

DECIZIA nr.1715

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administrația Județeană a Finanțelor Publice, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. , cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si contesta partial actul administrativ fiscal si anume contestatia priveste obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- TVA;
- impozit pe profit;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat societatii conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa la posta, conform plicului anexat in original la dosarul cauzei; contestatia a fost inregistrata la D.G.R.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Prin contestatia formulata, inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actului administrativ fiscal cu privire la TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare precum si impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata.

In contestatia formulata , societatea contestatara arata ca organele de inspectie fiscala, prin actul administrativ fiscal contestat, au stabilit baza impozabila rezultata din inregistrarea pe cheltuieli a unor achizitii de servicii nereale de la un afiliat , asupra careia au stabilit suplimentar impozit pe profit.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind nedeductibila TVA aferenta achizițiilor de servicii efectuate de la o societate afiliata.

Societatea contestatara considera ca Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala este netemeinica si nelegala si prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Societatea face parte din Grupul X, fiind principala entitate a grupului;din cadrul grupului mai fac parte I si S.

Societatea are ca obiect principal de activitate fabricarea de constructii metalice si parti componente, producand orice componenta pentru linii de asamblare auto: dispozitive

verificare si calibrare cu grad inalt de precizie, componente esentiale in procesul de constructie al autovehiculelor, statii, dispozitive si componente de inalta calitate folosite la stantare.

In ceea ce priveste Societatea I, societatea contestatara arata ca acesta are ca obiect principal de activitate repararea masinilor, prestand servicii de asistenta tehnica si consultanta in inginerie privind operatiuni specifice de reparatii si mentenanta a utilajelor.

Societatea X arata ca are 2 actionari fiecare, cu cota de participare de 50%, actionarii avand si calitatea de administratori.

Societatea I are actionar unic, care este si administratorul societatii X.

Societatea X avea in anul 2017 un numar mediu de.. angajati, in crestere fata de anii precedenti; societatea are un trend constant in ceea ce priveste impozitul pe profit. Sustine ca, in perioada care a si facut obiectul controlului fiscal, in cadrul grupului, nu s-a intocmit o politica formala de stabilire a preturilor de transfer, in cadrul tranzactiilor desfasurate intre partile afiliate.

Societatea contestatara considera ca exercitarea dreptului de apreciere, stipulat la art.6 din Codul fiscal a fost exercitat in mod abuziv, de catre organul fiscal acesta depasindu-si atributiile si competentele ce ii revin. In concret organul fiscal nu a facut o coroborare obiectiva a probelor, pronuntandu-se asupra unui contract fara a avea competenta si calificarea necesara.

Societatea contestatara arata ca, potrivit Contractului perfectat intre cele doua societati, Societatea X in calitate de beneficiar si Societatea I in calitate de executant, executantul *"se obliga sa efectueze operatiuni specifice de intretinere si revizie tehnica ale utilajelor (intretinere curenta preventiva, asistenta tehnica control si verificare tehnica)"*.

Partile convin si asupra modului de derulare al contractului, la pct. III si anume:

Art.4 Beneficiarul se obliga sa sesizeze Executantul in legatura cu functionarea necorespunzatoare a fiecarui utilaj, comunicand tipul utilajului si anul de fabricatie.

Art. -5 Beneficiarul se obliga sa descrie in mod detaliat avaria cat si cauza producerii acesteia si sa nominalizeze piesele si subansamblele deteriorate daca este cazul;

Art. 7 Beneficiarul asigura ca reviziile tehnice periodice si lucrarile de intretinere ale utilajelor sa fie executate numai de personalul executantului. Operatiunile de intretinere zilnica vor fi efectuate de personalul beneficiarului, instruit si autorizat de executant.

Art. 9 Piesele de schimb necesare bunei functionari vor fi asigurate, fie de executant fie de beneficiar cu conditia ca acestea sa fie omologate si sa corespunda calitativ iar oferta de pret sa fie acceptata de beneficiar.

Art. 12 Executantul se obliga sa acorde o garantie in cuantumul garantiei producatorului pentru subansamblele si piesele inlocuite.

Art. 13 Garantia acordata se anuleaza in cazul in care defectiunile utilajelor se datoreaza exploatarii necorespunzatoare sau interventiilor de depanare neautorizate.

