



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
.X., CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

DECIZIA nr. 62 / 2015

privind soluționarea contestației depuse de

S.C. .X.S.A.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.**921559/17.10.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./06.10.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/17.10.2014, asupra contestației formulate de S.C. .X.S.A. cu sediul în județul .X., .X. - .X., Str. .X., persoană juridică română, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X./1991, CUI RO X, obiectul de activitate principal fiind – „*Fabricarea produselor de morărit*” – cod CAEN 1061/2008.

La data depunerii contestației, S.C. .X.S.A. figurează la poziția X din Anexa 1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3749/2013 pentru aprobarea listei marilor contribuabili.

S.C. .X.S.A. **contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit,
- .X. lei – dobânzi aferente impozitului pe profit,
- .X. lei – penalități aferente impozitului pe profit,
- .X. lei – TVA,
- .X. lei – dobânzi aferente TVA,
- .X. lei – penalități aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul

administrativ fiscal a fost comunicat societății în data de **28.08.2014** conform ștampilei aplicată pe adresa de înaintare nr..X./22.08.2014 și de data primirii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **29.09.2014**, așa cum rezultă din Nota transport express .X. .X., anexată în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X.S.A..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./20.08.2014, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., S.C. .X.S.A. prezintă următoarele argumente :

1. Referitor la comunicarea avizului de inspecție fiscală nr. F-GJ .X./31.03.2014, contestatoarea susține că avizul a fost emis de către autoritățile fiscale în data de 31.03.2014 și primit de societate data de 01.04.2014, inspecția fiscală urmând a fi demarată în data de 01.04.2014, așa cum reiese și din Raportul de inspecție fiscală nr. F-GJ .X./20.08.2014.

Societatea susține că în data de 02.04.2014 a înaintat Cererea nr.54 pentru informarea autorităților asupra faptului ca avizul de inspecție fiscală ar fi trebuit comunicat cu 30 de zile înainte de începerea inspecției fiscale și separat, pentru prelungirea perioadei verificate până la data de 31.12.2013, astfel că, S.C. .X.S.A. menționează că este abuzivă și nerezonabilă data de demarare a inspecției fiscale întrucât încalcă prevederile art.102, alin.(1), din Ordonanței de Guvern nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X.S.A. susține că autoritatea fiscală a încălcat **principiul bunei-credințe**, deoarece organele de inspecție fiscală au realizat practic un control inopinat fără a respecta termenul legal de 30 de zile de la comunicarea Avizului, prevăzut de legiuitor cu scopul de a permite contribuabilului să pregătească toate documentele necesare a fi prezentate inspectorilor fiscali, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale reale.

2.a) Referitor la perioada de prescripție, respectiv anul 2008, S.C. .X.S.A. menționează că organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea operațiunilor începând cu 01.01.2008, până în 30.09.2013 deși în conformitate cu art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.23, alin.(1), art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța de Guvern nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 "*dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani*", termen ce "*începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*", astfel că **decizia organelor de inspecție fiscală de a verifica inclusiv anul 2008 este nelegală**, întrucât termenul de prescripție aferent anului 2008 a început să curgă de la 01.01.2009 și s-a împlinit în data de 01.01.2014, iar la momentul începerii inspecției fiscale, respectiv în data de 01.04.2014, dreptul de verificare și stabilire a obligațiilor fiscale suplimentare pentru anul 2008 era deja prescris.

În conformitate cu legislația fiscală în vigoare, S.C. .X.S.A. solicită anularea deciziei de impunere nr. F-GJ .X./20.08.2014 în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar și TVA de plată suplimentar aferente anului 2008 în sumă totală de .X. lei și a dobânzilor și penalităților aferente.

2.b) Referitor la aplicarea de dobânzi și penalități de întârziere pentru o tranzacție dintr-o perioadă fiscală prescrisă, societatea susține că organele de inspecție fiscală au impus aceste dobânzi și penalități în mod nelegal și abuziv, fără să prezinte tranzacția realizată.

S.C. .X.S.A. menționează că a încheiat în luna octombrie a anului 2008 un contract pentru a achiziționa de la furnizorul **S.C. .X. S.R.L.** o cantitate de 2.000 de tone de grâu la un preț avantajos, lăsată în custodie în baza certificatului de depozit nr..X./27.30.2008, în baza facturii fiscale nr..X./29.10.2008 reprezentând avans facturat total pentru grâu ce urma să fie ridicat din custodie după perioada de recoltare și înregistrată în evidența contabilă și fiscală a S.C. .X.S.A.

În perioada 2008 - 2009, S.C. .X.S.A. susține că a ridicat parțial grâu din custodie de la S.C. .X. S.R.L. în baza facturii nr..X./29.10.2008 (o cantitate de .X. kg), iar pentru cantitatea neridicată a inițiat proceduri amiabile, dar și juridice pentru a atrage răspunderea S.C. .X. S.R.L. și a recupera grâul promis.

Contestatoare menționează că înregistrarea facturii nr..X./29.10.2008 emisă de către S.C. .X. S.R.L. și deducerea TVA aferentă, nu era condiționată de achiziționarea efectivă a cantității de grâu într-un singur moment întrucât

exigibilitatea TVA nu intervenea la data la care se livrau bunurile (grâu), ci, prin excepție, la data la care furnizorul S.C. .X. S.R.L. a emis factura de avans total, conform legislației fiscale în vigoare, astfel că societatea susține că a dedus în mod corect TVA la momentul primirii facturii nr..X./29.10.2008.

S.C. .X.S.A. afirmă că pentru furnizorul S.C. .X. S.R.L. s-a dispus deschiderea procedurii insolvenței, astfel că a acționat cu bună-credință și a ajustat TVA dedusă inițial, respectiv .X. lei, proporțional cu cantitatea de grâu ce nu a putut fi ridicată de la S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, S.C. .X.S.A. susține că a ajustat dreptul de deducere a TVA cu suma de .X. lei în luna iunie 2013 și a achitat TVA către bugetul de stat, iar pentru că **perioada octombrie a anului 2008 este deja prescrisă din perspectiva TVA**, organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul de a mai impune obligații fiscale pentru această perioadă, precum nici nu aveau dreptul de a impune obligații fiscale accesorii (dobânzi și penalități) pentru tranzacțiile derulate în perioada respectivă, conform art.91 alin.1, alin.3 și alin.4 din Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate de S.C. .X. S.A. și suprapunerea serviciilor achiziționate de la .X. S.A. cu serviciile achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și .X.S.R.L., S.C. .X.S.A. susține că în conformitate cu Contractul de prestări servicii nr..X./05.03.2008 încheiat cu societatea nou formată .X. (CUI RO.X.), în urma divizării fostei companii .X. (CUI RO.X.), pentru a se asigura continuitatea operațiunilor de suport și de administrare în compania .X.(CUI păstrat după divizare RO .X.), a fost nevoită să-și desfășoare activitatea cu o echipă nou formată, personalul din vechea companie .X. fiind preluat de compania nou înființată cu același nume.

S.C. .X.S.A. susține că prin intermediul Contractul de prestări servicii nr..X./05.03.2008, a beneficiat de servicii de consiliere juridică referitoare la spețe comerciale, servicii IT, servicii de marketing, management financiar și managementul riscului de creditare a clienților societății.

De asemenea, S.C. .X.S.A. susține că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală organigramele societăților .X. și .X.aferente anilor 2008 și 2009, dar și fișele de post ale angajaților .X., dovedind astfel că nu dispune de resursele umane necesare pentru efectuarea acestor servicii și în consecință, a solicitat S.C. .X. S.A. să presteze aceste servicii.

În perioada derulării contractului, S.C. .X.S.A. susține că avea un departament de contabilitate format din X persoane, respectiv directorul economic și X contabili, angajați ce realizau doar contabilitate primară,

menținerea jurnalelor contabile obligatorii, pregătirea și depunerea raportărilor financiare în conformitate cu normele financiare și fiscale în vigoare, **fără să aibă calificările necesare pentru a presta servicii de IT, marketing, acțiuni juridice** ori "*activități de management financiar*" ce presupunea raportare managerială, previzionare și bugetare, analiză de varianță și modelare financiară, managementul riscului de creditare a clienților prin credit comercial, necesare actului de management care presupune decizii tactice sau de investiții, motiv pentru care societatea menționează că a fost nevoită să asigure îndeplinirea acestor activități prin contractarea .X., care cunoștea specificul activității și dispunea de personalul necesar.

În urma celor anterior menționate, S.C. .X.S.A. susține că organele de inspecție fiscală conform Raportul de inspecție fiscală au făcut constatări incorecte, ilogice, nefondate și abuzive întrucât societatea a demonstrat în mod evident și corect prin documente justificative că nu există personal calificat pentru efectuarea acestor sarcini de management financiar și de asemenea, pentru că prin contractul încheiat cu S.C. .X. S.A, s-au prestat și servicii de IT, marketing și juridic, funcții care nu se regăseau în organigrama .X.și care în mod evident nu puteau fi prestate de personalul încadrat în departamentul de contabilitate și controlling.

