziție a bunurilor unei livrări cu plată taxabile datorită faptului că masă și transportul au fost utilizate pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a petentei, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal:

”Art. 128. - (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...] e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme”.

Referitor la condițiile de acordare gratuită a bunurilor în scopuri economice, pct. 6 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc următoarele:

”6. (9) În sensul art.128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal: (...)

c) *bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice.*

În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.”

Rezultă că, pentru ca punerea la dispoziția altor persoane, cu titlu gratuit, a contravalorii meselor și transportului să nu fie asimilată unei livrări cu plată, este obligatoriu necesar ca petenta să facă dovada că acestea sunt utilizate **în folosul propriei sale activități economice**, și nu al altor persoane, cum este în cazul de față salariații puși la dispoziția utilizatorilor și că **în lipsa unei atare puneri la dispoziție, propria sa activitate economică nu s-ar fi putut realiza în condiții optime**. Or, societatea petenta nu a adus nicio dovadă în acest sens, motiv pentru care susținerile sale din contestație nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

13. Referitor la capătul de cerere privind TVA în suma de xxxxxxlei aferentă operațiunilor derulate în baza contractului de finanțare nr./

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală F-AB nr. .../23.02.2015, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, nu avea dreptul de deducere TVA în suma totală de xxxxx lei, deoarece achizițiile efectuate în cadrul proiectuluinu reprezintă operațiuni impozabile în sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nefiind destinate realizării de operațiuni cu drept de deducere.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 126 și art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct 2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44.2004, în vigoare pe perioada supusă impunerii:

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

[...]

(9) *Operatiunile impozabile pot fi:*

a) *operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;*

b) *operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-1441;*

c) *operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141;*

d) *importuri si achizitii intracomunitare, scutite de taxa, conform art. 142;*

e) *operatiuni prevazute la lit. a)-c), care sunt scutite fara drept de deducere, fiind efectuate de intreprinderile mici care aplica regimul special de scutire prevazut la art. 152, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii."*

" Art. 145 - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

(...)".

Referitor la condițiile prevăzute de legea fiscală pentru încadrarea operațiunilor în sfera de aplicare a TVA (impozitarea operațiunilor), la pct. 2 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se precizează următoarele:

"2. (1) In sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operatiunea nu este impozabila in Romania daca cel puțin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) nu este indeplinita.

(2) In sensul art. 126 alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii trebuie sa se efectueze cu plata. Conditia referitoare la "plata" implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta. O operatiune este impozabila in conditiile in care aceasta operatiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obtinuta este aferenta avantajului primit, dupa cum urmeaza:

a) conditia referitoare la existenta unui avantaj pentru un client este indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunuri si/sau servicii determinabile persoanei ce efectueaza plata, sau in absenta platii, cand operatiunea a fost realizata pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament.

Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciile au fost colective, nu au fost masurabile cu exactitate sau au facut parte dintr-o obligatie legala;

b) *conditia existentei unei legaturi intre operatiune si contrapartida obtinuta este indeplinita chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, respectiv ia forma unor cotizatii, bunuri sau servicii, reduceri de pret, sau nu este platit direct de beneficiar ci de un tert".*

Regimul fiscal in materie de TVA aplicabil operatiunilor desfășurate in cadrul proiectelor implementate in parteneriat prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POS DRU) este explicat si de precizările Ministerului Finantelor Publice prin **Circulara nr./14.06.2013** transmisa organelor fiscale teritoriale, din care rezulta următoarele:

"[...] Din analiza cadrului legal la care am facut referire mai sus reiese ca in vederea implementarii proiectelor finantate din fonduri nerambursabile (prin POS DRU) nu este obligatorie existenta unui beneficiar aal acestor fonduri . Prin urmare, responsabilitatea indeplinirii obiectivelor comune impuse prin realizarea Proiectelor derulate in cadrul POS DRU poate fi asumata de mai multe entitati care alcatuiesc un parteneriat in acest scop.

Potrivit prevederilor stipulate in Acordurile de parteneriat primite in vederea analizei, prin semnarea Acordului de parteneriat <<partile isi exprima acordul de asociere in vederea implementarii proiectelor>> si <<toti partenerii trebuie sa contribuie la realizarea proiectelor in modalitatile precizate in cererea de finantare si in acordul de parteneriat>>.

Costurile angajate de parteneri sunt eligibile in acelasi fel ca si costurile angajate de catre partenerul principal corespunzator rolurilor avute in proiect, asa cum reiese din Acorduri.

Prin urmare, din analiza acordurilor de parteneriat reiese ca partenerul principal are rol de <<interfata>> intre autoritatea de management (AM POS DRU) si ceilalti parteneri in ceea ce priveste decontarile fondurilor structurale in cadrul proiectelor derulate prin POS DRU. Totodata, asa cum reiese din prevederile contractuale, cheltuielile efectuate de parteneri (atat partenerul principal, cat si ceilalti parteneri ai Acordurilor) sunt rambursate de catre AM POS DRU.

Faptul ca viramentele conturilor se fac intr-un cont deschis de partenerul principal, urmand ca acesta sa transfere mai departe catre parteneri sumele eligibile la decontare conform responsabilitatilor stabilite prin Acordul de parteneriat nu inseamna ca partenerii nu sunt beneficiari ai finantarii nerambursabile. De asemenea, in Acordurile de parteneriat se specifica cotele de contributie ale fiecarui partener in implementarea proiectelor derulate in cadrul POS DRU, in aceeasi proportie acestia fiind indreptatiti la finantare nerambursabila penru acoperirea costurilor eligibile efectuate.

Mai mult, din analiza adreselor primite in vederea elaborarii unui punct de vedere reiese ca transmiterea documentelor justificative de catre partile semnatare ale

Acordurilor de parteneriat catre partenerul principal are drept scop facilitarea obtinerii decontarii de la AM POS DRU conform intelegerii

contractuale si nu reprezinta in fapt o recuperare a costurilor de la partenerul principal ca urmare a unor servicii prestate in beneficiul acestuia.

Avand in vedere cele mentionate, fiecare partener este beneficiar al fondurilor POSDRU contribuind la realizarea proiectului, iar relatia dintre partenerul principal si ceilalti nu presupune o prestare de servicii, aspecte confirmate de altfel si de catre Autoritatea de Certificare si Plata in cadrul corespondentei purtate pe aceasta tema.

Un alt aspect important care reiese din analiza naturii activitatilor desfasurate in cadrul proiectelor si a responsabilitatilor asumate de fiecare partener il constituie faptul ca beneficiarii finali ai acestor proiecte sunt grupurile tinta carora le sunt adresate, respectiv persoanele care beneficiaza in mod gratuit de serviciile efectuate de acesti parteneri. Ca atare, nu exista o plata efectuata de acesti beneficiari (grupul tinta) catre parteneri, motiv pentru care partenerii nu realizează operațiuni in sfera de aplicare a TVA.

Astfel, operațiunile efectuate de parteneri in cadrul proiectelor derulate prin POSDRU nu reprezintă operațiuni impozabile in sensul prevederilor art. 126 alin. (1) din Codul fiscal si, in consecinta, aceste activitati nu pot fi incadrate in categoria celor scutite de TVA conform prevederilor art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, chiar daca societatile partenere sunt autorizate conform Ordonantei Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesionala a adultilor, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodată, menționam ca întrucât operațiunile efectuate de parteneri in cadrul unor astfel de proiecte nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA din considerentele la care am făcut referire mai sus, partenerii prevăzuți in cadrul Acordurilor nu au dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor realizate pentru implementarea proiectelor, întrucât respectivele achiziții nu sunt destinate realizării de operațiuni cu drept de deducere conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal”.

Potrivit prevederilor legale si precizarilor anterior citate rezulta ca pentru a beneficia de deducerea TVA persoanele impozabile trebuie sa realizeze operatiuni taxabile (pentru care se colecteaza TVA) sau operatiuni scutite cu drept de deducere sau alte operatiuni cu drept de deducere, dar care sa fie in sfera operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei. Orice operatiuni realizate de o persoana impozabila care nu indeplinesc conditiile cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv cea referitoare la efectuarea “cu plata” a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii nu reprezinta operatiuni impozabile, nu intra in sfera de aplicare a TVA si, implicit, nici nu poate fi vorba de exercitarea vreunui drept de deducere pentru taxa aferenta achizitiilor necesare realizarii unor asemenea operatiuni.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

In perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, SC T SRL a încheiat contractul de finanțare nr.cu Ministerul Muncii, Familiei si Protecției Sociale

AMPOSDRU (ordonator de credite) si Ministerul Educației, Cercetării, Tineretului si Sportului pentru realizarea proiectului „*Calitate, inovare, comunicare in sistemul de formare continua a didacticienilor din învățământul superior* ” cu o finanțare nerambursabila in valoare de xxxxxxx lei , din care SC T SRL (partenerul 7) va angaja suma de xxxxx lei exclusiv TVA pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013.