Din analiza logico-juridica a prevederilor contractuale expuse anterior (analiza care organului de control fiscal a scapat) rezulta pe de o parte ca Beneficiarul se obliga sa plateasca lunar, pretul stabilit prin contract si ulterior prin actele aditionale, in schimbul indeplinirii de catre executant a obiectului contractului: operatiuni specifice de intretinere si revizie tehnica ale utilajelor (inclusiv intretinere curenta preventiva, asistenta tehnica control si verificare tehnica), sa intervina ori de cate ori o va cere beneficiarul, interventie care se putea datora functionarii necorespunzatoare a utilajelor dar si sa intruiasca personalul beneficiarului in vederea intretinerii zilnice.

Societatea contestatara invoca prevederile art. 1266, art.1267 si art.1268 din Codul civil si sustine ca interpretarea contractului trebuie sa se faca in concordanta cu cele stipulate de legiuitor si in plina concordanta cu intentia avuta de parti la perfectarea contractului, ori aceasta intentie este data de operatiuni specifice de intretinere si revizie tehnica ale utilajelor (inclusiv intretinere curenta preventiva, asistenta tehnica, control si

verificare tehnica) ori de cate ori o va cere beneficiarul, interventie care se putea datora functionarii necorespunzatoare a utilajelor si instruire a personalului beneficiarului; beneficiarul achita un pret lunar executantului in schimbul prestarii de catre acesta a operatiunilor specifice de intretinere si revizie tehnica si doar cand este cazul (in cadrul aceluiasi cost) sa se intervina pentru functionarea necorespunzatoare a vreunui utilaj.

In schimbul acestui pret executantul pune la dispozitia beneficiarului si expertiza sa.

Plata pretului nu este conditionata de vreun numar de interventii.

Logica perfectarii unui asemenea contract isi gaseste fundament inclusiv din punct de vedere tehnic, intrucat repararea si intretinerea intre reparatii a masinilor necesita costuri suplimentare , iar depistarea din timp si eliminarea cauzelor care provoaca iesirea prematura din uz a unui utilaj are rezultate economice importante ,micsorand opririle neproductive, maresc perioada dintre reparatii si reducand costurile necesare repararii acestora.

Societatea contestatara sustine ca pentru aceste motive nu trebuie sa detina pentru a justifica plata pretului contractului corespondenta lunara asupra defectiunilor utilajelor,o situatie cu nominalizarea pieselor de schimb utilizate, ofertele de pret acceptate de beneficiar,aceasta intrucat, pe de o parte , executantul presta si intretinerea utilajelor, iar pe de alta parte nicaieri in cuprinsul contractului, nu se stipuleaza ca sesizarea cu privire la nefunctionarea unui utilaj sa fie facuta in scris (cap.III,art. 4) .

In acelasi sens , cata vreme achizitionarea pieselor poate fi facuta direct de catre beneficiar (art. 9) nu este necesara existenta unor oferte de pret acceptate de societate.

Sustine ca a pus la dispozitia organului de control fiscal o intreaga corespondenta electronica prin care Societatea X a achizitionat in mod direct, nu prin intermediul executantului, piesele necesare functionarii utilajelor, astfel ca executantul nu poate da o garantie . Edificatoare in acest sens este corespondenta electronica privind comanda de piese necesare lucrarilor de reparatie dar si a facturilor de achizitie, care certifica ca aceste piese au fost achizitionate direct de catre beneficiar,potrivit dispozitiilor contractuale.

Societatea contestatara sustine ca intre parti exista perfectate un numar de procese verbale de interventii, procese verbale care certifica executarea lucrarilor de interventie.

In ceea ce priveste pretul contractului de prestari servicii societatea contestatara arata ca initial pretul a fost de.. lunar, pentru ca prin trei acte aditionale valoarea acestuia sa fie modificata..