De asemenea, societatea susține că:

- **Serviciile efectiv prestate de .X.** au avut ca obiectiv exprimarea unor recomandări și a unor opinii cu privire la situația financiară din cadrul .X.și au constat în: procesarea și întretinerea indicatorilor de performanță ai companiei, analiza tip .X., recomandări și propuneri strategii de abordare, **servicii diferite de cele prestate de către .X.**

De asemenea, serviciile efectiv prestate de către S.C..X. S.A. au avut ca obiect implementarea sistemelor de management financiar la societatea .X. (asistența la implementarea sistemului .X. (.X.) (.X.)), elaborare caiet de sarcini implementare .X. (.X.), întocmire proceduri aprobare investiții/ memorii tehnice, elaborare instrucțiuni completare formular evaluare investiții, calcul indicatori, reprezentare în relația cu instituțiile financiare pentru atragerea surselor externe de finanțare, administrarea strategică și operațională).

S.C. .X.S.A. susține că deși S.C. .X. S.A. și .X. au prestat servicii din sfera financiară, tipologia și scopul acestora, **nu au avut aceeași natură, serviciile prestate fiind diferite**

- **Serviciile efectiv prestate de către S.C. .X. S.R.L.** au fost de a facilita vizibilitatea și prezența societății .X.pe internet și comunicarea cu

publicul țintă, precum și cel de realizare și **întreținere a unui blog tematic** conform proceselor verbale aferente facturilor.

- Serviciile prestate de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A. sunt complementare și nu se suprapun întrucât cu Netopia s-a realizat și întreținut un blog tematic, în timp ce cu S.C. .X. S.A., s-au realizat alte servicii de marketing de altă tipologie specifice domeniului de activitate, respectiv promovare, strategii de comunicare, design de brand, precum și servicii de IT din altă sferă (întreținere și intervenții pe rețeaua internă de calculatoare, administrare cereri de suport, asistență pentru operarea sistemului informatic în ciclul de închidere contabilă și pentru întocmirea rapoartelor statutare).

- **Serviciile efectiv prestate de către S.C. .X. S.R.L.** au fost de instruire și asistență resurse umane, cursuri de pregătire profesională (ex: e-learning), asistență departament resurse umane (ex: forum resurse umane), participare/organizare întâlniri/seminarii interdisciplinare în afara programelor de instruire cu caracter permanent ale prestatorului, X proiecte .X., respectiv ameliorarea faină Moara .X., îmbunătățire proces logistică Moara .X., proiecte europene/proiecte Integrare Europeană (ex: dezvoltarea capitalului uman, accesare fonduri europene, asistență "Campania vreau pâine curată"), control intern și etică.

S.C. .X.S.A. susține că serviciile efectuate de S.C. .X. S.R.L. nu se suprapun cu cele ale societății afiliate .X. S.A. întrucât aceasta din urmă nu este înregistrată la Registrul Comerțului ca având obiect de activitate principal sau secundar- organizarea de cursuri de formare profesională.

- **Serviciile efectiv prestate de către S.C. .X. S.R.L.** au constat în furnizarea unor studii referitoare la piața de pâine din Franța, domeniul de activitate al societății .X. fiind realizarea de audit-uri de retail bazate pe eșantionare de magazine și produse din categorii bine delimitate, realizarea de prelucrări statistice pentru distribuții probabilistice specifice comportamentului cumpărătorului și vinde rapoarte întocmite special pentru companiile interesate.

Societatea susține că .X. a realizat studii de piață în ceea ce privește piața de pâine din Franța, în timp ce S.C. .X. S.A. nu a realizat studii de piață, ci doar activități de promovare și comunicare pe piața din România, precum și definirea și conceptualizarea politicii de promovare și marketing a produselor S.C. .X.S.A.

Contestatoarea menționează că în baza datelor furnizate de .X., S.C. .X. S.A. și-a putut dezvolta și conceptualiza politicile de promovare și marketing pe piața din România, utilizând informațiile referitoare la o piață cu

o mai multă tradiție și adițional, contractul încheiat cu .X. a fost semnat inclusiv de către directorul de marketing al S.C. .X. S.A. în numele .X. întrucât acesta realiza serviciile de marketing prezentate prin contractul de servicii încheiat între .X. și .X..

De asemenea, S.C. .X.S.A. susține că serviciile efectiv prestate de S.C. .X. S.A. conform cu procesul verbal de predare primire/raport activitate/anexa servicii marketing au constat în organizarea de acțiuni de sampling (eșantionare) în raioanele marilor lanțuri de magazine, In-store bakery, consultanță pentru creare și identificare brand .X., servicii promovare produse .X., setare strategii comunicare, asistență pentru contractele încheiate cu partenerii de media.

Referitor la suma lunară achitată de către S.C. .X.S.A. către S.C. .X. S.A. pentru prestarea serviciilor conform contractului nr..X./05.03.2008 pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat ca nejustificate, S.C. .X.S.A. susține că opinia organelor de inspecție fiscală este abuzivă, nefondată și rău intenționată prin calculul întocmit, referitor la numărul de ore lucrătoare prestate lunar timp de 22 luni.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit sumele facturate lunar de S.C. .X. S.A. printr-un simplu calcul matematic în urma căruia X angajați ai S.C. .X. S.A. ar fi prestat 8.5 ore pe zi, fără să solicite contestatoarei să confirme dacă S.C. .X. S.A. ar fi avut o echipă de doar 11 salariați pentru prestarea serviciilor către S.C. .X.S.A. sau mai mulți.

De asemenea, societatea susține că argumentația organelor de inspecție fiscală este contradictorie întrucât nu a fost prezentat numărul de ore efectiv prestate de S.C. .X. S.A. și este irelevant calculul numărului de ore petrecut de fiecare angajat în parte pentru prestarea serviciilor către .X. atât timp cât prețul contractului încheiat cu .X. este unul fix.

Din organigramele .X., contestatoarea susține că departamentele din cadrul S.C. .X. S.A. erau suficient de extinse astfel încât să permită un număr mult mai mare de angajați care să presteze servicii pentru .X., astfel că rezultă un număr mult mai mic de ore zilnice efectiv prestate de fiecare angajat .X. pentru .X..

De asemenea, societatea atașează un răspuns al Ministerului Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul TVA și susține că este clar că intenția legiuitorului la implementarea Codului Fiscal a fost ca acordarea dreptului de deducere a TVA să se realizeze doar în baza criteriilor stabilite în cuprinsul Titlului VI din Codul Fiscal, iar orice echipă de inspecție fiscală ce nu respectă aceste criterii realizează un abuz ce trebuie să fie sancționat.

4. Referitor la dreptul de deducere a TVA și neutralitatea TVA, S.C. .X.S.A. susține că pentru serviciile prestate, S.C. .X. S.A. a emis în decursul perioadei decembrie 2008 - decembrie 2009 un număr de .X. facturi în valoare de .X. lei, respectiv .X. lei TVA, fiecare.

S.C. .X.S.A. susține că la argumentele privind TVA, organele de inspecție fiscală reiterează aceleași motive ca și în cazul respingerii deductibilității pentru calculul impozitului pe profit, contravaloarea primită de S.C. .X. S.A. pentru prestarea serviciilor este prețul agreeat de părți, conform acordului scris (contractului încheiat între părți) și în mod corect analiza deductibilității TVA aferentă acestor servicii ar trebui realizată strict prin raportarea la Titlul VI "*Taxa pe valoarea adăugată*" din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal; așadar condiționarea de către organele de inspecție fiscală a acordării dreptului de deducere prin raportarea la prevederile Titlului II "*Impozitul pe profit*" din Codul Fiscal este nelegală și abuzivă.

În acest sens, S.C. .X.S.A. anexează răspunsul Ministerului Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul TVA.

S.C. .X.S.A. susține că a prezentat toate situațiile de lucrări aferente serviciilor achiziționate de IT, financiare, de credit management, de marketing și juridice, iar facturile primite de la S.C. .X. S.A. au fost înregistrate în evidența contabilă și fiscală corect conform prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a fost dedusă în mod corect taxa pe valoarea adăugată, societatea dovedindu-și necesitatea acestor servicii în scopul desfășurării de operațiuni taxabile.

S.C. .X.S.A. invocă faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat **principiul neutralității TVA** statuat prin jurisprudența Curții Europene de Justiție (CEJ), dar și Hotărârea CEJ în cazul C-255/02 și în cazul C-78/00 în care se menționează faptul că legislația în materie de TVA trebuie să asigure „*neutralitatea totală a taxării tuturor activităților economice, indiferent de scopul sau rezultatele acestora*” și “*rambursarea sumei negative de TVA este unul din factorii fundamentali care asigură aplicarea principiului neutralității sistemului comun de TVA*” fără ca acest principiu să poată fi îngădit de neîndeplinirea cu exactitate a unor condiții formale.

De asemenea, S.C. .X.S.A. susține că **organele de inspecție fiscală au încălcat art.7 alin.(2) și art.12 din Codul de Procedură Fiscală**, întrucât echipa de inspecție fiscală nu a dorit să determine situația de fapt corectă deși toate documentele justificative referitoare la serviciile prestate de S.C. .X. S.A. au fost depuse autorităților pe durata inspecției fiscale, demonstrând rea credință în scopul contestării sumelor facturate de S.C. .X. S.A.

5. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu pierderea înregistrată din vânzarea acțiunilor deținute la S.C. .X. S.R.L., S.C .X.S.A. menționează că în anul 2010, ca urmare a deciziei societății .X. (deținută în parte de contestatoare) de a fuziona cu societatea .X., acțiunile deținute la .X. au fost reevaluate pentru a determina raportul de schimb în scopul operațiunii de reorganizare, **data situațiilor financiare utilizate în scopul fuziunii fiind 31.05.2010, dată de referință a valorii reevaluate a acțiunilor S.C. .X. S.R.L.**

Întrucât contestatara s-a opus operațiunii de fuziune, aceasta și-a retras acțiunile și le-a vândut la prețul pieței stabilit conform raportului de evaluare întocmit de un evaluator independent, deci în pierdere **fără să utilizeze informațiile cuprinse în raportul de evaluare pentru întocmirea situațiilor bilanțiere sau pentru a actualiza valoarea acțiunilor deținute.**

S.C .X.S.A. susține că situațiile financiare de fuziune au fost întocmite la data de 31.05.2010 și evaluarea acțiunilor .X. a avut loc la aceeași dată (31.05.2010), astfel că societatea nu ar fi avut dreptul să înregistreze în contabilitatea proprie rezultatul evaluării la 31.05.2010 a acțiunilor deținute în .X. așa cum eronat susțin organele de inspecție fiscală, motiv pentru care S.C. .X.S.A. a înregistrat în contabilitate vânzarea acțiunilor .X. și nu pierdere înregistrată ca urmare a reevaluării, așa cum în mod eronat este încadrată de organele de inspecție fiscală.

6. Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de la furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., S.C .X.S.A. menționează că pentru achizițiile realizate de la S.C. .X. S.R.L. (declarat inactiv) au fost emise în luna decembrie 2010 un număr de X facturi și a dedus **TVA aferentă în sumă de .X. lei, iar pentru achizițiile realizate de la S.C. .X. S.R.L. au fost emise în perioada octombrie – noiembrie 2010 un număr de X facturi, și a dedus **TVA aferentă în sumă de .X. lei**, astfel că nu poate fi sancționată pentru faptul că unii dintre furnizorii săi au devenit inactivi, aplicarea unei sancțiuni precum anularea dreptului de a deduce TVA constituind o încălcare gravă a **principiului proporționalității.****

În conformitate și cu jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazul C - 324/11 Gabor Toth prin care CEJ a decis că dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit prin legislația Uniunii Europene, astfel că atâta timp cât furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. au colectat TVA aferentă livrărilor realizate către S.C. .X.S.A., respingerea dreptului de a deduce TVA la nivelul .X.de către organele de inspecție fiscală este nefondată și abuzivă.

7. Referitor la livrările intracomunitare realizate către Bulgaria, S.C. .X.S.R.L. susține că pentru bunurile livrate (făină) a emis în decursul perioadei martie 2011 – iulie 2011, un număr de X facturi astfel: două facturi către .X. în valoare totală de .X. lei și zece facturi către .X. în valoare totală de .X. lei.

Contestatoarea susține că livrările de bunuri au avut destinația Bulgaria acționând cu **bună credință** și luându-și toate măsurile de precauție pentru a putea beneficia de scutirea de TVA aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri, verificând validitatea codurilor de TVA ale clienților din Bulgaria înainte de a vinde efectiv bunurile și deținând documentele de transport - CMR ce atestă faptul că bunurile au ajuns în Bulgaria, astfel că organele de inspecție fiscală au aplicat un tratament fiscal nefavorabil (recalificarea tranzacției) într-un mod abuziv și nelegal.

Deși Garda financiară a stabilit că bunurile în cauză nu au părăsit niciodată teritoriul României, clasificând tranzacțiile ca fiind livrări locale de bunuri și impunând obligația de a fi colectată TVA în sumă de .X. lei, societatea menționează că a aplicat scutirea de taxă deoarece livrările de bunuri sunt intracomunitare, bunurile urmând să fie transportate de la depozitul furnizorului din România în Bulgaria.

S.C. .X.S.A. menționează că în Cazul-273/11 Mecsek-Gabona și Cazul-409/04 Teleos, Curtea Europeană de Justiție a arătat că odată ce vânzătorul și-a îndeplinit obligațiile referitoare la dovada unei livrări intracomunitare, în timp ce cumpărătorul bunului în cauză nu și-a îndeplinit obligația contractuală de a-i expedia sau de a transporta în afara statului membru de livrare, acesta din urmă este cel care trebuie să fie obligat la plata TVA în respectivul stat membru, orice neregularitate nu poate fi pusă automat în sarcina vânzătorului.

8. Referitor la dosarul prețurilor de transfer, S.C. .X.S.A. susține că în perioada februarie - iulie 2011 a acordat un număr de X **împrumuturi în lei și euro către afiliatul S.C. .X. S.A,** organele de inspecție fiscală luând o decizie eronată, agresivă, discreționară și fără fundamente legale deoarece au reîncadrat aceste tranzacții la dobânda de referință comunicată de Banca Națională a României (BNR) pentru perioada respectivă de 6,25%, și, implicit, au majorat veniturile S.C. .X.S.R.L. cu suma de .X. lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Contestatoarea susține că temeiul legal utilizat de organele de inspecție fiscală în vederea ajustării dobânzii aferente împrumuturilor acordate către S.C. .X. S.A. este eronat, acesta indicând nivelul de deductibilitate al dobânzilor aferente împrumuturilor primite de la alte entități decât cele

enumerare la art.23 alin.(4) din Codul Fiscal, inclusiv împrumuturile acordate între entități afiliate.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea prețului de transfer pe baza unor date comparabile eronate, deoarece trebuiau luate în considerare suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicate, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

S.C. .X.S.R.L. susține că rata de referință BNR reprezintă rata medie a dobânzii la care BNR atrage depozite de pe piața interbancară în cursul unei luni, și nu reprezintă o rată de dobândă care ar fi fost agreată de persoane independente pentru împrumuturi acordate în condiții comparabile celor stabilite între S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.A.

Astfel, contestatara solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. la S.C. .X.S.A., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-GJ .X./20.08.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 și Procesul Verbal nr.GJ .X./14.08.2014, constatându-se următoarele:

1. S.C. .X.S.A. a încheiat Contractul de prestări servicii nr.X./05.03.2008 cu S.C. .X. S.A. (societate afiliată), obiectul contractului fiind: „*activități de consultanță, îndrumare, monitorizare, asistență în ce privește dezvoltarea și implementarea sistemelor moderne de management în vederea creșterii performanțelor beneficiarului*”.

Aferent acestui contract, societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii aferente unui număr de X facturi în perioada martie-decembrie 2008 și X facturi în perioada ianuarie – decembrie 2009, fiecare în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei emise de S.C. .X. S.A. (societate afiliată).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, deoarece S.C. .X.S.A. nu poate justifica efectuarea acestor prestări de servicii în interesul activităților desfășurate, din detalierea activităților pretinse a fi desfășurate de prestator

rezultând că beneficiarul ar fi putut executa acele servicii cu personalul propriu, la data respectivă S.C. .X.S.A. având înființat compartiment distinct de contabilitate & controlling și încadrat personal de specialitate cu contract individual de muncă așa cum reiese din organigrama societății aferentă anului 2008.

Tot în perioada 2008-2009, organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea avea încheiate mai multe contracte de consultanță în afaceri care se suprapun peste obiectul contractului încheiat cu S.C. .X. S.A. după cum urmează:

- **Contractul nr.SSP_X/15.04.2007** încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., contract prelungit prin acte adiționale succesive până la data de 31.12.2012 care a avut ca obiect „*Consultanță, îndrumare, monitorizare, asistență, instruire și control în ceea ce privește dezvoltarea și implementarea sistemelor moderne de management pentru creșterea performanțelor clientului*”;

- **Contractul nr.X/31.03.2008** încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., contract care are ca obiect „*Servicii de consultanță managerială ce vizează optimizarea rezultatelor financiare ale beneficiarului*”;

- **Contractul din data de 23.07.2008** încheiat cu S.C. .X.S.R.L. .X., care a avut ca obiect „*furnizarea de informații de retail, audit pentru pâine și raportarea la nivel național*”;

- **Contractul nr.X/06.11.2007** încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., prelungit prin act adițional pentru anul 2008 care a avut ca obiect pentru partea de informatică și IT „*întreținerea și crearea unui blog tematic*”.

Organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor pentru sumele înscrise pe facturile fiscale primite de la acești furnizori.

De asemenea, din analizarea situațiilor de lucrări anexate la facturile emise de S.C. .X. S.A., organele de inspecție au constatat că **nu se justifică suma înscrisă** pe facturile aferente, deoarece nu au fost prezentate pontajele salariaților, numărul de ore efectiv prestate, tarifele pe ore, salariații care au efectuat aceste prestări și nici consultanța acordată de S.C. .X. S.A. societății .X.S.A. (societate afiliată), respectiv consultanță telefonică și consultanță scrisă așa cum reiese din procesele verbale de predare primire aferente contractului de prestări servicii nr..X./05.03.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în fiecare lună timp de 22 de luni s-au prestat fix 2073 de ore cu X salariați ai societății S.C. .X. S.A.