In baza acestui contract, SC T SRL răspunde de realizarea studiului diagnostic si a analizelor pe cele doua etape planificate.

Pentru realizarea studiului, petenta pune la dispoziție un spațiu dotat corespunzător pentru echipa care efectuează studiul si autoturism pentru deplasarea operatorilor de teren, realizează împreuna cu experți din partea solicitantului și cei 15 specialiști in pedagogie studiu de impact - analiza rezultatelor si impactului proiectului.

Pentru ducerea la îndeplinire a misiunii stabilite in cadrul proiectului, SC T SRL în perioada de implementare a înregistrat in evidenta sa contabila cheltuieli cu remunerațiile personalului implicat in proiect, cheltuieli poștale, cheltuieli cu birotica si și-a exercitat dreptul de deducere al TVA in baza unor facturi reprezentând contravaloare materiale consumabile, reparații auto, servicii de curierat.

La solicitarea organului de inspecție fiscala, petentă a întocmit „*Situația facturilor fiscale pentru proiectul POSDRU pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013*” având anexate in copie facturile enumerate, prezentata in anexa nr.7 la prezentul RIF din care rezulta ca petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA in suma de xxxxx lei compusa astfel:

- pentru anul 2011 :TVA in suma de =xxxxx lei;
- pentru anul 2012 :TVA in suma de =xxx lei;
- pentru anul 2013 :TVA in suma de =xxxx lei;

In speta, din documentele existente rezulta ca, in cadrul asocierii in vederea implementării proiectului nr., finanțat din fonduri europene POSDRU nerambursabile, T SRL a desfășurat activități ce au ca beneficiari finali grupurile ținta cărora le sunt adresate rezultatele activității de parteneriat, respectiv persoanele care beneficiază in mod gratuit de activitățile realizate in parteneriat.

Pentru aceste activități petenta si-a dedus cheltuielile aferente, fără TVA, prin cereri de rambursare decontate prin intermediul liderului proiectului, care a solicitat finanțarea si a încheiat in acest sens contractul de finanțare cu autoritatea de management competenta POSDRU.

Prin urmare, nedesfășurând prestări de servicii cu plata nici fata de partenerul principal (liderul de proiect) nici fata de beneficiarii finali ai fondurilor nerambursabile (persoanele ce fac parte din grupurile țintă si care beneficiază de activitățile partenerilor in mod gratuit), cu alte cuvinte, nedesfășurând activități incluse in sfera de aplicare a TVA, petenta nu poate beneficia nici de dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor necesare

desfășurării activităților respective, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

Motivațiile petentei în legătură cu faptul că, în perioada 2011 -2012 nu au existat prevederi legislative sau măcar o îndrumare legislativă care să conducă la concluzia că societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al achizițiilor respective, nu sunt întemeiate, în condițiile în care din punct de vedere al TVA, încă din anul 2007, legislația conținea prevederi exprese legate de situația în care contribuabilii desfășoară activități ce nu sunt în sfera de aplicare a TVA, în cazul în speță activități realizate în parteneriat și finanțate din fonduri europene nerambursabile nu poate beneficia nici de dreptul de deducere a TVA.

În ceea ce privește **tratatamentul fiscal al operațiunilor realizate în cadrul acestor proiecte**, într-o speță similară, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice a subliniat faptul că jurisprudența Curții Europene de Justiție în cauza T-89/10 Ungaria împotriva Comisiei Europene confirmă că recuperabilitatea cheltuielilor cu TVA pentru beneficiarii de fonduri structurale nu se determină strict în lumina dispozițiilor dreptului fiscal, în special cele privitoare la dreptul de deducere a TVA. De altfel, nedeductibilitatea din punct de vedere fiscal a TVA aferentă programelor finanțate din POSDRU reiese și din art. 1 alin. (1) al Ordinului comun nr. 1.906/1.228/2.474/2013 de reglementare a interpretării Deciziei Tribunalului Uniunii Europene (camera a șasea) în cauza T-89/10 privind recuperabilitatea TVA eligibile în cadrul Programului operațional sectorial pentru dezvoltarea resurselor umane.

În consecință, față de cele anterior prezentate rezulta că SC T SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în suma de xxxx lei pentru achiziții destinate realizării unor activități ce nu intra în sfera de aplicare a taxei, motiv pentru care contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

14. Referitor la capătul de cerere privind TVA stabilită suplimentară în suma totală de xxxlei aferentă serviciilor de punere la dispoziție de personal prestate către diverși beneficiari stabiliți în afara României

În fapt, pentru serviciile de punere la dispoziție de personal prestate către diverși beneficiari, persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în afara României, organele de inspecție fiscală au stabilit că deoarece aceștia au avut resurse tehnice și umane în România pentru a efectua prestări de servicii impozabile și au fost capabile să primească și să utilizeze serviciile respective și implicit pentru a crea un sediu fix în România, locul prestării acestor servicii este în România, locul unde este situat acest sediu fix în sensul art. 125¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Considerând că au fost îndeplinite condițiile de înregistrare a sediului fix în România de către firmele nerezidente, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta avea obligația de a colecta TVA aferent prestărilor de servicii efectuate

către firmele nerezidente cu sediul fix în România, motiv pentru care a fost colectat TVA suplimentar în suma totală de **xxxxx lei**.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 125¹ și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

" Art. 125¹

(2) În înțelesul prezentului titlu:

(...) b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră ca este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă **dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile.**"

„Art. 133 - (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se afla respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită."

Totodată în conformitate cu prevederile pct. 1 de aplicare a art. art. 125¹ lit.c din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004

“ 1. (1) Locul unde o persoană impozabilă își are stabilit sediul activității economice este locul unde sunt adoptate deciziile esențiale privind managementul persoanei impozabile și unde sunt exercitate funcțiile administrației sale centrale. Pentru a stabili locul unde o persoană impozabilă își are stabilit sediul activității sale economice este necesar să se aibă în vedere o serie de factori, cum ar fi, în cazul persoanelor juridice, sediul înregistrat al acestora, locul unde se desfășoară administrația centrală, locul unde se întrunesc directorii și locul, de regulă același, unde se stabilește politica generală a companiei. De asemenea, mai pot fi avuți în vedere și alți factori, cum ar fi locul unde domiciliază principalii directori, locul unde se întrunesc adunările generale, locul unde sunt stocate documentele administrative și contabile, precum și locul unde tranzacțiile financiare și în special cele bancare sunt realizate în principal. Faptul că locul de la care sunt realizate efectiv activitățile de persoană impozabilă nu este situat într-un stat membru nu exclude posibilitatea ca persoana impozabilă să aibă stabilit sediul activității sale economice în statul membru respectiv. Prezența unei cutii poștale sau a unor reprezentanțe comerciale nu poate fi considerată ca sediu al activității economice a unei persoane impozabile, dacă nu sunt îndeplinite condițiile menționate în tezele anterioare.”

În conformitate cu prevederile art. 125¹ alin. 2, lit.b, o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respective **dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile.**

Prin urmare, pentru a stabili locul prestării de servicii efectuate de petentă către persoanele impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în afara României trebuie analizat dacă beneficiarii dispun în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile și, în caz afirmativ, dacă serviciile prestate de SC T SRL sunt furnizate către acest sediu fix.

În acest sens, la pct.13 alin.4 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004 se precizează că:

“ 13. (4) *În situația în care un prestator (4) În situația în care un prestator stabilit în România furnizează servicii care intră sub incidența [art. 133](#) alin. (2) din Codul fiscal către:*

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României, dar este stabilită în România prin sediu/sedii fix/fixe, se va considera că locul prestării serviciilor este locul în care beneficiarul și-a stabilit sediul activității sale economice sau, după caz, un sediu fix situat în alt stat, dacă beneficiarul poate prezenta dovezi suficiente prestatorului pentru a demonstra că aceste servicii au fost prestate către sediul activității sale economice sau către un sediu fix stabilit în alt stat, și nu către sediul/sediile fix/fixe din România;

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România, dar este stabilită în afara României prin sediu/sedii fix/fixe, se va considera că locul prestării serviciilor este sediul fix către care serviciile sunt prestate, dacă beneficiarul poate prezenta dovezi suficiente prestatorului pentru a demonstra că aceste servicii nu au fost prestate către sediul activității economice din România, ci către sediul/sediile fix/fixe din afara României.

Dovezile pe care beneficiarul poate să le prezinte pentru a demonstra că serviciile sunt în fapt prestate către sediul activității sale economice sau către un sediu fix pot consta în: contractul și/sau formularul de comandă care identifică sediul care primește serviciile, faptul că sediul respectiv este entitatea care plătește pentru serviciile respective sau costul serviciilor este în fapt suportat de respectiva entitate, natura serviciilor permite identificarea, în mod particular, a sediului/sediilor către care serviciul este prestat, orice alte informații relevante pentru stabilirea locului prestării.”