Societatea contestatara arata ca pe perioada care a facut obiectul controlului fiscal a fost intocmit Dosarul preturilor de transfer, acesta fiind documentul prin care societatea, desfasurand activitate cu persoane afiliate, justifica quantumul preturilor tranzactiilor respective, demonstrand astfel respectarea pretului pietei si executarea serviciilor.Astfel considera ca majorarea pretului contractului, in conditiile in care obiectul contractului ramane acelasi nu este interzis asa cum a retinut organul de inspectie fiscala, pretul contractului reprezentand conventia partilor ,nicio institutie a statului neputand manifesta vreo ingerinta in vederea diminuarii sale.Aceasta cu atat mai mult cu cat potrivit Dosarului preturilor de transfer pretul contractului respecta principiul preturilor de transfer.

Totodata, societatea contestatara precizeaza ca intre data perfectarii contractului de prestari servicii si datele la care au survenit actele aditionale ,parcul utilajelor societatii a fost marit, conform documentelor anexate (facturi de achizitie) .

In ceea ce privesc aprecierile organului de inspectie fiscala fata de activitatea manageriala , societatea contestatara sustine ca rolul organului fiscal care efectueaza controlul este acela de a verifica legalitatea si conformitatea respectarii prevederilor legislatiei fiscal si contabile sau a altor aspect relevante pentru impozitare neputand in niciun fel exercita o ingerinta in activitatea manageriala a societarii, a factorilor de profitabilitate si rentabilitate. Sustine ca nu poate achizitiona lunar utilaje de natura celor

pe care le detine, nicio societate nu poate proceda in acest fel, dar pot asigura in conditiile impuse de piata mentenanta acestora.

Societatea contestatara considera ca fiind eronate aprecierile organului de inspectie fiscala privind Societatea I , respectiv ca urmare interogarii aplicatiei informatice FISCNET-REVISAL aceasta nu a avut angajati, deoarece asociatul unic este specialist calificat si autorizat sa acorde asistenta in domeniul ingineriei auto, avand diploma de expert in ingineria mecanica ca urmare absolvirii studiilor de specialitate, specializare in inginerie si mecanica.

Societatea sustine ca obiectul contractului de prestari servicii perfectat de cele doua societati are in vedere serviciile de:asistenta tehnica, consultanta tehnica, indrumare, supraveghere, instruire personal,suport in vederea functionarii optime a utilajelor, potrivit calificarii detinuta de catre administratorul Societatii I.Niciun text de lege nu obliga administratorul unei societati sa desfasoare activitate in cadrul societatii in baza unui contract individual de munca, cate vreme administratorul primeste si indemnizatie in acest sens; sustine ca este obligatia organului de inspectie fiscala sa probeze cele retinute in sarcina contribuabilului si nu cade in sarcina contribuabilului in a proba contrariul.Organul fiscal nu aduce probe pentru a demonstra presupusul caracter fictiv al contractului de prestari servicii incheiat intre Societatea X si Societatea I , ci se multumeste sa faca pure aprecieri subiective lipsite de un suport probatoriu .

Totodata, societatea contestatara sustine ca nu exista dispozitii legale care sa dea posibilitatea organului fiscal in a controla oportunitatea tranzactiei sau sa verifice necesitatea incheierii unui contract sau achizitionarii unor utilaje pentru desfasurarea eficienta a activitatii economice a contribuabilului supus inspectiei fiscale. Este evident ca cerintele vazute de autoritatea fiscala , adauga la lege, fiind contrare principiului neutralității fiscale in materie de TVA, principiu consacrat de art.I. al.(2) din Directiva 2006/112/CE.

Pentru motivele prezentate, societatea contestatara solicita admiterea contestatiei si anularea partiala a actului administrativ fiscal contestat cu privire la impozitul pe profit si TVA stabilita suplimentar.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice, s-au stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale suplimentare , care se compun din:

- impozit pe profit;

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare;

Societatea X contesta partial actul administrativ fiscal si anume contestatia priveste suma totala, care se compune din:

- impozit pe profit;

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare;

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice cu privire la TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare, rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a inregistrat , in perioada 01.04.2015-30.09.2017, in evidentele contabile facturi privind achizitia de servicii de intretinere si revizie periodica a utilajelor si TVA deductibila, emise de Societatea I, in baza Contractului de prestari servicii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intre cele doua societatii exista o relatie de afiliere.