În baza celor constatate, **privind impozitul pe profit în temeiul art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu **pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile din activități de consultanță, îndrumare, monitorizare, asistență în ce privește dezvoltarea și implementarea sistemelor moderne de management ca fiind nedeductibile fiscal.

De asemenea, în temeiul și 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 acestor achiziții.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că în trimestrul IV 2010, S.C. .X.S.A. a înregistrat în evidența contabilă în contul 601”*Cheltuieli cu materiile prime*” suma de **.X. lei** valoarea fără TVA, (**.X. lei TVA**) pe baza unui număr de X **facturi** emise de S.C. .X. S.R.L. - contribuabil inactiv în perioada 11.06.2009-19.12.2010 conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009 și suma de **.X. lei** valoarea fără TVA, (**.X. lei TVA**) a unei facturi emise de S.C. .X. S.R.L. -contribuabil inactiv în perioada 11.06.2009 - 22.11.2010.

În baza celor menționate, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei considerând că au fost încălcate prevederile **art.21 alin.4 lit.r)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) în temeiul **art.11 alin.1² și 146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal** cu modificările și completările ulterioare.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2010, S.C. .X.S.A. a vândut acțiunile deținute la S.C. .X. S.A. sub prețul cu care acestea au fost înregistrate în evidența contabilă, înregistrând în contul de cheltuieli 6641 „*Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate*” suma de **.X. lei**, rezultând astfel o diferență nefavorabilă a valorii titlurilor de participare.

Prin adresa nr.GJ .X./21.07.2014 organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentanților societății, iar în răspunsul dat, doamna .X., având calitatea de director economic menționează că S.C. .X.S.A. și-a retras acțiunile deținute la S.C. .X. S.A. pe care ulterior le-a vândut la o valoare reevaluată.

Organele de inspecție fiscală consideră că diferența dintre valoarea acțiunilor înregistrate în evidența contabilă și valoarea reevaluată prin diminuare a acestora nu se justifică a fi înregistrată ca și cheltuială deductibilă

din punct de vedere fiscal conform **art.21. alin.1 și art.21 alin.4 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal** cu completările și modificările ulterioare.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie – iulie 2011 S.C. .X.S.A. **a acordat un număr de 5 împrumuturi** în valoare totală de .X.euro și .X. lei din disponibilitățile deținute de societate la societatea afiliată .X. S.A. cu o rată anuală a dobânzii de 2%, numărul de zile pentru care au fost acordate aceste împrumuturi fiind cuprins între 4 și 25 de zile.

Referitor la nivelul de 2% al ratei dobânzii practică de către S.C. .X.S.A. pentru împrumuturile acordate societății afiliate .X. S.A., organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr.GJ .X./21.07.2014 explicații scrise reprezentanților societății, iar doamna .X. în calitate de director economic a menționat că s-a ales acest nivel din comparația cu nivelul ratelor dobânzilor la depozitele noi overnight acordate de bănci.

Organele de inspecție fiscală consideră că împrumuturile respective nu sunt de tip overnight (împrumuturi de pe o zi lucrătoare pe alta) ca să justifice nivelul ratei dobânzii din comparația menționată, dobânda de referință practică fiind cea comunicată de BNR, astfel că au majorat veniturile S.C. .X.S.A. cu suma de .X. lei, **impozitul pe profit stabilit suplimentar fiind în sumă de .X. lei**, prin reîncadrarea tranzacției la dobânda de referință comunicată de BNR pentru perioada respectivă de 6,25%, în conformitate cu **art.23, alin.5, lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal** cu completările și modificările ulterioare.

5. **Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei** reprezintă TVA colectată aferentă pentru livrările de bunuri pentru care în mod eronat s-a aplicat scutirea de taxă, în cazul livrărilor intracomunitare către firme din Bulgaria.

Conform Procesului verbal încheiat de Garda Financiară - Secția Județeană .X. în data de 29.11.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că livrările intracomunitare efectuate de S.C. .X.S.A. către .X. și .X. din Bulgaria în sumă totală de .X. lei nu îndeplinesc condițiile prevăzute de **art.143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu **O.M.F.P. nr.2222/2006 care aprobă Instrucțiunile de aplicare a scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare** cu completările și modificările ulterioare după cum urmează:

- în luna martie 2011 a emis X **facturi** către .X. în valoare totală de .X. lei;

- în luna iulie 2011 a emis X **facturi** către .X. Bulgaria în valoare totală de .X. lei.

Din cercetările efectuate de comisarii Gărzii Financiare - Secția Județeană .X. și consemnate în Procesul verbal nr..X./29.11.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X.S.A. nu a făcut dovada că bunurile înscrise pe facturile emise către .X. și .X. Bulgaria și pentru care s-a aplicat scutirea de taxă au fost transportate către cumpărătorii intracomunitari, respectiv nu au fost puse la dispoziție documentele care să ateste efectuarea propriu-zisă a transportului de bunuri, respectiv bunurile nu au ajuns la destinație, fiind descarcate la firme de pe teritoriul național.

Referitor la tranzacțiile cu .X., organele de inspecție fiscală au mai constatat atât din Procesul verbal nr..X./29.11.2012 întocmit de comisarii Gărzii Financiare cât și din documentele aflate la dosarul cauzei, că pe CMR-urile prezentate figurează ca transportatori societățile .X. S.R.L. și .X. S.R.L., reprezentanții celor două firme declarând că nu au efectuat transporturi intracomunitare.

De asemenea, referitor la tranzacțiile cu .X. Bulgaria, organele de inspecție fiscală au constatat atât din Procesul verbal nr..X./29.11.2012 întocmit de comisarii Gărzii Financiare cât și din documentele aflate la dosarul cauzei, că mărfurile nu au părăsit teritoriul național, fiind trecute mijloace de transport fictive sau firme de transport ai căror reprezentanți au declarat că nu au efectuat transporturi către .X. Bulgaria, fie marfa a fost redirecționată către o locație neidentificată din .X..

Referitor la tranzacțiile respective și la modul de aplicare a scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare, prin adresa nr.GJ .X./21.07.2014 organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentanților societății, iar din răspunsul dat de doamna .X., având calitatea de director economic, reiese că transportul bunurilor a căzut în sarcina beneficiarului bunurilor.

Organele de inspecție fiscală consideră că S.C. .X.S.A. **trebuia să demonstreze că bunurile respective au fost livrate** direct la beneficiar și au părăsit teritoriul național ca să poată să aplice prevederile legale referitoare la scutirea de TVA.

Întrucât au rezultat suspiciuni cu privire la legalitatea și realitatea tranzacțiilor înregistrate de S.C. .X. S.A către .X. și .X., organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Procesul Verbal nr.GJ .X./14.08.2014 și Sesizarea Penală nr..X./19.08.2014, privind suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de **.X. lei**;
- majorări și dobânzi de întârziere în sumă de **.X. lei**;

- penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**;

în vederea efectuării de cercetări pentru stabilirea existenței/inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei, conform art.119, art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, respectiv penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform art. 120¹* din același act normativ.

De asemenea, **pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei**, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei, conform art.119, art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, republicată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform art. 120¹* din același act normativ.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

A) ASPECTE PROCEDURALE:

Referitor la motivele invocate de contestatară privind nelegalitatea și netemeinicia actului administrativ fiscal atacat, se reține că S.C. .X.S.A. solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-GJ .X./20.08.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./20.08.2014, pentru următoarele considerente:

- organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.7 alin.2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind examinarea de către organele fiscale a **stării de fapt**;

- nu a fost respectat **“Principiul bunei-credințe”**;

- nu a fost **comunicat avizului de inspecție fiscală în termenul legal de 30 zile**;

- nu s-a ținut cont la calcularea impozitelor și taxelor datorate de termenul de prescripție.

Fața de aceste aspecte, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

1. Potrivit prevederilor **art.7 alin(2) și art.12 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

7. Rolul activ

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

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală, au solicitat atunci când s-a impus, clarificări de la contestatară, la dosarul cauzei aflându-se adresele prin care au fost solicitate documente și explicații/procese verbale.

Întrucât, prin răspunsurile prezentate la o parte din întrebări, societatea nu a prezentat elemente clare și documente justificative care să ateste necesitatea operațiunilor economice pentru care aceste clarificări au fost solicitate, organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și au adoptat soluția impusă de lege.

În ceea ce privește nerespectarea principiului bunei-credințe invocat de contestatoare, respectiv *“Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale*

trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.”, se reține că buna credință se prezumă, potrivit unui principiu larg recunoscut în dreptul civil roman, consacrat prin art.14(2) din Legea 87/2009 republicată privind Codul Civil, iar reaua credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare.

Totodată, se reține că potrivit **Deciziei Curții Constituționale nr.73/1995**, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței, petenta neainvocând niciun argument în acest sens.