Dovezile pe care beneficiarul poate să le prezinte pentru a demonstra că serviciile sunt în fapt prestate către sediul activității sale economice sau către un sediu fix pot consta în: contractul și/sau formularul de comandă care identifică sediul care primește serviciile, faptul că sediul respectiv este entitatea care plătește pentru serviciile respective sau costul serviciilor este în fapt suportat de

respectiva entitate, natura serviciilor permite identificarea, în mod particular, a sediului/sediilor către care serviciul este prestat, orice alte informații relevante pentru stabilirea locului prestării.

Fată de prevederile legale mai sus citate, se constată că, stabilirea faptului că beneficiarii, persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în afara României cu care petenta a desfășurat operațiuni impozabile, au sau nu un sediu fix în România respectiv dacă dispun în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări/de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile, implică o analiză detaliată a mai multor aspecte cum ar fi

- analiza clauzelor contractuale dintre petentă și beneficiari
- dacă beneficiarii au la dispoziție un spațiu în care își desfășoară activitatea personalul pus la dispoziție de T și în ce condiții este pus la dispoziție acest spațiu
- care este baza materială folosită de acest personal
- care sunt operațiunile pe care beneficiarii le desfășoară sau le vor desfășura în România (ce livrări impozabile vor desfășura în România pentru care creează un sediu fix)
- ce fel de activități desfășoară personalul pus la dispoziție de T - care este gradul de permanență și structura respectivului sediu

Totodată, în legătura cu stabilirea locului prestării serviciilor intracomunitare, în Regulamentul Consiliului nr.282/2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în vigoare din 01 iulie 2011 au fost incluse precizări suplimentare în acest sens.

Astfel, conform art. 22 din Regulamentul Consiliului nr.282/2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în vigoare din 01 iulie 2011

„Articolul 22

(1) În scopul identificării sediului fix al clientului, căruia îi este prestat serviciul, prestatorul examinează natura și utilizarea serviciului prestat.

Atunci când natura și utilizarea serviciului furnizat nu îi permite să identifice sediul fix căruia îi este furnizat serviciul, prestatorul, pentru a identifica sediul fix respectiv, trebuie să urmărească cu atenție deosebită dacă contractul, formularul de comandă și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru al clientului și comunicat acestuia de către client identifică sediul fix ca fiind client al serviciului și dacă sediul fix este entitatea care plătește pentru serviciul în cauză.

În cazul în care sediul fix al clientului, căruia îi este furnizat serviciul, nu poate fi stabilit în conformitate cu primul și al doilea paragraf din prezentul alineat sau în cazul în care serviciile care intră sub incidența articolului 44 din Directiva 2006/112/CE sunt prestate către o persoană impozabilă în temeiul unui contract încheiat pentru unul sau mai multe servicii utilizate, în mod neidentificabil și necuantificabil, prestatorul consideră în mod valabil că

serviciile sunt furnizate la locul în care clientul și-a stabilit sediul activității economice.

(2) Aplicarea prezentului articol se face fără a aduce atingere obligațiilor clientului. ”

Ori, față de concluziile înscrise de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, potrivit cărora firmele nerezidente îndeplinesc condițiile de înregistrare a sediului fix în România, respectiv a faptului că, aceștia au avut resurse tehnice și umane în România pentru a efectua prestări de servicii impozabile și au fost capabile să primească și să utilizeze serviciile respective și implicit pentru a crea un sediu fix în România, se constată că, în stabilirea acestora, organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză a tuturor aspectelor relevante pentru a stabili că aceste firme beneficiare au un sediu fix în România, prevalându-se doar de faptul că aceștia au angajat în România prin intermediul SC T SRL – agent de munca temporară - una sau mai multe persoane, în diferite funcții (reprezentanți de vânzări, manager de calitate, șef birou logistică, etc.) fără a analiza ce fel de livrări impozabile desfășoară societățile beneficiare în România mai ales prin prisma faptului că toate funcțiile pentru care sunt angajate temporar respectivele persoane prin intermediul SC T SRL sunt funcții administrative – suport, conform susținerilor petentei.

În legătură cu tratamentul corect al TVA aplicabil în cazul serviciilor constând în punere la dispoziție de personal, prestate de o persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România ca persoane impozabile stabilite în Comunitate, în motivarea contestației, petenta prezintă punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul MFP cuprins în adresa existentă în fotocopie la dosarul cauzei, precizări care cuprind aspectele ce trebuie verificate în vederea stabilirii faptului că beneficiarii, persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în afara României cu care petenta a desfășurat operațiuni impozabile, au sau nu un sediu fix în România respectiv dacă dispun în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări/de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile, aspecte care nu rezultă că au fost verificate de organele de inspecție în cadrul inspecției fiscale desfășurate la SC T SRL.

În sensul celor prezentate, în motivarea contestației, invocând prevederile pct. 13 alin.4 din HG nr.44/2004 și a Regulamentului Consiliului nr.282/2011, petenta precizează că beneficiarul nu a prezentat către T SRL nicio dovadă privind existența unui sediu fix în România, și că în baza informațiilor deținute, petenta nu consideră că aceste servicii au fost prestate către un sediu fix din România, din următoarele motive:

- prin natura lor, serviciile prestate nu îi permit petentei să identifice un sediu fix deoarece aceasta a furnizat un număr limitat de personal (maxim 3

persoane) pe o perioada relativ scurtă de timp, pentru diverse funcții administrative – suport

- din contractele și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru al clientului nu reiese că acești beneficiari au un sediu fix în România

- serviciile prestate de petentă au fost plătite de către entitatea cu sediul în afara României, aspecte care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța nici cu privire la legalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la locul prestării de servicii în baza contractelor de punere la dispoziție încheiate cu firmele nerezidente, în condițiile în care aceste constatări sunt incomplete, iar documentația anexată la dosarul cauzei este insuficientă.

În speța, sunt incidente și dispozițiile art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) și art. 105 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

"Art. 65 - (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii."

"Art. 94 - (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale."

"Art. 105 - (1) Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Având în vedere cele de mai sus, urmează a se aplica dispozițiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv **desființarea în parte a** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-AB nr...../23.02.2015, cu privire la TVA colectată în suma totală de **xxxx lei** aferentă serviciilor prestate către persoanele impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în afara României (xxxxxx), urmare încadrării acestora ca având un sediu fix în România.

În speța sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care precizează:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același

obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. *Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ”*

Prin urmare, în temeiul dispozițiilor art. 33 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, coroborate cu prevederile OPANAF nr. 2906/2014 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Alba - D.G.R.F.P Brașov vor proceda la reanalizarea situației fiscale a petentei, ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acesteia, precum și de cele reținute prin prezenta.

15. Referitor la capătul de cerere privind TVA stabilită suplimentar în sumă totală de xxxxx lei aferentă serviciilor prestate către persoane neimpozabile stabilite în afara Comunității

În perioada verificată, SC T SRL în calitate de prestator a încheiat contractul de recrutare nr. cu SP din Dubai - Emiratele Arabe Unite având ca și obiect : „*servicii de recrutare personal.*”

În baza acestui contract, SC T SRL a prestat serviciile și a emis factura fără TVA nr. SB/13.09.2011 în valoare de **xxxxx lei** către SP.

Totodată, SC T SRL în calitate de prestator a încheiat contractul de recrutare nr.10 cu J din Israel având ca și obiect: „*servicii în domeniul resurselor umane respectiv identificarea, contactarea, selectarea și prezentarea persoanelor fizice în vederea ocupării posturilor vacante.*”

În baza acestui contract, SC T SRL emis următoarele facturi fără TVA, în sumă totală de **xxxxxlei**, astfel:

- nr. SB 100778/16.08.2010 în valoare de xxxxlei
- nr. SB 101029/25.10.2010 în valoare de xxxx lei;
- nr. SB 110102/24.01.2011 în valoare de xxxx lei ;
- nr. SB 110225/14.02.2011 în valoare de xxxx lei;

De asemenea, SC T SRL (în calitate de prestator) a încheiat contractul de recrutare nr. cu M LTD din Hong Kong având ca și obiect prestarea de servicii în domeniul resurselor umane respectiv identificarea, contactarea, selecția și prezentarea persoanelor fizice în vederea ocupării posturilor menționate în fișele de recrutare.