Urmare analizarii contractului de prestari servicii incheiat intre Societatea I in calitate

de executant si Societatea X in calitate de beneficiar, organele de inspectie fiscala au constatat ca daca serviciile s-ar fi executat, intre partile contractante ar trebui sa existe:

- corespondenta cu privire la functionarea necorespunzatoare a utilajelor defecte, descrierea detaliata a avariilor, cauza producerii lor si piesele sau subansamblele deteriorate;

- nominalizarea pieselor de schimb utilizate, provenienta acestora, documentele din care sa rezulte omologarea acestora, oferte de pret acceptate de beneficiar;

- documente din care sa rezulte garantia acordata;

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea contractului a fost de.../luna , aceasta fiind modificata prin trei acte aditionale la valori mai mari , fara ca obiectul contractului sau alte clauze ale acestuia sa se fi schimbat, situatie care nu ar fi avut loc intre persoane independente.

Totodata, din procesele verbale prezentate de contribuabil in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca lunar au fost executate lucrari la 2-3 utilaje fara a exista documente din care sa rezulte necesitatea executarii acestor lucrari; procesele verbale sunt identice ,diferind doar utilajele asupra carora se sustine ca s-au efectuat lucrarile si data intocmirii.

Procesele verbale contin textul"La verificarea utilajelor mai sus mentionare s-au constatat si remediat defectiunile.In urma verificarilor beneficiarul a constatat ca serviciile de revizie si reparatii au fost efectuate corespunzator.

Urmare consultarii aplicatiei informatice FISCNET-REVISAL rezulta ca Societatea I nu a avut angajati care sa duca la indeplinire obiectivele contractului.

Urmare verificarii registrului imobilizarilor si a proceselor verbale puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu toate utilajele au fost inscrise in procesele verbale, multe utilaje sunt amortizate in totalitate si au fost luni in care valoarea de intrare a utilajelor era mai mica decat suma platita pentru presupusele interventii asupra acestora(ex.lunile martie si iulie 2017); au existat situatii in care s-au inregistrat prestari de servicii asupra unor utilaje vechi chiar in luna in care acestea au fost achizitionate.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca astfel de situatie nu s-ar fi petrecut intre parteneri independenti.

Din nota explicativa data de reprezentantul societatii rezulta ca Societatea X a dedus TVA iar Societatea I a colectat TVA si a platit bugetului de stat TVA aferenta serviciilor.

In ceea ce priveste argumentul referitor la calificarea persoanei care a prestat serviciile din partea Societatii I respectiv ca "asociatul unic are cunostinte in domeniu deoarece, in mare parte, echipamentele tehnologice au fost aduse din Italia", organele de inspectie fiscal il considera irelevant.

Totodata, urmare verificarii aplicatiei FISCNET, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea I nu a efectuat achizitii de servicii de la terti, pe perioada verificata.Societatea nu a putut dovedi cu documente ca tranzactiile sunt reale astfel ca organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzactiile in speta nu au scop economic si au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

Cu privire la impozitul pe profit, contestat de societate , din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca pe perioada verificata , societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu serviciile achizitionate de la societatea afiliata I .

Dupa cum s-a aratat si la subcapitolul" TVA" , in urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste tranzactii nu au scop economic, inregistrarea in contabilitatea societatii a acestor tranzactii fiind de a transfera in mod artificial bani de la o societate la alta.

În aceste condiții organele de inspectie fiscală au constatat că s-au încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, pct.48 din H.G. nr.44/2004, art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestată, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

Perioada verificată:01.01.2015-30.09.2017

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării, cu control anticipat, a Decontului de TVA, cu opțiune de rambursare, înregistrat la organul fiscal teritorial, prin care s-a solicitat la rambursare TVA, aferentă perioadei 01.09.2015-30.09.2017.

a).Referitor la cheltuielile cu serviciile și TVA, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile și TVA, înregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea I, în condițiile în care nu s-a probat realitatea operațiunilor iar la dosarul contestației nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspectie fiscală.**

În fapt, urmare verificării, organele de inspectie fiscală au constatat că Societatea X, pe perioada 01.01.2015-30.09.2017 a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal cu întreținerea și revizia tehnică a utilajelor în baza facturilor reprezentând contravaloare servicii de întreținere, revizie periodică a utilajelor, emise de societatea afiliată I, conform Contractului de prestări servicii.