2. Referitor la susținerea societății conform căreia nu a fost respectat dreptul contribuabilului de a fi înștiințat în termenul de 30 zile despre acțiunea de inspecție fiscală parțială, prin comunicarea avizului de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.101 și art.102 alin.3 lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.101

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

Organul de soluționare a contestației, reține că urmare controlului inopinat efectuat în data de 24.03.2014 la S.C. .X.S.A., organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr..X./25.03.2014, în baza căruia au emis propunerea pentru efectuarea unei inspecții fiscale parțiale la contribuabil.

În această situație, avizul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./31.03.2014 a fost comunicat societății la începerea inspecției fiscale, respectiv în data de 01.04.2014, în conformitate cu prevederile art.102 alin.3 lit.b) fiind înregistrat la registratura S.C. .X.S.A. sub nr..X./01.04.2014.

3. Referitor la termenul de prescripție al impozitului pe profit și TVA aferentă anului 2008 și a dobânzilor și penalităților aferente, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar și TVA aferente anului 2008 ca urmare a verificării operațiunilor S.C. .X.S.A. începând cu 01.01.2008, în ceea ce privește impozitul pe profit și cu luna decembrie 2008 în ceea ce privește TVA.

De asemenea, se reține că inspecția fiscală a început la data de 01.04.2014, dată la care inspecția fiscală a fost înregistrată în Registrul unic de Control la poziția nr.149 și de la care prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale s-a suspendat potrivit prevederilor art.92 alin.2 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2203 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit avizului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au verificat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2008 – 30.09.2013 și TVA aferent perioadei 01.12.2008 – 31.12.2013.

Potrivit prevederilor **art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

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

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu

momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Conform art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

„ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

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

În același sens sunt și prevederile **Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăiul și la gazele naturale din producția internă"** prevazute în O.M.F.P. nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăiul și la gazele naturale din producția internă", cu modificări și completări ulterioare, referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2008.

I. Depunerea declarației.

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.

Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a).”

La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de

aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale.

În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind "X" în spațiul special prevăzut în acest scop."

Având în vedere dispozițiile **art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, din care rezultă că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul 2008 este *15 aprilie 2009*, coroborate cu prevederile art.23 și art.91 din Codul de procedura fiscală, republicat, rezultă că data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2008 este 15.04.2009, iar termenul de prescripție pentru stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2008 curge de la data de **01.01.2010** .

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

"(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată."

De asemenea, potrivit prevederilor art.156 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință:

"(2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. Operațiunile prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b) vor fi evidențiate în decontul de taxă pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată în regim mixt se aplică prevederile art. 147, pentru determinarea taxei de dedus.", iar potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din același act normative în vigoare începând cu anul 2008:

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

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2008, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2009, iar termenul de prescripție a dreptului

organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 01.04.2014, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit și TVA suplimentară pentru anul 2008 nu era împlinit, contestatara în mod eronat susținând că la data începerii inspecției fiscale, TVA și impozit pe profit aferente anului 2008 ar fi prescrise.

Eroarea contestatarii constă în aceea că s-a raportat la data începerii inspecției fiscale, fără a ține seama de faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

Ca urmare, pretinsele deficiențe de ordin procedural invocate de societate nu sunt de natură să atragă "*desființarea Deciziei de impunere nr F-GJ .X./20.08.2014, a Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./20.08.2014*" așa cum solicită societatea, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a cauzei.

B) ASPECTE DE FOND

1. Referitor la suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de **.X. lei**;
- majorări și dobânzi de întârziere în sumă de **.X. lei**;
- penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**;

aferentă livrărilor de bunuri către .X. și .X. din Bulgaria, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond cu privire la aceste obligații fiscale stabilite suplimentar în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu privire la cele constatate urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. .X.S.A. .X., în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2011- iulie 2011 S.C. .X.S.A. a emis un număr de X facturi pentru livrările de bunuri către .X. și .X. din Bulgaria, după cum urmează:

- în luna martie 2011 a emis X **facturi** către .X. în valoare totală de .X. lei;

- în luna iulie 2011 a emis X **facturi** către .X. Bulgaria în valoare totală de .X. lei.

Din Procesul verbal încheiat în data de 29.11.2012 de către comisarii Gărzii Financiare - Secția Județeană .X. și din documentele prezentate de S.C. .X.S.A. privind tranzacțiile cu .X. și .X., respectiv facturi la extern (invoice), CMR-uri, registre de evidență, extrase ING și registre de evidență acces autovehicule, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X.S.A. a aplicat scutirea de taxă fără să poată face dovada că bunurile înscrise pe facturile emise către .X. și .X. au fost transportate către cumpărătorii intracomunitari, deoarece mărfurile nu au părăsit teritoriul național fiind trecute mijloace de transport fictive sau firme de transport - .X. S.R.L. și .X. S.R.L. ai căror reprezentanți au declarat că nu au efectuat transporturi intracomunitare, marfa fiind redirecționată către o locație neidentificată din .X..

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. .X.S.A. **nu a pus la dispoziție documente care să ateste efectuarea propriu-zisă a transportului de bunuri** către .X. și .X., bunurile neajungând la destinație și fiind descarcate la firme de pe teritoriul național. Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Procesul Verbal nr.GJ .X./14.08.2014 și Sesizarea Penală nr..X./19.08.2014, prin care a solicitat stabilirea existenței/inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin. (1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În drept, la art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(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 procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire

hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./20.08.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în speță se pune problema realității tranzacțiilor, în situația în care din documentele prezentate de societate și constatările Gărzii Financiare reiese că bunurile livrate nu au părăsit teritoriul național, livrările fiind fictive.

Se reține că prin Procesul Verbal nr.GJ .X./14.08.2014, aflat în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. cu privire la operațiunile comerciale înregistrate de S.C. .X.S.A., în conformitate cu art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1), lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În cuprinsul sesizării penale anterior amintită că în Procesului verbal nr..X./29.11.2012 încheiat de Garda Financiară Secția Județeană .X. în data de 29.11.2012, S.C. .X.S.A. nu a putut face dovada că bunurile înscrise pe facturile emise către .X. și .X. din Bulgaria în sumă totală de .X. lei și pentru care s-a aplicat scutirea de taxă au fost transportate către cumpărătorii intracomunitari, respectiv nu au fost puse la dispoziție documentele care să ateste efectuarea propriu-zisă a transportului de bunuri până în Bulgaria, respectiv bunurile nu au ajuns la destinație, fiind descărcate la firme de pe teritoriul național (S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.).

Așa cum reiese din Procesul verbal nr..X./29.11.2012 întocmit de comisarii Gărzii Financiare, pe CMR-urile prezentate aferente tranzacțiilor cu .X. figurează ca transportatori societățile .X. S.R.L. și .X. S.R.L., reprezentanții celor două firme declarând că nu au efectuat transporturi intracomunitare.

De asemenea, din același act întocmit de comisarii Gărzii Financiare reiese că din cercetările efectuate referitoare la tranzacțiile cu .X. mărfurile nu au părăsit teritoriul național, fiind trecute mijloace de transport fictive sau firme

de transport ai căror reprezentanți au declarat ca nu au efectuat transporturi către .X., fie marfa a fost redirecționată către o locație neidentificată din .X..

Astfel, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra realității operațiunilor efectuate de S.C. .X.S.A., reflectate prin înregistrarea în contabilitate a facturilor emise către .X. și .X., întrucât există suspiciunea existenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prin evidențierea în contabilitate a unor operațiuni fictive cu scopul prejudicierii bugetului de stat, având în vedere că marfa respectivă a fost facturată către 2 societăți din Bulgaria pentru care nu se poate face dovada livrării intracomunitare.

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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.

Se reține că S.C. .X.S.A. aparent acționează cu bună credință prin înregistrare/declarare de livrări/prestări intracomunitare, însă pe CMR-urile prezentate lipsește ștampila beneficiarului, respectiv .X. și .X. din Bulgaria, iar

ca transportatori figurează societățile .X. S.R.L. și .X. S.R.L din România, reprezentanții celor două firme declarând că nu au efectuat transporturi intracomunitare, existând astfel suspiciunea că înregistrarea de către S.C. .X.S.A. ca livrare intracomunitară e cu scopul de a crea TVA deductibilă.

Afirmațiile societății, potrivit cărora *“a aplicat scutirea de taxă deoarece livrările de bunuri sunt intracomunitare, bunurile urmând să fie transportate de la depozitul furnizorului din România în Bulgaria”*, nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală privind operațiunile derulate cu .X. și .X. (ambele societăți fiind din Bulgaria și care nu au ștampilat ori semnat CMR-urile aflate la dosarul cauzei), cu scopul întocmirii de facturi pentru generarea scutirii de TVA pentru contestatară, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Procesul Verbal nr.GJ .X./14.08.2014 și Sesizarea Penală nr..X./19.08.2014, ce cuprinde constatările efectuate la S.C. .X.S.A, în completarea dosarului penal nr..X./P2014 aflat deja pe rolul acestei instituții.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire

hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Totodată, potrivit Sentinței civile nr.X/CA pronunțată de Curtea de Apel .X.– Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal în dosarul nr..X./2010 **„la efectuarea de cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției”.**

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, se va suspenda soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile **art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, **pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației formulate de S.C. .X.S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de **.X. lei**;
- majorări și dobânzi de întârziere în sumă de **.X. lei**;
- penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de mărfuri în sumă totală de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei de la furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal și societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu achizițiile de mărfuri, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorii erau declarați contribuabili inactivi.