În baza acestui contract, SC T SRL a prestat serviciile și a emis următoarele facturi fără TVA, în suma totală de **xxxx lei**, astfel:

- nr. SB/26.06.2013 în valoare de xxxx lei
- nr. SB/30.10.2013 în valoare de xxxlei ;
- nr. SB/11.12.2013 în valoare de minus xxxx lei;

În timpul inspecției fiscale, petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că firmele SP Limited din Dubai - Emiratele Arabe Unite J LTD din Israel

și M LTD din Hong Kong sunt persoane impozabile și în consecința s-a stabilit că, deoarece prestatorul nu a putut face dovada ca beneficiarii către care au fost prestate serviciile sunt persoane impozabile, în conformitate cu art.133, alin.(3) din Legea 571/2003, s-a considerat că locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în România, motiv pentru care în baza art.140 din Legea 571/2003 s-a stabilit în sarcina petentei o TVA suplimentară în sumă totală de **xxxxxx lei**.

In drept, în cazul în speță sunt aplicabile prevederile art.125¹, art.127, art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal modificată prin OUG nr.109/2009:

"ART. 125¹

Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

8. codul de înregistrare în scopuri de TVA reprezintă codul prevăzut la art. 154 alin. (1), atribuit de către autoritățile competente din România persoanelor care au obligația să se înregistreze conform art. 153 sau 153¹, sau un cod de înregistrare similar, atribuit de autoritățile competente dintr-un alt stat membru;

18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

19. persoană juridică neimpozabilă reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1);

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

ART. 133

Locul prestării de servicii

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate

către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Din prevederile legale mai sus citate se reține că:

- locul prestării serviciilor către o persoană impozabilă este locul unde beneficiarul își are stabilit sediul activității sale economice;
- locul prestării serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are sediul activității sale economice.

Prin documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, petenta nu a făcut dovada că firmele către care au fost prestate serviciile sunt persoane impozabile.

În aceste condiții stabilirea locului prestării s-a făcut conform Titlului VI Taxa pe valoarea adăugată, pct.13 alin.(12) din HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care prevede că:

” (12) Pentru alte servicii decât cele prevăzute la alin. (11), prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către o persoană impozabilă stabilită în afara Comunității și care intră sub incidența [art. 133](#) alin. (2) din Codul fiscal, locul prestării nu este considerat a fi în România, dacă prestatorul poate face dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în afara Comunității. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un beneficiar stabilit în afara Comunității are statutul de persoană impozabilă:

a) dacă obține din partea beneficiarului un certificat eliberat de autoritățile fiscale competente din țara beneficiarului, prin care se confirmă că respectivul beneficiar desfășoară activități economice astfel încât să i se permită acestuia să obțină o rambursare a TVA în temeiul Directivei 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității;

b) atunci când beneficiarul nu deține certificatul respectiv, dacă prestatorul dispune de codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau de un cod similar atribuit beneficiarului de țara de stabilire și utilizat pentru

a identifica societățile sau de orice altă dovadă care să ateste faptul că clientul este o persoană impozabilă și dacă prestatorul efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de beneficiar, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății.

Dacă prestatorul nu poate face dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă, se va considera că prestarea de servicii este realizată către o persoană neimpozabilă, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de [art. 133](#) din Codul fiscal, în funcție de natura serviciului. Prevederile prezentului alineat se completează cu prevederile alin. (4).”

Deoarece petenta nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în etapa de soluționare a contestației documente de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală cu care să facă dovada că, beneficiarii către care au fost prestate serviciile sunt persoane impozabile, s-a considerat ca prestarea s-a efectuat către o persoană neimpozabilă, astfel ca în aceste condiții locul prestării este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în România conform prevederilor art.133 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar operațiunile efectuate sunt operațiuni impozabile în România așa cum prevede art.126 din Legea nr.571/2003:

ART. 126

Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la [art. 140](#);

Pentru serviciile facturate către firmele SP din Dubai - Emiratele Arabe Unite, J LTD din Israel și M LTD din Hong Kong, petenta datorează TVA în cota prevăzută de art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au recalculat TVA colectată suplimentar în suma de **xxxxx lei**, urmând a se respinge contestația pentru acest câpat de cerere.

16. Referitor la capătul de cerere privind TVA stabilită suplimentar în suma de xxxx lei aferentă facturilor emise de Asociația S (xxxx lei suma contestată – xxxxlei TVA cuprinsă în actele de sesizare penală)

În fapt, în perioada verificată petenta a înregistrat facturi reprezentând contravaloare bunuri și servicii achiziționate de la **Asociația S** pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă totală de **xxxxxx lei** după cum urmează:

- factura nr...../16.12.2011 emisa de **Asociația S** in valoare de xxxxxxx lei si TVA în sumă de **xxxx lei** reprezentând contravaloare bunuri(set scule patent, set CD Crăciun roșu, set cuțite, etc) .

- factura nr...../19.12.2011 emisa de Asociația S in valoare de xxxxxxx lei si TVA în sumă de **xxxx lei** reprezentând contravaloare "mărfuri si servicii intermediere" emisa in baza contractului de vânzare-cumpărare din data de 04.03.2011 încheiat cu Asociația S în calitate de vânzător, având ca si obiect prezentat in anexa 3 "servicii cazare grup si masa"

- factura nr./21.12.2011 emisa de Asociația S in valoare de xxxxx lei si TVA în sumă de **xxxxxlei** reprezentând contravaloare "serviciu intermediere", emisă in baza contractului de vânzare-cumpărare din data de 04.03.2011 încheiat cu Asociația S in calitate de vânzător, având ca si obiect prezentat in anexa 3 "servicii muzica eveniment";

- factura nr...../20.05.2013 emisa de Asociația S in valoare de xxxxx lei si TVA în sumă de **xxx lei** reprezentând contravaloare rame tablouri Reghin

- factura nr..... /26.11.2013 emisa de Asociația S in valoare fără TVA de xxx lei si TVA în sumă de **xxx lei** reprezentând contravaloare "prinț digital hârtie mata"- listare poze pe suport de hârtie.

- factura nr./21.10.2013 in valoare de fara TVA de xxxxx lei si TVA in suma de xxxx lei reprezentând Workshop dezvoltarea capabilităților echipei de vânzari – Banatika (2 zile) inclusiv costurile de transport si acomodare pentru luna septembrie 2013, în legătura cu care, organele de inspecție au constatat că, în baza contractului nr. xxxxxxx/xxxxxxx/32 a facturat clientului SC B SRL contravaloarea serviciilor de Workshop, în perioada de desfășurare a serviciilor, din compararea TVA-ului dedus aferent acestor servicii in suma de xxxxx lei cu TVA-ul colectat pentru aceleași servicii în sumă de xxx lei, rezultă o diferență de TVA în sumă de **xxxx lei** care nu este deductibila din punct de vedere fiscal

Totodată SC T SRL în calitate de beneficiar a încheiat contractul de intermediere servicii nr.12/03.01.2013 cu Asociația S in calitate de furnizor având ca și obiect al contractului: *"achiziționarea de către beneficiar unor produse sau servicii de la furnizor in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat in condițiile art.78 alin (3), litera a) din Legea 448/2006 privind protecția si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap"*.

Potrivit anexei 5 la contractul nr. .../03.01.2013, s-a constatat că serviciile furnizate de Asociația S sunt pentru organizarea unui eveniment in luna decembrie 2013 și anume: servicii cazare grup, servicii muzica eveniment, servicii masa eveniment, servicii organizare eveniment, servicii administrare IT foto si figurine eveniment.

În baza anexei nr. 5 la contractul nr./03.01.2013, A S a emis următoarele facturi care au fost înregistrate în evidenta contabilă a petentei și pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, in suma totala de **xxxxx lei** după cum urmează:

- nr. /20.11.2013 in valoare de xxxxx lei (cont 628.11) si TVA in suma de xxxxxxlei reprezentând contravaloare prestări servicii conform contract nr. /03.01.2013 - muzica eveniment;

- nr. /13.12.2013 in valoare de .xxxx lei (cont 623.1) si TVA in suma de xxx lei reprezentând contravaloare masa eveniment – desert & snacks (torturi si patiserie);

- nr. /13.12.2013 in valoare de xxxxx lei (cont 628.11) si TVA in suma de xxxx lei reprezentând contravaloare prestări servicii conform contract nr. /03.01.2013 - muzica eveniment;

- nr. /16.12.2013 in valoare de 701 lei (cont 628.11) si TVA in suma de xxx lei reprezentând contravaloare servicii administrare IT(fotograf party);

- nr. /17.12.2013 in valoare de xxxxx lei (cont 625.3) si TVA in suma de xxx lei reprezentând contravaloare "cazare grup 2 nopti si taxa hoteliera";

- nr. /18.12.2013 in valoare de xxxx lei (cont 6588.21-" Chelt. Nedeductibile protocol") si TVA in suma de xxxxx lei reprezentând contravaloare "prestări servicii masa party".

- nr. /30.12.2013 in valoare fara TVA de xxxx lei (cont 628.11) si TVA dedus in suma de xxxx lei reprezentând contravaloare servicii organizare – bautura party)

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

“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;[...]”

iar art. 146 alin.1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...]”

*Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii**: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii,*

pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze cu documente ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

Pe cale de consecința nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugata aferenta achiziției unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizării in folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile si pentru operațiuni pentru care nu se justifica in ce au constat respectivele servicii.

Referitor la justificarea deductibilității TVA aferenta achizițiilor se retin următoarele:

1. In primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realității economice, in baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzacție normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reîncadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **contrar susținerilor contestatarei, simpla achiziție de către persoana impozabila a unui serviciu, nu constituie si o prezumție a utilizării acestuia in scop economic.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeasi hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate**

conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite *dovezi obiective* care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa dețină factura care sa contina informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, **aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a acestora de a desfășura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectiva, in condițiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal condiționează deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor servicii de intenția persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operațiunilor taxabile.

In același timp, contractarea unor bunuri si servicii premergătoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata având obligația sa prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, condițiile si formalitățile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la **art. 145-146** din Codul fiscal **si se evaluează in raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabila**, inclusiv in ceea ce priveste condiționarea exercitării acestui drept de momentul manifestării intenției in practica.

In prezenta cauza, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constata ca, in perioada verificata, petenta si-a exercitat dreptul de deducere a

taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturi fiscale emise de Asociația S reprezentând achiziții de bunuri și servicii (muzica eveniment, contravaloare masa eveniment – desert & snacks, torturi și patiserie, servicii administrare IT-fotograf party, servicii cazare grup 2 nopți și taxa hoteliera, prestări servicii masa party) pentru care nu a putut justifica faptul că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și efectuate în beneficiul sau în scopul obținerii de venituri.

În legătură cu aceste cheltuieli, petenta nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei care să infirmă constatările organelor de inspecție fiscală, limitându-se la a afirma că aceste cheltuieli au fost în totalitate refacturate, afirmație care, însă, nu a fost dovedită în vreun fel, fiind infirmată de mențiunile făcute de doamna Pitaru Iuliana în calitate de contabil șef pe facturile emise de Asociația S. Invederăm că, organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei contestate au ținut cont de cheltuielile refacturate clienților

Având în vedere că, din conținutul documentelor prezentate la dosarul cauzei, precum și din faptul că, petenta nu aduce argumente probate cu documente din care să rezulte că aceste achiziții au fost utilizate în scopul realizării obiectului său de activitate, se constată că petenta nu are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale reprezentând achiziții de bunuri și servicii.

Totodată, se reține că, în condițiile în care, conform art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003:

„ *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”, iar SC T SRL, în motivarea contestației sale nu prezintă documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală respectiv **documente justificative cu care să facă dovada necesității achizițiilor de bunuri și servicii și utilizarea acestora pentru consumul aferent activității proprii**, măsura de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **14.912 lei** înscrisă în facturile fiscale de achiziție emise de Asociația Phoenix Speranța a fost dispusă cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare. Ca atare, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere

Referitor la solicitarea petentei de anulare a Deciziei de impunere F-AB nr. /23.02.2015 în legătură cu măsura diminuării pierderii fiscale aferente anului 2008 cu suma de xxxxxx lei și măsura diminuării pierderii fiscale aferente anului 2009 cu suma de xxxx lei, având în vedere că acestea au fost determinate de stabilirea, în urma inspecției fiscale, a unor cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil care au avut drept consecință diminuarea pierderii

fiscale inregistrata de petenta in unii ani fiscali si stabilirea pentru intreaga perioada verificata a unui impozit pe profit suplimentar in suma de xxxxx lei, iar cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspectie și contestate de petenta care au diminuat baza impozabila a profitului, au fost analizate în cuprinsul prezentei decizii la punctele 1-11, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspectie fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară și un impozit pe profit stabilit suplimentar aferent perioadei 01.01.2008 – 31.12.2013, în sumă de xxxxx lei, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată, în considerarea prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la dobânzile de întârziere in suma de xxxx lei si penalitățile de întârziere în suma de xxxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere Decizia de impunere F-AB nr./23.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală se reține că stabilirea de dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligația fiscală reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxx lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la dobânzile de întârziere în sumă de xxxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AB nr./23.02.2015, se reține că, petenta contestă parțial decizia de impunere pentru capetele ce cerere privind taxa pe valoarea adăugată suplimentară în quantum de xxxxxx6 lei, organul de soluționare a contestației neavând competența determinării quantumului accesoriilor aferente obligațiilor fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestată, se află în imposibilitatea fracționării acesteia.

Stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxxx lei stabilit prin Decizia de impunere F-AB nr./23.02.2015 va fi desființată, rezultă că și pentru capetele de cerere privind dobânzile de întârziere în sumă xxxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept

accessorium sequitur principalem, Decizia de impunere F-AB nr./23.02.2015 va fi desființată.

17. Referitor la capătul de cerere privind impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente în suma totală de xxxxx lei cu dobânzile de întârziere aferente în sumă de xxxxxx lei și penalitățile în suma de xxxxxxxx lei

17.1 Referitor la capetele de cerere privind reconsiderarea activităților desfășurate de petenta în baza contractelor de prestări servicii ca activități dependente și capătul de cerere privind diurnele externe, în sumă totală de xxxxx lei cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente în sumă de xxxxxxxx lei, se rețin următoarele:

În ceea ce privește reconsiderarea activităților desfășurate de petenta în baza contractelor de prestări servicii ca activități dependente, în urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat că petenta are încheiate contracte de prestări servicii (obiect - servicii de consultanță în afaceri, selecție personal, etc) cu persoane juridice a căror administratori și asociați au și calitatea de salariați ai SC T SRL după cum urmează:

- contractul de prestări servicii nr./25.06.2007 încheiat cu SC S SRL Baicoi în calitate de consultant, societate administrată de domnul NG încheiat la data de 25.06.2007 pentru o perioadă de un an, perioada care a fost prelungită ulterior prin acte adiționale până la data de 31.07.2010.

- contractul de prestări servicii nr./01.08.2007 încheiat cu SC T SRL Sibiu în calitate de consultant, societate administrată de domnul FL pentru o perioadă de trei ani începând cu data de 01.08.2007, reziliat începând cu data de 01.11.2009 prin actul adițional nr./01.11.2009.

- contractul de prestări servicii nr./18.06.2009 încheiat cu PFA SM, localitatea județul Olt, în calitate de prestator pentru perioada 25.05.2009-31.07.2010.

- contractul comercial nr./01.10.2007 încheiat cu PFA C, localitatea județul Bihor, în calitate de executant pentru o perioadă nedeterminată începând cu data de 01.10.2007 până la data de 28.02.2009.

- contractul de prestări servicii nr. 2741/01.03.2009 încheiat cu SC E SRL, localitatea Oradea, în calitate de prestator pentru o perioadă inițială de un an, care a fost prelungită până în anul 2014, societate administrată de doamna CE.

În condițiile în care, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, beneficiarii de venit, se aflau într-o relație de subordonare cu SC TSRL s-a stabilit că sumele achitate de SC T SRL către SC S SRL, SC T SRL, PFA SM, PFA CE și SC E SRL, în ceea ce privește legislația privind impozitul pe venit, reprezintă venituri din activitatea desfășurată în mod dependent și nu venituri din activități independente.

În consecință organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea activităților desfășurate în baza contractelor de prestări servicii ca activități dependente potrivit Legii 571/2003, art.7, alin (1), punctul 2.1 , litera a) și b) și au stabilit, prin Decizia de impunere nr.F-AB/23.02.2015, că SC T SRL datorează impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii conform art.7, alin (1) din Legea nr. 571/2003, asupra sumei nete de **xxxxx lei**

Pentru calculul impozitului pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii aferente sumei nete de **xxx229 lei**, organul de inspecție fiscală a recalculat venitul brut și a întocmit anexa 25 „Situția calculului impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii aferente sumelor achitate unor persoane juridice a căror administrator sunt și salariați ai SC t SRL și asupra diurnelor externe neachitate personalului pus la dispoziția utilizatorilor Flocom, Fagrotec, Big Consulting, Quickbuild ”.

În ceea ce privește *diurnele externe*, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC T SRL este o societatea din România autorizată ca agent de munca temporară în condițiile prevăzute de lege și a funcționat ca agent de munca temporară în baza următoarelor autorizații emise de Ministerul Muncii Solidarității sociale și Familiei:

- seria TM nr.....3/25.11.2005;
- seria AMT nr.520/01.10.2009;
- seria AMT nr./520/30.09.2011;
- seria A nr. 0...../16.07.2013;

Astfel, în perioada 2009 – 2013, s-a constatat că, angajații petentei au încheiate contracte de munca temporară fiind puși la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia.