Totodată, societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor reprezentând contravaloare servicii de întreținere, revizie periodică a utilajelor, emise de societatea afiliată I, conform Contractului de prestări servicii.

Urmare analizării contractului de prestări servicii, documentelor prezentate de societate, informațiilor din baza de date ANAF, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea nu probează realitatea tranzacțiilor, că tranzacțiile în cauză nu au scop economic.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.21, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.09.2015-31.12.2015, art.25, art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare începând cu data de 01.01.2016, au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile precum și TVA, înregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de societatea afiliată I.

În contestația formulată, societatea contestată susține că serviciile au fost prestate în baza Contractului perfectat între cele două societăți iar interpretarea contractului trebuie să se facă în concordanță cu cele stipulate de legiuitor și în plină concordanță cu intenția avută de părți la perfectarea contractului, ori această intenție este dată de operațiuni specifice de întreținere și revizie tehnică ale utilajelor (inclusiv întreținere curentă preventivă, asistență tehnică control și verificare tehnică) ori de câte ori o va cere

beneficiarul, interventie care se putea datora functionarii necorespunzatoare a utilajelor si instruire a personalului beneficiarului; beneficiarul achita un pret lunar executantului in schimbul prestarii de catre acesta a operatiunilor specifice de intretinere si revizie tehnica si doar cand este cazul (in cadrul aceluasi cost) sa se intervina pentru functionarea necorespunzatoare a vreunui utilaj.

Societatea contestatara sustine ca intre parti exista perfectate un numar de procese verbale de interventii, incepand cu data de 30.04.2015 si pana la 30.09.2017, procese verbale care certifica executarea lucrarilor de interventie; depune la dosarul cauzei procesele verbale , facturi de achizitii utilaje, corespondenta electronica reprezentand comenzi piese.

In drept, in materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 si art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 01.01.2015-31.12.2015, potrivit caruia:

-art.19

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

-art.21

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

coroborat cu dispozitiile pct.12 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, date in aplicarea art.21 din Cod, care prevad :

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

De asemenea, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.01.2015-31.12.2015, potrivit carora:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

precum si pct.44 pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor

Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.21 alin.(4) din Cod , care prevad:

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

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

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

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

Pe perioada 01.01.2016-30.09.2017, sunt aplicabile prevederile art.19, art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care prevad:

-art.19

"(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală."

-art.25

"(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale."

La pct.5 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.19 din Cod, se prevede:

"(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor."

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

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

În speta sunt aplicabile și prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, potrivit cărora:

"57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și se adaugă cheltuielile nedeductibile; veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată.

Se reține că legiuitorul condiționează deductibilitatea fiscală a cheltuielilor înregistrate în evidențele contabile de existența documentelor justificative în baza cărora s-a efectuat înregistrarea.

De asemenea, se reține că pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative. Se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile care nu au la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte și nu se justifică prestarea efectivă a serviciilor prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să 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 justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

In materie de TVA, pe perioada 01.09.2015-31.12.2015, sunt aplicabile prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;"

-art.146

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;"

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. "

Iar potrivit pct.46 din același act normativ:

"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal."

Pe perioada 01.01.2016-30.09.2017 sunt aplicabile prevederile art.297 si art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.297

"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.[...]

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

a) operațiuni taxabile;"

-art.299

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 [...]

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);"

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod se prevede:

"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH."

iar la pct.69 din același act normativ se prevede:

"(1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal."

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca dreptul de deducere al taxei ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate se reține ca legiuitorul conditionează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de

indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Astfel in cazul achizitiilor de servicii, pentru indeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestarii serviciilor in beneficiul sau, operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Cu privire la faptul generator si exigibilitatea taxei pentru prestarile de servicii la art.134, art.134¹ si art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.09.2015-31.12.2015, se prevad urmatoarele:

-art.134

"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată."

-art.134¹

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."

-art.134²

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

Pe perioada 01.01.2016-30.09.2017 sunt aplicabile prevederile art.280, art.281, art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.280

"1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei."

-art.281

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."

-art.282

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

Din prevederile legale enuntate se retine ca faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Se retine ca, in cazul prestarilor de servicii faptul generator intervine la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate , in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiar.