În fapt, în trimestrul IV 2010, S.C. .X.S.A. a înregistrat în evidența contabilă achizițiile de mărfuri aferente unui număr de X **facturi** emise de S.C. .X. S.R.L. și o factură emisă de S.C. .X. S.R.L., contribuabili declarați inactivi în perioada 11.06.2009-19.12.2010, respectiv 11.06.2009 – 22.11.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr. 1167/29.05.2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei considerând că au fost încălcate prevederile **art.21 alin.4 lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în temeiul **art.11 alin.(1²) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal**, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

În drept sunt aplicabile **art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului

Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Totodată, **art.3 din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi**, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal fapt pentru care nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile **art.21, alin.(4), lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**,cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Așadar, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În materia TVA, sunt aplicabile prevederile **art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :**

“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).”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Potrivit **art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

“ART. 153

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(8) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol.

De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art.11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA, persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că în trimestrul IV 2010, S.C. .X.S.A. a înregistrat în evidența contabilă în cheltuieli de exploatare suma de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei** aferent unui număr de **X facturi** emise de S.C. .X. S.R.L. și cheltuielile de exploatare în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei** aferente unei facturi emise de S.C. .X. S.R.L.

Se reține că S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv în perioada 11.06.2009 - 19.12.2010, iar S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv în perioada 11.06.2009 - 22.11.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *"nu poate fi sancționată pentru faptul că unii dintre furnizorii săi au devenit inactivi și [...] atâta timp cât furnizorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. au colectat TVA aferentă livrărilor realizate către S.C. .X.S.A., respingerea dreptului de a deduce TVA la*

nivelul .X.de către organele de inspecție fiscală este nefondată și abuzivă”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, în situația în care contribuabilii sunt declarați inactivi, nu mai sunt persoane impozabile din perspectiva TVA, astfel că atât condițiile de fond și formă impuse de legiuitor pentru acordarea dreptului de deducere a TVA sunt analizate din perspectiva realizării lor de către o persoană impozabilă, ceea ce nu este cazul în speță.

Referitor la faptul că prin contestație, S.C. .X.S.A. a invocat Decizia C-324/11 Gabor Toth a Curții Europene de Justiție privind dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite de la contribuabili inactivi, se reține că jurisprudența comunitară statuează faptul că legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor legate de formă.

Organul de soluționare reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească **acest drept instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi** este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la **art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„ (1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1[^]1) și (1[^]2) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.”

De asemenea, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscriși în **Registrul contribuabililor inactivi/reactivați** care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achizitiei de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia: „*nu poate fi sancționată pentru faptul că unii dintre furnizorii săi au devenit inactivi, iar aplicarea unei sancțiuni precum anularea dreptului de a deduce TVA constituie o încălcare gravă a principiului proporționalității*”, organul de soluționare a contestației **nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei această susținere**, în condițiile în care societatea nu face dovada îndeplinirii condițiilor legale prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Ținând cont de cele menționate, rezultă că S.C. .X.S.A. nu beneficiază de dreptul de a deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. ulterior declarării acestora ca societăți inactive, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit pentru anul 2010 și la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA, motiv pentru care în temeiul dispozițiilor **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de

impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor privind immobilizările financiare cedate în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor aferente pierderii înregistrate din vânzarea acțiunilor S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese cu claritate starea de fapt fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2010, S.C. .X.S.A. a vândut acțiunile deținute la S.C. .X. S.A. înregistrând în contul de cheltuieli 6641"Cheltuieli privind immobilizările financiare cedate" suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală consideră suma de .X. lei ca fiind cheltuială nedeductibilă, în temeiul art. 21 alin. (4) lit. h) coroborat cu art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare acțiunile deținute de S.C. .X.S.A. la S.C. .X. S.A. fiind vândute sub prețul cu care acestea au fost înregistrate în evidența contabilă, rezultând astfel o diferență nefavorabilă a valorii titlurilor de participare.

Prin contestație, S.C. .X.S.A. susține că acțiunile deținute la .X. au fost reevaluate pentru a determina raportul de schimb în scopul operațiunii de reorganizare, data situațiilor financiare utilizate în scopul fuziunii a fost 31.05.2010, aceasta fiind și data de referință a valorii reevaluate a acțiunilor .X..

De asemenea, societatea susține că a înregistrat în contabilitate vânzarea acțiunilor .X. și nu pierderea înregistrată ca urmare a reevaluării, așa cum eronat a reținut inspecția fiscală și în conformitate cu excepția menționată la art. 21 alin. (4) lit. h) coroborat cu art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare a considerat cheltuiala de .X. lei ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit.

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”.

Conform pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

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

De asemenea, potrivit prevederilor **art.21 alin.(4) lit.h)** din același act normative, în vigoare până la data de 01.01.2012:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

*h) cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a **titlurilor de participare** la persoanele juridice la care se dețin participații, precum și de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora. Excepția nu se aplică pentru cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a titlurilor de participare tranzacționate pe piața autorizată și supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, în perioada 1 ianuarie 2009-31 decembrie 2009 inclusiv;*

coroborat cu pct.45 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:

“45. Cheltuielile reprezentând pierderi de valoare a titlurilor de participare, ca urmare a reducerii valorii capitalului social la societatea comercială la care se dețin titlurile de participare sau ca urmare a evaluării potrivit reglementărilor contabile, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În sensul prevederilor art. 20 lit.b) și art. 21 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal, obligațiunile pe termen lung reprezintă obligațiunile cu maturitate/scadență mai mare de un an, stabilită conform prospectului de emisiune.

46. Nu intră sub incidența acestor prevederi cheltuielile reprezentând valoarea titlurilor de participare tranzacționate sau cesionate.

47. În cazul vânzării titlurilor de participare, profitul impozabil se determină ca diferență între valoarea obținută în urma vânzării și valoarea nominală în cazul primei vânzări sau costul de achiziție ori valoarea fiscală definită potrivit art.27 din Codul fiscal, după caz.

La scoaterea din gestiune a titlurilor de participare se poate utiliza una dintre metodele folosite pentru scoaterea din evidență a stocurilor”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, diferențele nefavorabile de valoare, respectiv variațiile temporare de valoare ale titlurilor de participare, în sensul scăderii cotației acestora sau ca urmare a altor cauze nu constituie cheltuieli deductibile, deoarece nu reprezintă „cheltuieli” sau „pierderi” definitive.

Însă, de la prevederile legale privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice fac excepție cheltuielile determinate de vânzarea-cesionarea acestor titluri.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în luna octombrie 2010, S.C. .X.S.A. a vândut acțiunile deținute la S.C. .X. S.A. sub prețul cu care acestea au fost înregistrate în evidența contabilă, în contul de cheltuieli 6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”, rezultând o diferență nefavorabilă a valorii titlurilor de participare în sumă de .X. lei pe care societatea a considerat-o cheltuielă deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Potrivit susținerilor contestatarei, *data situațiilor financiare de fuziune a fost 31.05.2010 și de asemenea evaluarea acțiunilor .X. a avut loc cu ocazia fuziunii, data de referință a evaluării fiind 31.05.2010.*

De asemenea se reține că societatea invederează că s-a opus operațiunii de fuziune, retrăgându-și acțiunile pe care, ulterior le-a vândut la prețul pieței, deci în pierdere.

Din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nu rezultă dacă societatea a înregistrat diferența nefavorabilă la data evaluării acțiunilor .X. sau la data vânzării acestora ca efect al tranzacției, aspect esențial pentru încadrarea situației defapt în prevederile legale incidente în materie.

Având în vedere cele menționate mai sus, precum și prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene potrivit cărora „*evaluările efectuate cu ocazia reorganizării de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț [...]*”, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.94 din OG

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din int.X.retarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2906/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-GJ .X./20.08.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ .X./20.08.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași obligație bugetară și aceeași perioadă conform celor reținute în motivarea prezentei decizii prin raportare la prevederile normative incidente cauzei.

4. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent veniturilor în sumă de .X. lei obținute din împrumuturile acordate S.C. .X. S.A.,

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au reîntregit în mod legal profitul impozabil al S.C. .X.S.A. cu venituri din dobânzi aferente unor împrumuturi acordate S.C. .X. S.A. - persoană juridică română afiliată.

În fapt, S.C. .X.S.A. are tranzacții semnificative ca volum și ca valoare cu S.C. .X. S.A. și în perioada februarie – iulie 2011 a acordat un număr de 5 împrumuturi la societatea afiliată .X. S.A. cu o rată anuală a **dobânzii de 2%, numărul de zile pentru care au fost acordate aceste împrumuturi fiind**

cuprins între 4 și 25 de zile, societatea necontestând relația de afiliere cu S.C. .X. S.A..

Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma analizării Dosarului prețurilor de transfer prezentat de .X.S.A. că împrumuturile respective nu sunt de tip overnight (împrumuturi de pe o zi lucrătoare pe alta) ca să justifice nivelul ratei dobânzii din comparația menționată, dobânda de referință practică fiind cea comunicată de BNR.

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent veniturilor în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei, prin reîncadrarea tranzacției cu aplicarea dobânzii de referință comunicată de BNR pentru perioada respectivă de 6,25%, în conformitate cu **art.23, alin.5, lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal** cu completările și modificările ulterioare.

În drept, în perioada supusă verificării, la **art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

“2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit”.

Conform **art. 19,alin.(5)** din același act normativ :

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La

stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

De asemenea, **la art.23 alin.5 lit.a) și b)** din același act normativ se prevede:

“(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei;”

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9% pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului”

Față de cele de mai sus se reține că nivelul ratei dobânzii de referință, recunoscută la calculul profitului impozabil, este cea din ultima lună a trimestrului pentru care se calculează impozitul pe profit, publicată de Banca Națională a României în Monitorul Oficial al României, Partea I”

Conform **prevederilor 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:

“1. *Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.*

Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale [...]. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Totodată, conform prevederile **pct.38 din Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal**, precizează:

“38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.”

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali,

încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

Astfel, în cazul când un contribuabil primește un împrumut (credit) de la o persoană afiliată, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea servicii este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului, dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop și dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

De asemenea, la examinarea dobânzii, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului, iar ratele dobânzii trebuie aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă, dar în niciun caz **nu trebuie să fie sub nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru.**

Prin urmare, având în vedere că în perioada supusă inspecției fiscale societatea a acordat împrumuturi sub nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea dobânzii aferente împrumutului acordat de societate și stabilind diferențe de venituri din dobânzi au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate, prin recalcularea dobânzii care s-ar fi convenit pentru împrumuturile acordate persoanei afiliate și pe cale de consecință au majorat baza de impunere pentru determinarea profitului impozabil cu contravaloarea dobânzilor nepercepute aferent împrumuturilor acordate către S.C. .X. S.A., în perioada februarie – iulie 2011, reținând în sarcina acesteia impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei.**

Din Raportul de inspecție fiscală se reține că .X.S.A. are tranzacții semnificative ca volum și ca valoare cu societatea .X. S.A. (vânzări de mărfuri și produse finite în proporție de peste 30%), după cum urmează :

- vânzări de făină și materiale auxiliare către .X. T1;
- vânzări de mijloace fixe către .X. T2;
- vânzări de alte bunuri către .X. T3;
- achiziții de produse de panificație, patiserie și materiale auxiliare de la .X. T4;
- achiziții de alte bunuri (mijloace fixe, obiecte de inventar, vehicule, echipamente) de la .X. T5;

- servicii de închiriere cântar pod basculă primite de la .X. T6;
- servicii de marketing primite de la .X. SA T7;
- servicii de igienizare și reparații primite de la .X. T8;
- servicii de transport prestate către .X. T9;
- servicii de manipulare marfă prestate către .X. SA T10;
- refacturări de costuri primite de la .X. T11;
- refacturări de costuri efectuate către .X. T12;
- un împrumut în euro primit de la .X. T13;
- **împrumuturi în euro și lei acordate către .X. T14**

În perioada februarie – iulie 2011 S.C. .X.S.A. a acordat un număr de X **împrumuturi în valoare totală de .X.euro și .X. lei** din disponibilitățile deținute de societate la societatea afiliată .X. S.A. cu o rată anuală a **dobânzii de 2%, numărul de zile pentru care au fost acordate aceste împrumuturi fiind cuprins între 4 și 25 de zile.**

De asemenea, din Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./20.08.2014, se reține că pentru stabilirea corectă a valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între părțile afiliate, organele de inspecție fiscală au solicitat, ca justificare, întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer pentru toate tranzacțiile existente, conform solicitării nr..X./04.06.2014, în conformitate cu art. 2 alin. (1) din Ordinul nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Din Dosarul prețurilor de transfer organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză economică pentru a stabili în ce măsură tranzacțiile respectă principiul valorii de piață, metodele folosite fiind :

- metoda comparării prețurilor necontrolate;
- metoda prețului de revânzare;
- metoda cost-plus;
- metoda împărțirii profiturilor;
- metoda marjei nete de tranzacționare.a prezentat echipei de inspectie fiscala, in care a realizat

De asemenea, din analiza Dosarul prețurilor de transfer a rezultat că împrumuturile nu sunt de tip overnight (împrumuturi de pe o zi lucrătoare pe alta).

Organul de soluționare reține că în conformitate cu **art.82 alin.f) din Regulamentul nr.31/29.12.2011 privind raportarea de date și informații statistice la Banca Națională a României:**

“f) credit overnight - credit acordat de către corespondent repondentului, a cărui scadență este stabilită de către corespondent, dar nu mai târziu de

sfârșitul zilei de operare a corespondentului următoare celei în care a fost acordat creditul”.

Referitor la argumentele menționate în Nota explicativă de doamna .X. în calitate de director economic, privind nivelul de 2% al ratei dobânzii practică de către S.C. .X.S.A. pentru împrumuturile acordate societății afiliate .X. S.A., potrivit căroră: „s-a ales acest nivel din comparația cu nivelul ratelor dobânzilor la depozitele noi overnight acordate de bănci”, **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât** împrumuturile respective nu sunt de tip overnight (împrumuturi de pe o zi lucrătoare pe alta) ca să justifice nivelul ratei dobânzii din comparația menționată, dobânda de referință utilizată în calcul fiind cea comunicată de BNR.

De asemenea, nu pot fi reținute argumentele contestatoarei potrivit căroră “rata de referință BNR reprezintă rata medie a dobânzii la care BNR atrage depozite de pe piața interbancară în cursul unei luni, și nu reprezintă o rată de dobândă care ar fi fost agreată de persoane independente pentru împrumuturi acordate în condiții comparabile celor stabilite între S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.A” întrucât cele două societăți sunt persoane afiliate, iar prevederile legale pentru această situație sunt neechivoce.

Organul de soluționare reține de asemenea că așa cum este stipulat și la **art.1 din Legea nr.31/1990 a societăților comerciale**, republicată:

“(1) În vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.”

Natura contractuală a societății comerciale este conferită de manifestarea de voință a fondatorilor de a se asocia în vederea realizării unor acte de comerț. Această natură convențională impune în mod necesar procesului de constituire, organizare și funcționare a societății comerciale unele elemente structurale și funcționale esențiale, cum sunt: încheierea între asociați a unui act constitutiv (pactul societar), constituirea și conservarea unui capital social (fondul comun constituit prin aporturile asociaților și care formează patrimoniul inițial al societății comerciale), intenția asociaților de a conlucra în vederea obținerii de profit, pentru a-l distribui între ei (affectio societatis) și scopul societății -de a realiza profit prin acte de comerț.

Acordarea de împrumuturi cu dobânzi mai mici decât dobânda de referință comunicată de Banca Națională a României pentru perioada respectivă de 6,25%, este contrară scopului pentru care s-a înființat și funcționează o societate comercială, aceasta neavând aptitudinea legală de a

face gratuități ori reduceri nici chiar în cazul acordării de împrumuturi firmelor afiliate.

Organul de soluționare reține că în conformitate cu **art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Exercitarea dreptului de apreciere

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

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate, prin recalcularea dobânzii care s-ar fi convenit pentru împrumuturile acordate persoanei afiliate și pe cale de consecință au majorat baza de impunere pentru determinarea profitului impozabil cu contravaloarea dobânzilor nepercepute aferent împrumuturilor acordate către S.C. .X. S.A., în perioada februarie – iulie 2011, reținând în sarcina acesteia impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat veniturile S.C. Șapte Spine S.A. și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul dispozițiilor **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, se reține că acestea urmează soarta principalului și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la impozitul pe profit și TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile prestate de S.C. .X. S.A. :

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestările

de servicii, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că nu reiese modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății și că serviciile au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, în perioada 2008 -2009 societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile aferente unor prestări servicii în baza facturilor emise de S.C. .X. S.A.

Din Contractul de prestări servicii nr..X./05.03.2008 încheiat cu S.C. .X. S.A. rezultă că S.C. .X.S.A. a beneficiat de servicii de consiliere juridică referitoare la spețe comerciale, servicii IT, servicii de marketing, management financiar și managementul riscului de creditare a clienților societății.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că prestările de serviciu efectuate de S.C. .X. S.A. se suprapun cu cele prestate de S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L .X., S.C. .X.S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X. astfel că în conformitate cu art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, au stabilit cheltuielile din activități de consultanță, îndrumare, monitorizare, asistență în ce privește dezvoltarea și implementarea sistemelor moderne de management ca fiind nedeductibile fiscal.

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 S.C. .X. S.A.