La nivelul societății verificate, s-au constatat două tipuri de relații contractuale cu următoarele persoane juridice: FEE SRL, F Belgia, SC Big RL, SC Q SRL, pentru care angajații petentei au lucrat în Belgia și care pentru care petenta a plătit o indemnizație sub formă de diurnă externă.

În urma coroborării dispozițiilor din HG 938/2004, cu cele din HG 1256/2011 și cu cele din Legea 53/2003, art.43-47 referitoare la drepturile de delegare sau detașare, Cap. VIL art.84-100¹, Directiva 96/71/CE, referitoare la munca prin agent de munca temporară, adresa Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice nr. 2298/04.11.2014 transmisă la DGRFP Brașov cu adresa nr. 854672/08.12.2014 de către Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală, înregistrată la AJFP Alba sub nr./19.12.2014, a rezultat faptul că salariaților temporari nu li se cuvin drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela al unor salariați delegați sau detașați, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de munca temporară.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că drepturile primite de către angajații temporari ai SC T SRL sub forma de diurnă, reprezintă drepturi de natura salariați cu toate obligațiile care

decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitelor datorate bugetului de stat și contribuțiilor sociale obligatorii, drepturi care nu se încadrează în prevederile art.55, alin (4), litera g) din Legea 571/2003 referitoare la sumele care nu se includ în veniturile salariale și nu se impozitează.

Astfel, având în vedere prevederile art.55, alin (1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și ale art.42 - 47 din Legea 53/2003, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei de impunere cu suma de **xxxxxx lei** conform anexei 25 la RIF reprezentând diurna externă totală achitată salariaților angajați cu contract de muncă temporară, suma considerată venit net.

Pe cale de consecință în sarcina petentei s-a stabilit, prin Decizia de impunere nr.F-AB/23.02.2015, un impozit pe veniturile din salarii suplimentar, precum și contribuțiile aferente veniturilor de natură salarială (diurne) acordate angajaților temporari care au desfășurat activitate în străinătate calcul prezentat în anexa 25 „ Situația calculului impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii aferente sumelor achitate unor persoane juridice a căroră administrator sunt și salariați ai SC T SRL și asupra diurnelor externe neachitate personalului pus la dispoziția utilizatorilor Flocom, Fagrotec, Big Consulting, Quickbuild ”.

Împotriva Deciziei de impunere nr.F-AB/23.02.2015 petenta a formulat contestație.

Ulterior formulării contestației și transmiterii dosarului contestației formulate de SC T SRL organului competent în soluționarea contestației, în Monitorul Oficial al României nr. 540 din 20 iulie 2015 a fost publicată **Legea nr. 209/2015** privind anularea unor obligații fiscale, care la art. 1 și art. 2 alin. (1) și art. 5 alin. (1) stipulează:

„ART. 1

(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a reconsiderării/ reîncadrării unei activități ca activitate dependentă, pentru perioadele fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

(2) Organul fiscal nu reconsideră/reîncadrează o activitate ca activitate dependentă și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de reconsiderare/reîncadrare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015.

ART. 2

(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de

până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

ART. 5

(1) Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art. 1-4 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.”

În considerarea art. 6 din Legea nr. 209/2015, la data de 21 august 2015 în Monitorul Oficial al României nr. 637 a fost publicat Ordinul nr. **2.202 din 19 august 2015** pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, în Anexa nr. 1 este prezentată procedura privind întocmirea și transmiterea de către structura de inspecție fiscală a listei cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de [Legea nr. 209/2015](#) privind anularea unor obligații fiscale, cuprinse în decizii de impunere emise și comunicate contribuabilului anterior intrării în vigoare a legii.

Astfel, analizând contestația în conformitate cu dispozițiile art. 213 Cod procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara a constatat că în cauză ar putea fi incidente dispozițiile art. 1, respectiv art. 2 din Legea nr.209/2015, A.J.F.P Alba în calitate de organ emitent al actelor administrativ fiscale contestate având competența efectuării acestor verificări, urmată, dacă este cazul, de întocmirea și transmiterea listei cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cuprinse în decizii de impunere emise și comunicate contribuabilului anterior intrării în vigoare a legii.

Pe cale de consecință, având în vedere că dispozițiile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale produc efecte *erga omnes*, D.G.R.F.P Timișoara a solicitat A.J.F.P Alba, în temeiul pct. 3.6 din OPANAF nr.2906/2014, să completeze dosarul cauzei cu referatul conținând propuneri de soluționare a contestației cu precizări privind aplicabilitatea dispozițiilor Legii nr.209/2015 asupra stării de fapt constatate de inspecția fiscală la SC T SRL, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 213 Cod procedura fiscală, arătând dacă, în cazul petentei SC T SRL există obligații fiscale stabilite prin decizia contestată, ce pot face obiectul anulării conform art. 1 și art. 2 din Legea nr. 209/2015, iar în caz afirmativ dacă acestea au fost transmise compartimentului cu atribuții de evidență pe plătitori competența în emiterea deciziei de anulare.

A.J.F.P. Alba a comunicat răspunsul său cu adresa nr./2016, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./09.02.2016, arătând că “Pentru obligațiile fiscale suplimentare și accesoriile aferente care fac obiectul anulării conform Legii 209/2015 a fost întocmită “Lista cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de Legea 209/2015 cuprinse în Decizia de impunere privind sumele stabilite suplimentar emisă și comunicată SC T SRL “ care a fost transmisă către D.G.A.M.C București – Serviciul de Evidență pe plătitor prin adresa nr./29.01.2016 -”.

D.G.R.F.P Timișoara a solicitat cu adresa nr./12/02.03.2016, A.J.F.P Sibiu, să comunice, în temeiul art. 213 Cod procedură fiscală, dacă obligațiile fiscale și accesoriile aferente stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AB/23.02.2015, propuse spre anulare de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Alba, conform adresei nr...../29.01.2016 au fost anulate total sau parțial prin emiterea unei Decizii de anulare a obligațiilor fiscale, în caz afirmativ urmând a transmite D.G.R.F.P Timișoara un exemplar al acesteia, având în vedere dispozițiile Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și ale Ordinului nr. 3.649 din 15 decembrie 2015 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii.

Astfel, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 70 alin. 2 Cod procedură fiscală, având în vedere că în cauza dedusă judecării D.G.R.F.P Timișoara a purtat corespondență cu autoritățile fiscale, termenul de soluționare al contestației formulată de SC T SRL a fost întrerupt, prelungindu-se în condițiile legii.

Cu adresa nr......./27.04.2016, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./28.04.2016, A.J.F.P Sibiu a comunicat următoarele:

“ pana la data prezentei au fost efectuate operatiunile de distribuire si stingere a tuturor sumelor achitate de societate, a caroe distributie nu a fost efectuata pana la data schimbarii arindării, de către vechiul organ fiscal : D.G.A.M.C Bucuresti.

Mentionam ca urmeaza a se efectua analiza si a se emite Decizia privind anularea sumelor ce pot face obiectul scaderii in conditiile Legii nr.209/2016 privind anularea unor obligatii fiscale ”

In drept, coform art.5 din Legea nr. 209 din 20 iulie 2015 privind anularea unor obligații fiscale

„ART. 5

(1) Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art. 1-4 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.”

In virtutea principiului general de drept *specialia generalibus derogant*, în condițiile în care, A.J.F.P Sibiu, are competența în a face aplicarea dispozițiilor acestei norme legale speciale, ca organ competent în administrarea creanțelor fiscale ale SC T SRL conform Ordinului nr. 3.649 din 15 decembrie 2015 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii, urmând a emite decizia reglementată de Legea nr.207/2015, conform legii, se constată necompetența materială a D.G.R.F.P Timișoara în legătură cu acest capăt de cerere.

Pe cale de consecință, referitor la suma totală de **xxxxxxxxx lei** reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente reconsiderării activităților desfășurate de petenta în baza contractelor de prestări servicii ca activități dependente și a diurnelor externe achitate salariaților angajați cu contract de munca temporară care face obiectului analizei conform Legii 209/2015, în considerarea propunerilor organelor de inspecție fiscală

conținute în referatul nr...../02.02.2016, existent în fotocopie la dosarul cauzei, urmează ca, A.J.F.P Sibiu ca organ competent în condițiile legii, să emită decizia referitoare la această sumă.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxxx 4 lei aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii aferente reconsiderării activităților desfășurate de petenta în baza contractelor de prestări servicii ca activități dependente și a diurnelor externe achitate salariaților angajați cu contract de munca temporară, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AB nr./23.02.2015, se reține că, stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în legătură cu debitul contestat reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente reconsiderării activităților desfășurate de petenta în baza contractelor de prestări servicii ca activități dependente și a diurnelor externe achitate salariaților angajați cu contract de munca temporară în sumă totală de xxxxxx lei stabilit prin Decizia de impunere F-AB nr.23.02.2015, s-a constatat necompetența materială a D.G.R.F.P Timișoara, rezultă că și pentru capătul de cerere privind **dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă xxxxx lei** aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, se va constata necompetența materială a D.G.R.F.P Timișoara.