Prin urmare, se retine ca efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata, folosirea sintagmei "serviciul sa fie prestat" implica prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada verificata, societatea a inregistrat in evidentele contabile, lunar, cheltuieli deductibile fiscal cu intretinerea si revizia tehnica a utilajelor in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii de intretinere, revizie periodica a utilajelor , emise de societatea afiliata I, conform Contractului de prestari servicii.

De asemenea se retine ca, in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii de intretinere, revizie periodica a utilajelor , emise de societatea afiliata I, conform Contractului de prestari servicii, societatea contestatara si-a exercitat lunar dreptul de deducere a TVA .

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata , societatea contestatara, in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii de intretinere, revizie periodica a utilajelor , emise de societatea afiliata I, conform Contractului de prestari servicii, a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal si si-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Potrivit Contractului de prestari servicii incheiat intre Societatea X in calitate de beneficiar si Societatea I in calitate de executant, executantul "*se obliga sa efectueze operatiuni specifice de intretinere si revizie tehnica ale utilajelor (intretinere curenta preventiva, asistenta tehnica control si verificare tehnica)*".

La pct. III "Conditii si mod de derulare" din contract se prevad urmatoarele:

"Art.4 Beneficiarul se obliga sa sesizeze Executantul in legatura cu functionarea necorespunzatoare a fiecarui utilaj, comunicand tipul utilajului si anul de fabricatie.

Art.5 Beneficiarul se obliga sa descrie in mod detaliat avaria cat si cauza producerii acesteia si sa nominalizeze piesele si subansamblele deteriorate daca este cazul;

Art.6 Executantul se obliga sa efectueze reviziile tehnice periodice . Reviziile tehnice periodice si lucrarile se vor executa la locul de exploatare a utilajelor indiferent de gradul de complexitate al acestora.

Art. 7 Beneficiarul asigura ca reviziile tehnice periodice si lucrarile de intretinere ale utilajelor sa fie executate numai de personalul executantului. Operatiunile de intretinere zilnica vor fi efectuate de personalul beneficiarului, instruit si autorizat de executant.

Art.8 Beneficiarul asigura accesul liber al echipei de interventie la utilaje, asigurand conditiile necesare bunei desfasurari a activitatilor de service.

Art. 9 Piesele de schimb necesare bunei functionari a utilajelor vor fi asigurate, fie de executant fie de beneficiar cu conditia ca acestea sa fie omologate si sa corespunda calitativ iar oferta de pret sa fie acceptata de beneficiar.

Art.10 Utilizarea altor piese de schimb fara acordul executantului duce la pierderea garantiei si rezilierea de drept a prezentului contract.[...]

Art. 12 Executantul se obliga sa acorde o garantie in cuantumul garantiei producatorului pentru subansamblele si piesele inlocuite .

Art. 13 Garantia acordata se anuleaza in cazul in care defectiunile utilajelor se

datoreaza exploatarea necorespunzatoare sau interventiilor de depanare neautorizate."

Potrivit pct.4 din contract, valoarea contractului este de.. euro/luna pentru care executantul va emite o factura la sfarsitul fiecarei luni la cursul oficial BNR din ziua facturarii.Scadenta facturii este de 30 zile de la data facturarii"

Se retine ca valoarea contractului a fost modificata prin trei acte aditionale. Din procesele verbale existente in copie la dosarul contestatiei, intocmite de executant, lunar, rezulta ca au fost executate lucrari la 2-3 utilaje; procesele verbale sunt identice ,diferind doar utilajele asupra carora se sustine ca s-au efectuat lucrarile si data intocmirii acestora.

Procesele verbale contin textul"La verificarea utilajelor mai sus mentionare s-au constatat si remediat defectiunile.In urma verificarilor beneficiarul a constatat ca serviciile de revizie si reparatii au fost efectuate corespunzator."

Se retine ca in timpul controlului sau la dosarul cauzei, societatea contestatara nu a prezentat documente prin care a sesizat executantul in legatura cu functionarea necorespunzatoare a utilajului, tipul utilajului, anul de fabricatie, descrierea in mod detaliat a avariei si cauza producerii acesteia, nominalizarea pieselor sau subansamblelor deteriorate asa cum se prevede in contract.In contract se prevede ca piesele de schimb necesare bunei functionari a utilajelor vor fi asigurate fie de executant fie de beneficiar cu conditia ca acestea sa fie omologate si sa corespunda calitativ , insa din documentele existente la dosarul cauzei (corespondenta electronica avuta de Societatea X cu diversi furnizori de piese de schimb) si sustinerile societatii contestatara se retine ca acestea au fost asigurate de beneficiar.