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) 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 20.08.2014, cât și din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că S.C. .X.a încheiat cu societatea afiliată .X. S.A. contractul de prestări servicii nr..X./05.03.2008, având ca **obiect** „*activități de consultanță, îndrumare, monitorizare, asistență în ce privește dezvoltarea și implementarea sistemelor moderne de management în vederea creșterii performanțelor Beneficiarului*”.

Din Nota explicativă semnată de doamna .X. în calitate de director economic, reiese că serviciile achiziționate de S.C. .X.S.A. de la S.C. .X. S.A. sunt următoarele:

- Management financiar (cash management - trezorerie; pregătirea informațiilor financiare pentru managementul operativ și de top, calcularea și analiza abaterilor, analize de profitabilitate per centre de profit, analize de randament pentru evaluarea oportunităților investiționale pe metoda „discounted cash flow” și calculul de randament intern RIR, MIRK; menținerea relațiilor cu băncile în vederea angajării de facilități de finanțare pe termen lung și/sau scurt, evaluare prevederi contractuale și negocieri, evaluare și constituire de garanții colaterale, etc.);

- Managementul riscului de creditare a clienților morarului prin credit furnizor (comercial) conform termenilor comerțiați practicați în piața de morărit de către competitori (circa 24 - 45 zile termen de plată): identificarea și descrierea bunelor practici în procedura de credit management, practica colectării informațiilor minime necesare în vederea efectuării analizei de bonitate, elaborarea și operarea modelului de stabilire a ratingului de solvabilitate și a nivelului limitei de creditare recomandată, practica identificării semnalelor de alertă, managementul soldurilor restante și a celor critice, operarea sistemului de raportare solduri în termen, scadente și cu scadența depășită, operarea de provizioane pentru probabilitatea de neîncasare a creanțelor, controlul nivelurilor de expunere la risc prin stabilirea obiectivelor țintă pentru solduri și limite de creditare.

- Consiliere juridică referitoare la spețe comerciale, verificare texte de contract ale facilităților de finanțare de la bănci și constituirea de garanții, litigii, recuperare prin mijloace juridice a creanțelor restante de la clienți, etc.

- Servicii de întreținere și intervenții pe rețeaua de calculatoare, internet și intranet, suport dezvoltări sisteme informatice de sprijin a deciziilor de management (ex. QlikView: vânzări zilnice segmentate pe centre de profit, pe canale și categorii de produse; stocuri); asistență informatică pentru rularea jurnalelor contabile specifice și a ciclului de închidere contabilă a perioadei de raportare financiară, confecționarea de cerințe specifice de business în

vederea culegerii și selecției de oferte pentru implementarea unui sistem informatic integrat de tip .X., etc,

- Servicii de marketing precum: analiza industriei, analiza competiției, prospectare piață, evaluare brand, dezvoltare concept brand, analiza competiție, creare identitate și însemne de identificare vizuață, strategie de comunicare, creare identitate vizuală, marketing pentru lansare făinuri ambalate, plan de marketing pentru lansare mix-uri de făinuri ambalate în punji gata pentru aparatele de pregătit pâine casnice etc.

Din analizarea situațiilor de lucrări anexate la facturile emise de S.C. .X. S.A., reiese că nu sunt prezentați salariații care au efectuat aceste prestări, pontajele salariaților, numărul de ore efectiv prestate, tarifele pe ore și nici consultanța telefonică și scrisă acordată de S.C. .X. S.A. la S.C. .X.S.A. așa cum reiese din procesele verbale de predare-primire aferente contractului de prestări servicii nr..X./05.03.2008. Însă, dintr-o serie de anexe atașate la puncte de vedere exprimate de S.C. .X.S.A. reiese că în fiecare luna timp de 22 de luni s-au prestat 2073 de ore cu 11 salariați ai societății .X. S.A., rezultând că fiecare salariat al prestatorului .X. a alocat 8,5 ore pe zi, timp de 22 de luni, numai pentru societatea contestatoare, nemaievând astfel timp să realizeze sarcinile de serviciu pentru angajatorul .X..

De asemenea, Fișele de post aferente angajaților S.C. .X. S.A. (în număr de 29), aflate la dosarul cauzei la Anexa 6, nu clarifică ce operațiuni au fost executate de către fiecare salariat în timpul orelor de program în folosul S.C. .X.S.A. separat de operațiunile executate în folosul angajatorului S.C. .X. S.A.

În același sens este și practica instanței judecătorești, Înalta Curte de Casație și Justiție reținând 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 mai reține că, prin documentele aflate la dosarul cauzei S.C. .X.S.A. nu justifică efectuarea prestărilor de servicii în interesul activităților desfășurate, deoarece din detalierea activităților pretinse a fi desfășurate de prestatorul S.C. .X. S.A. rezultă că beneficiarul S.C. .X.SA ar fi putut executa acele servicii cu personalul propriu, la data respectivă S.C. .X.SA având înființat compartiment distinct de contabilitate & controlling și încadrat personal de specialitate cu contract individual de muncă așa cum reiese din organigrama societății aferentă anului 2008.

De asemenea, tot în perioada 2008-2009, societatea contestatară avea încheiate mai multe contracte de consultanță în afaceri care se suprapun cu obiectul contractului cu S.C. .X. S.A. după cum urmează:

- **Contractul nr.SSP_X/15.04.2007** încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., contract prelungit prin acte adiționale succesive până la data de 31.12.2012 care a avut ca obiect *„Consultanță, îndrumare, monitorizare, asistență, instruire și control în ceea ce privește dezvoltarea și implementarea sistemelor moderne de management pentru creșterea performanțelor clientului”*;

- **Contractul nr.X/31.03.2008** încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., contract care are ca obiect *„Servicii de consultanță managerială ce vizează optimizarea rezultatelor financiare ale beneficiarului”*;

- **Contractul din data de 23.07.2008** încheiat cu S.C. .X.S.R.L. .X., care a avut ca obiect *„furnizarea de informații de retail, audit pentru pâine și raportarea la nivel național”*;

- **Contractul nr.X/06.11.2007** încheiat între **S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.A.**, prelungit prin act adițional pentru anul 2008 care a avut ca obiect pentru partea de informatică și IT *„întreținerea și crearea unui blog tematic”*.

De asemenea, conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală din data de 20.08.2014 se reține ca organele de inspecție fiscală au **acordat deductibilitate la profitul impozabil pentru cheltuielile cu serviciile contractate și achitate către S.C. .X. S.R.L., .X.S.R.L. .X., .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X..**

Având în vedere documentele de mai sus, se reține că atât prin proprii salariați specializați, cât și prin contractele de consultanță în afaceri și management încheiate cu firmele specializate S.C. .X. S.R.L., .X.S.R.L. .X., .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., erau acoperite nevoile de management

financiar, servicii de marketing, IT și juridic, ale S.C. .X.S.A, aceasta neprobând necesitatea angajării altor servicii care să fie prestate de S.C. .X. S.A.

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 societatea trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează 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.

Referitor la principiului neutralității invocat de societate, se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât 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 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).

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a adresei emise de Ministerului Finanțelor Publice – Direcția de legislație potrivit căreia dreptul de deducere a TVA este judecat exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prezentate în cuprinsul Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, indiferent dacă deductibilitatea unor cheltuieli este recunoscută sau nu la calculul impozitului pe profit, aceasta nu poate fi reținută 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 societatea avea încheiate contracte și cu alte societăți, contracte care se suprapuneau ca perioadă și obiect cu cel încheiat cu S.C. .X. S.A., 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 serviciilor sau prin prezentarea unor documente cu caracter general.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile prestate de S.C. .X. S.A., motiv pentru care în temeiul dispozițiilor **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 pentru acest capăt de cerere.

6. În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar, se reține că potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” acestea urmează soarta principalului.

Astfel, întrucât la cap. III pct. 2 și pct. 5 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru TVA stabilită suplimentar în cuantum de X lei și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor, ca o consecință, va fi respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru dobânzile aferente în sumă de X lei și pentru penalitățile de întârziere în sumă de X lei.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit, se reține că la cap. III pct. 1, pct. 4 și pct. 5 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit suplimentar în cuantum de X lei, iar la cap. III pct. 3 din prezenta decizie s-a desființat parțial decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

Astfel, se va proceda la:

- respingerea contestației pentru:
- X lei – dobânzi aferente impozitului pe profit;
- X lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- desființarea deciziei de impunere contestată pentru:

- X lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze cuantumul acestora în funcție de cuantumul obligațiilor cu titlu de impozit pe profit ce va fi stabilită în sarcina societății.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.214 ali.1 și art.216 alin.(1), alin. (3) și alin. (3[^]1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.10.1, pct.11.1 lit.a) și pct. 11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014, se:

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X.S.A. împotriva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de **.X. lei**;
- majorări și dobânzi de întârziere în sumă de **.X. lei**;
- penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**;

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X.S.A. împotriva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X – impozit pe profit,
- X lei – dobânzi aferente impozitului pe profit,
- X lei – penalități aferente impozitului pe profit,
- X lei – TVA,
- X lei – dobânzi aferente TVA,

X lei – penalități aferente TVA.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GJ .X./20.08.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de X lei, reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit,

X lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,

X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni pentru aceeași perioadă și același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**