17.2. În ceea ce privește suma de xxxxxx lei reprezentând diferența dintre suma stabilită prin Decizia de impunere F-AB nr.0/23.02.2015 reprezentând obligații fiscale de natura impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii cu accesoriile aferente (xxxxxxx lei) și suma totală propusă spre anulare de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Alba, conform adresei nr...../29.01.2016 în temeiul Legii nr.209/2015 Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, este investit să analizeze dacă poate fi soluționată pe fond cauza dedusă judecății, în condițiile în care Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Alba a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, la dosarul cauzei existând fotocopia Procesului verbal nr./17.02.2015 și a adresei de sesizare nr...../23.02.2015, iar asupra operațiunilor derulate de petentă, se efectuează în materie penală, investigații.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că suma de **xxxxxlei** reprezentând obligații fiscale de natura impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii cu accesoriile aferente (xxxxx debit și xxxx lei accesorii), a fost stabilită în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AB nr./23.02.2015 pentru: contravaloarea diurnei externe în suma netă de

59.784 lei achitată angajaților petentei puși la dispoziția clienților F SRL și F SRL, în anul 2009, angajați aflați în concediu fără plată și cheltuielile în suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloare pachet servicii turistice pentru anagajata petentei DS, considerate de organele de inspecție fiscală ca avantaj în natura asimilat salariilor, după cum urmează:

1. impozit pe veniturile din salarii
 - debit - xxxxx5 lei
 - dobanzi de întârziere - xxxx lei
 - penalitati de intarziere - xxxx lei
2. contribuție la asigurările sociale (CAS) datorată de angajator
 - debit - xxxx lei
 - dobanzi de întârziere - xxx lei
 - penalitati de intarziere - xxxx lei
3. contribuție la asigurările sociale (CAS) datorată de asigurați
 - debit - xxxxxx lei
 - dobanzi de întârziere - xxxx lei
 - penalitati de intarziere - xxxxx lei
4. contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
 - debit - xxxx lei
 - dobanzi de întârziere - xxxxx lei
 - penalitati de intarziere - xx lei
5. contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator
 - debit - xxxxlei
 - dobanzi de întârziere - xxxx lei
 - penalitati de intarziere - xxx lei
6. contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de asigurați
 - debit - xxxx lei
 - dobanzi de întârziere - xxxx lei
 - penalitati de intarziere - xxx lei
7. Contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
 - debit - xxxxx lei
 - dobanzi de întârziere - xxxxx lei
 - penalitati de intarziere - x lei
8. Contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator
 - debit - xxxx lei
 - dobanzi de întârziere - xxxx lei
 - penalitati de intarziere - xxx lei
9. Contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de asigurați
 - debit - xxxxxx lei
 - dobanzi de întârziere - xxxxx lei
 - penalitati de intarziere - xxxxx lei
10. Contributia pentru concedii si indemnizatii datorata de angajator
 - debit - xxxxxlei

- dobanzi de întârziere - xxxx lei
- penalitati de intarziere - xxx lei

Potrivit adresei de sesizare nr. /23.02.2015, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Alba a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu evidențierea în actele contabile a unor cheltuieli cu diurna externă care nu au la baza operațiuni reale prin achitarea diurnei externe unor angajați pentru perioada în care aceștia se aflau în concediu fără plată, stare de fapt cuprinsă în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AB /23.02.2015 precum și în Procesul verbal nr. /17.02.2015 anexa la adresa nr. /23.02.2015, la dosarul cauzei existând o copie a adresei și a procesului verbal transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Alba.

În drept, art. 214 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, prevăd următoarele:

“ ART. 214

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă; (...)

(...)

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

ART. 216

Soluții asupra contestației

(...)

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214.”

Potrivit art. 214 din O.G. nr. 92/2003 există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB .../23.02.2015, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Alba, a constatat ca petenta a evidențiat in actele contabile cheltuieli care nu au la baza operatiuni reale prin achitarea diurnei externe unor angajați pentru perioada in care acestia se aflau in concediu fara plata. Deoarece petenta a prezentat ordine de deplasare pentru personalul care se afla in concediu fara plata, personal angajat in baza contractelor de munca temporara, organele de inspecție fiscală au stabilit că, salariaților temporari nu li se cuvin drepturi de delegare sau detașare, statutul lor nefiind acela al unor salariați delegați sau detașați, pe toata durata misiunii salariatul temporar beneficiind de salariul plătit de agentul de munca temporara.

Astfel, s-a constatat ca drepturile primite de către angajații temporari ai SC T SRL sub forma de diurna externa , reprezintă drepturi de natura salariala cu toate obligațiile care decurg din calcularea , evidențierea si virarea impozitelor datorate bugetului de stat si contribuțiilor sociale obligatorii.

În baza acestor constatări s-a emis Decizia de impunere F-AB nr...../23.02.2015 pe numele SC TS.R.L prin care s-a stabilit ca, pentru cheltuielile cu diurna externa achitata in anul 2009 in suma neta de xxxxxxx lei, in urma recalculării venitului brut in suma de xxxx lei, petenta datoreaza obligatii suplimentare de plata în suma totala de **xxx lei** aferente sumelor achitate angajatilor pusi la dispozitia F are figurau în concediu fara plata de natura impozitului pe venitul din salarii si contribuțiilor sociale obligatorii, după cum urmează:

a) datorate de angajați in suma de xxxx lei din care :

- contribuție la asigurările sociale (CAS) in suma de xxxxlei;
- contribuție la asigurările sociale de sanatate(CASS) in suma de xxxx lei;
- contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj in suma de xxxxxxxlei;
- impozit pe venitul din salarii in suma de xxxxxlei;

b). datorate de angajator in suma de xxxxx lei din care :

- contribuție la asigurările sociale (CAS) in suma de xxxxxx lei;
- contribuție la asigurările sociale de sănătate (CASS) in suma de xxxxxx lei;
- contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj in suma de xxxxx5 lei;
- contribuție de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale in suma de xxxx lei;
- contribuție la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale in suma de xxx lei;
- contribuție pentru concedii si indemnizații de asigurări sociale de sănătate in suma de xxxxxx lei

Potrivit pct. A din Procesul verbal nr...../17.02.2015 transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Alba împreună cu adresa nr. /23.02.2015, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Alba a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu înregistrarea in actele contabile a unor cheltuieli care nu au la baza operatiuni reale prin achitarea diurnei externe unor angajați pentru perioada in care acestia se aflau in concediu fara plata, stare de

fapt cuprinsă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB7/23.02.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-AB nr...../23.02.2015, fapt pentru care Activitatea de Inspecție Fiscală Alba a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecătii, se reține că, între măsura stabilirii în sarcina petentei a unor obligații suplimentare de plată în suma totală de **xxxx lei** de natura impozitului pe venitul din salarii și contribuțiile sociale obligatorii cu accesoriile aferente prin Decizia de impunere F-AB nr...../23.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB/23.02.2015, sume cuprinse în totalul sumei contestate de către petentă și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de reprezentanții petentei aflați în cercetare penală privind evidentierea în actele contabile a cheltuielilor cu diurna externă care nu au la baza operațiuni reale, având drept consecință diminuarea profitului impozabil și a bazei de calcul a impozitului pe venitul din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii, care fac obiectul actelor de sesizare penală, există o interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, pentru cheltuielile cu diurna externă plătită unor angajați pentru perioada în care aceștia se aflau în concediu fără plată, petenta și-a diminuat masa profitului impozabil și baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta și-a diminuat masa profitului impozabil prin înregistrarea unor cheltuieli care nu au la baza operațiuni reale, care au avut ca efect fiscal majorarea nelegală a cheltuielilor deductibile cu suma de 85.043 lei și implicit diminuarea impozitului pe profit precum și a bazei de calcul a impozitului pe venitul din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii de plată datorate bugetului de stat pentru sumele de natură salarială plătite sub formă de diurna externă angajaților temporari pentru perioada în care aceștia se aflau în concediu fără plată.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat, iar situația anterioară artificiei respective va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că

organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema legalității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Referitor la diferența între suma de **xxxx lei**, contestata, și cuantumul obligațiilor suplimentare de plată de natura impozitului pe venitul din salarii și contribuțiile sociale obligatorii cu accesoriile aferente datorate bugetului de stat pentru sumele de natura salarială platite sub formă de diurna externă angajaților temporari pentru perioada în care aceștia se aflau în concediu fără plată, în legătura cu care a fost declanșată angajarea răspunderii penale a petentei, se reține că, organul de soluționare al contestației nu poate fragmenta obligația fiscală pronunțându-se pe fond asupra unei părți din suma reprezentând impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale obligatorii cu accesoriile aferente și suspendând soluționarea contestației pentru sumele reprezentând impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale obligatorii cu accesoriile ce fac obiectul sesizării penale, în condițiile în care organul de inspecție fiscală a determinat cuantumul obligațiilor fiscale accesorii, în suma de xxxlei, atât pentru obligațiile fiscale de natura impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente contravalorii diurnei externe, în suma brută de xxx lei achitată angajaților petentei puși la dispoziția clienților F SRL și F SRL, în anul 2009, angajați aflați în concediu fără plată, cât și pentru cheltuielile în suma de xxxx lei reprezentând contravaloarea pachetului servicii turistice pentru angajata petentei DS, considerate de organele de inspecție fiscală ca avantaj în natura asimilat salariilor.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând obligații fiscale de natura impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii cu accesoriile aferente, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere F-AB nr...../23.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii în suma de **xxxx lei** cu accesoriile aferente în sumă de **xxxxx lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“[...]”