Procesele verbale prezentate de societate, in vederea justificarii inregistrarii in evidentele contabile a cheltuielilor si TVA deductibila, in baza facturilor emise de societatea afiliata I, nu sunt de natura sa justifice in ce au constat lucrarile de intretinerea si revizia tehnica a utilajelor respectiv materialele, piesele utilizate , schimbate in vederea functionarii corespunzatoare a utilizatelor asa cum se prevede in contract.

Mai mult se retine ca,urmare analizei registrului imobiliarilor si a proceselor verbale puse la dispozitie , organele de inspectie fiscala au constatat ca nu toate utilajele au fost inscrise in procesele verbale, multe utilaje sunt amortizate in totalitate si au fost luni in care valoarea de intrare a utilajelor era mai mica decat suma platita pentru presupusele interventii asupra acestora(ex.lunile martie si iulie 2017); au existat situatii in care s-au inregistrat prestari de servicii asupra unor utilaje chiar in luna in care acestea au fost achizitionate.

De asemenea, nici majorarea valorii contractului nu se justifica in conditiile in care obiectul contractului sau clauzele acestuia nu au fost modificate.

Dupa cum au retinut si organele de inspectie fiscala o astfel de situatie nu s-ar fi petrecut intre parteneri independenti.

Din nota explicativa data de reprezentantul societatii rezulta ca Societatea X a dedus TVA iar Societatea I a colectat TVA si a platit bugetului de stat TVA aferenta serviciilor.

Din aplicatia informatica FISCNET-REVISAL rezulta ca Societatea I nu a avut angajati care sa duca la indeplinire obiectivele contractului.

Conform contractului una din obligatiile beneficiarului era sa "asigure accesul liber al echipei de interventie la utilaje , asigurand conditiile necesare bunei desfasurari a activitatilor de service", insa din aplicatia informatica FISCNET-REVISAL rezulta ca Societatea I nu a avut angajati.

In contestatia formulata societatea contestatara sustine ca asociatul unic este specialist calificat si autorizat sa acorde asistenta in domeniul ingineriei auto, avand diploma de expert in ingineria mecanica ca urmare absolvirii studiilor de specialitate, specializare in inginerie si mecanica. Obiectul contractului de prestari servicii perfectat de cele doua societati are in vedere serviciile de:asistenta tehnica, consultanta tehnica,

indrumare, supraveghere, instruire personal, suport in vederea functionarii optime a utilajelor, potrivit calificarii detinuta de catre administratorul Societatii I.

Din sustinerile societatii contestatare rezulta ca asociatul Societatii X in calitate de administrator al Societatii I a efectuat lucrari de intretinere si revizie facturate Societatii X.

Argumentul societatii contestatare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care persoana fizica este si asociat si administrator al Societatii X iar in acest caz serviciile facturate in cauza nu se justifica.

Totodata, se retine ca societatea contestatare nu a probat cu documente sustinerile facute in ceea ce priveste calificarea persoanei care se presupune ca a prestat serviciile din partea Societatii I, in conditiile in care acesta are calitatea de administrator al societatii prestatoare iar atributiile administratorului sunt cele prevazute la art.72, art.73 din Legea nr.31/1990, republicata, privind societatile comerciale. Mai mult, persoana fizica este si asociat si administrator al Societatii X.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu ar fi interpretat contractul in concordanta cu intentia avuta de parti la perfectarea contractului nu poate fi avut in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea contestatare nu a prezentat documente intocmite in conformitate cu prevederile contractuale, prin care sa faca dovada ca serviciile au fost prestate efectiv de Societatea I.

Faptul ca societatea a intocmit dosarul preturilor de transfer, in cauza nu are relevanta in conditiile in care societatea nu a probat realitatea operatiunilor.

Fata de argumentele societatii contestatare, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, pentru acordarea deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile trebuie justificata cu documente indeplinirea cumulativa a celor doua conditii prevazute de lege respectiv necesitatea si prestarea efectiva a serviciilor.

De asemenea, din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate, cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Ori, in cauza supusa analizei s-a constatat ca tranzactiile efectuate nu sunt in concordanta cu realitatea in conditiile in care prin documentele prezentate societatea contestatare nu a facut dovada ca serviciile au fost prestate efectiv de Societatea I.

Existenta unui contract de prestari servicii incheiat intre persoane juridice afiliate si detinerea unor facturi si a unor procese verbale incomplete din care nu rezulta in ce au constat efectiv lucrarile de intretinere si revizia tehnica a utilajelor respectiv materialele, piesele utilizate, schimbate in vederea functionarii corespunzatoare a utilizatorilor asa cum se prevede in contract, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile primite deoarece acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca o fictiune, contribuabilul trebuind sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator, necesitatea achizitionarii acestora si masura in care sunt aferente realizarii veniturilor impozabile respectiv operatiunilor sale taxabile. Dovezile (probele) aduse de contribuabil trebuie sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora in

corelatie cu serviciul prestat si cu specificul activitatii desfasurate.

La art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare."

iar in conformitate cu prevederile art.73 din acelasi act normativ :

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

Mentionam ca la dosarul contestatiei , societatea contestatara nu a prezentat documente prin care sa faca dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate desfasurarii activitatii in scopul obtinerii de venituri impozabile si operatiuni taxabile, din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile legale enuntate mai sus , contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si cererilor adresate organului fiscal.

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

In concluzie, se retine ca societatea contestatara nu dovedeste cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedeste ca acestea respecta prevederile legale in materie, obligatie ce-i revine potrivit legii, asa cum s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1325/2012, irevocabila, intr-o speta similara.

Astfel, Inalta Curte de Casatie si Justitie retine ca *"efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata , caci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o fictiune, folosirea sintagmei"serviciul sa fie prestat" implica prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective."*

In acelasi sens este si Decizia civila nr.1261/2014 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie si anume:

"[...]pentru a adminte deductibilitatea costurilor acestor servicii dar si a TVA se

impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor dar si a legaturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului.

Avand in vedere marea diversitate a serviciilor de management , asistenta sau alte servicii , legea romana inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevazute cu titlu exemplificativ cateva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi ca serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru.studiu de fezabilitate, de piata, insa pot fi produse de contribuabil si alte probe in functie de specificul activitatii desfasurate.

In privinta legaturii cheltuielilor cu activitatea curenta a contribuabilului trebuie sa se aiba in vedere posibilitatile interne ale societatii fata de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de actionariatul acesteia."

In conditiile in care, societatea contestatara nu a facut dovada ca serviciile in cauza au fost prestate efectiv de catre persoana juridica afiliata iar la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii de intretinere, revizie periodica a utilajelor , emise de societatea afiliata I, conform Contractului de prestari servicii.

La art.11 alin.(1) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2015-2016, care prevede:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

In speta reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a Ministerului Finantelor Publice, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada supusa verificarii, faptul ca societatea nu aduce motivatii bazate pe documente justificative iar argumentele prezentate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile si TVA inregistrata in evidentele contabile , pe perioada verificata , in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii de intretinere, revizie periodica a utilajelor , emise de societatea afiliata I, conform Contractului de prestari servicii.

b).In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestat de societate, se retine ca acesta a fost stabilit, pe perioada 01.01.2015-30.09.2017, asupra cheltuielilor inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii de intretinere, revizie

periodica a utilajelor , emise de societatea afiliata I conform Contractului de prestari servicii pentru care nu s-a probat realizarea efectiva a serviciilor.

Impozitul pe profit a fost stabilit in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, mai sus enuntate, coroborat cu prevederile art.17 din aceleasi acte normative.

Avand in vedere ca, cheltuielile sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit se retine ca in mod legal a fost stabilit suplimentar de plata impozitul pe profit.

Mentionam ca prin actul administrativ fiscal contestat nu au fost stabilite obligatii fiscale de natura dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente impozitului pe profit .

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestata nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata precum si TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.278 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand TVA si impozit pe profit;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.