(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*” la soluționarea definitivă a laturii penale.

Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. /10.02.2015, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care în cuprinsul acestei dispoziții nu se regăsește măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.3/10.02.2015, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB /23.02.2015, au dispus următoarele măsuri contestate:

Măsura 1.1

„Societatea va recalcula pierderea fiscală în registrul de evidență fiscală pentru anul 2008 și 2012 având în vedere cheltuielile deductibile și nedeductibile stabilite în urma inspecției fiscale și depunerea unei declarații rectificative cod 101 corectă și completă pentru diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2008 și anul 2012;”

Măsura 5.1

„Societatea va depune o declarație rectificativă cod 112 corectă și completă care să cuprindă toate obligațiile fiscale recalculate pentru fiecare persoană în parte menționate în anexele la raportul de inspecție fiscală capitolul III "Constatări fiscale" punctul 7 - 36 cu mențiunea "Declarație rectificativa ca urmare a unei inspecții fiscale”.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„1 Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

coroborat cu cele ale art.206 alin.2 din același act normativ:

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, la data depunerii contestației, se reține că potrivit art.209 alin.(1) lit. a din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„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**, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

[...] a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara are competența de soluționare numai a contestațiilor 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**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și cele formulate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât între măsurile dispuse la pct.1.1 și pct. 5.1 din Dispoziția de măsuri contestată nu se regăsește diminuarea pierderii fiscale ci măsura de înregistrare în registrul de evidență fiscală a recalculării pierderii fiscale pentru anul 2008 și 2012 și depunerea unei declarații rectificative cod 101 corectă și completă pentru diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2008 și anul 2012, precum și depunerea unei declarații rectificative cod 112 care să cuprindă toate obligațiile fiscale recalculate pentru fiecare persoană în parte menționate în anexele la raportul de inspecție fiscală capitolul III "Constatări fiscale" punctul 7 - 36, se reține că **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(2) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.*”,

coroborat cu pct.5.3 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„5.3. *Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente*”, fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice Alba, în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./10.02.2015.

Pentru considerentele prezentate în cuprinsul prezentei coroborat cu art.214 alin.(3) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. 39464/12/28.04.2016, se

DECIDE :

- *desființarea parțială a Deciziei de impunere F-AB nr.....0/23.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de A.J.F.P Alba – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru sumele reprezentând:*

- xxxxxx lei - taxa pe valoarea adăugată ;
- xxxxxx lei - dobânzi de întârziere aferente TVA;
- xxxxxxxx lei - penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca

organele de inspecție fiscală să reanalizeze starea de fapt ținând seama de normele legale în vigoare și de cele reținute în prezenta.

- *respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere F-AB nr./23.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de A.J.F.P Alba - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru sumele reprezentând :*

- xxxxxxxx lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- xxxxxx lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- xxxx lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- xxxxxxxx lei – taxa pe valoarea adăugată.

- *suspendarea soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere F-AB nr./23.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de*

plată emisă de A.J.F.P Alba - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru sumele reprezentând:

- xxxxx lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- xxxx lei - taxa pe valoarea adăugată;
- xxxx lei impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii cu dobanzi și penalități de întârziere aferente compuse din:
 - xxxxx lei impozit pe veniturile din salarii
 - xxxxx lei dobanzi de întârziere aferente impozitului pe salarii
 - xxxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe salarii
 - xxxxxx lei contribuție la asigurările sociale datorată de angajator (CAS)
 - xxxxxx lei dobanzi de întârziere aferente CAS
 - xxxx lei penalități de întârziere aferente CAS
 - xxxx lei contribuție la asigurările sociale datorată de asigurați (CASS)
 - xxxx lei dobanzi de întârziere aferente CASS
 - xxxx lei penalități de întârziere aferente CASS
 - xxxlei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
 - xxxxx lei dobanzi de întârziere aferente contribuție accidente de muncă
 - xx lei penalități de întârziere aferente contribuție accidente de muncă
 - xxxx lei contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj datorate de angajator
 - xxxx lei dobanzi de întârziere aferente șomaj angajator
 - xx lei penalități de întârziere aferente șomaj angajator
 - xxxxx2 lei contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj asigurați
 - 4xxxx lei dobanzi de întârziere aferente contribuție șomaj asigurați
 - xxx lei penalități de întârziere aferente contribuție șomaj asigurați
 - xxxxx lei contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
 - xxxx lei dobanzi de întârziere fond garantare
 - xxx lei penalități de întârziere fond garantare
 - xxxx lei contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator
 - xxxx lei dobanzi de întârziere aferente sănătate angajator
 - xxx lei penalități de întârziere aferente sănătate angajator
 - xxxxxlei contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați
 - xxxx lei dobanzi de întârziere contribuție sănătate asigurați
 - xxxx lei penalități de întârziere contribuție sănătate asigurați
 - xxxx lei contribuția pentru concedii și indemnizații datorată de angajator
 - xxx lei dobanzi de întârziere contribuție concedii și indemnizații
 - xxxx lei penalități de întârziere contribuție concedii și indemnizații până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Dosarul cauzei va fi transmis organelor fiscale, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie transmis organului competent

conform art. 214 din Codul de procedură fiscală, republicat.

- *constatarea necompetenței materiale* a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere F-AB nr. 40/23.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de A.J.F.P Alba - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de 4.185.815 lei impozit pe venitul din salarii și contribuțiile sociale obligatorii cu dobanzile și penalități de întârziere aferente, compusă din:

- xxxxxx lei impozit pe veniturile din salarii
- xxxxxlei dobanzi de întârziere impozit pe salariu
- xxxxxxxx lei penalități de întârziere aferente impozit pe salariu
- xxxxxx lei contribuție la asigurările sociale datorată de angajator (CAS)
- xxxxxxxx lei dobanzi de întârziere aferente CAS
- xxxx lei penalități de întârziere aferente CAS
- xxxxxlei contribuție la asigurările sociale datorată de asigurați (CASS)
- xxxxxx lei dobanzi de întârziere aferente CASS
- xxxxxlei penalități de întârziere aferente CASS
- xxxxx lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- xxxxx lei dobanzi de întârziere aferente contribuției accidente muncă -
- xxxxlei penalități de întârziere contribuție accidente muncă
- xxxxx lei contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj angajator
- xxxxx lei dobanzi de întârziere șomaj angajator
- xxxxx lei penalități de întârziere șomaj angajator
- xxxxx45 lei contribuție la bugetul asigurărilor de șomaj asigurați
- xxxxxxxx lei dobanzi de întârziere șomaj asigurați
- 2xxxxxxlei penalități de întârziere șomaj asigurați
- xxxxxxxx lei contribuția la fondul de garantare
- xxxxx lei dobanzi de întârziere contribuția la fondul de garantare
- xxxxx lei penalități de întârziere contribuția la fondul de garantare
- xxxxxx lei contribuția de asigurări sociale de sănătate angajator
- xxxxxx lei dobanzi aferente contribuție sănătate angajator
- xxxxxx lei penalități aferente contribuție sănătate angajator
- xxxxxx lei contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați
- xxxxxxxxlei dobanzi de întârziere contribuție sănătate asigurați
- xxxxxx lei penalități de întârziere contribuție sănătate asigurați
- xxxxx lei contribuția pentru concedii și indemnizații angajator
- xxxxx lei dobanzi de întârziere concedii și indemnizații angajator
- xxxxx lei penalități de întârziere concedii și indemnizații angajator

urmând ca A.J.F.P Sibiu să emită decizie conform Legii nr.209/2015.

- *constatarea necompetenței materiale* a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind soluționarea contestației formulată

împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./10.02.2015 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice Alba, în calitate de organ emitent al acesteia.

- prezenta decizie se comunică la:

- Administrator judiciar provizoriu
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara sau Curtea de Apel Alba în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,