

DECIZIA nr. 52/2016
privind soluționarea contestației depusă de
SC XXX S.A.
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. **SSC X/2016**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Buzău prin adresa nr.X/2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr.SSC X/2016, asupra contestației formulate de **SC XXX S.A.** cu sediul social comuna Berceni, sat Corlatești, str. XXX, nr. 164A, jud. Prahova, adresa de e-mail office@XXX.ro, având codul de înregistrare fiscală ROX, înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr. X, reprezentată legal prin domnul X în calitate de administrator.

SC XXX S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X/22.04.2016, emisă de AJFP BUZĂU în baza Raportului de inspectie fiscală nr. X/18.04.2016, solicitând anularea acestora pentru suma totală de X lei, compusă din:

- X lei - impozit pe profit,
- X lei - dobânzi impozit pe profit,
- X lei - penalități de întârziere impozit pe profit,
- X lei - TVA,
- X lei - dobânzi TVA,
- X lei - penalități de întârziere TVA.

Societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr. 151/25.04.2016 și Fișa privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. 185/22.04.2016, emise de AJFP Buzău pentru care competența de soluționare aparține organelor de inspectie fiscală emitente.

În completarea contestației, prin adresa înregistrată la AJFP Buzău sub nr. 17151 **din data de 31.05.2016**, societatea depune copii ale documentelor precizate în adresa, structurate în 13 anexe.

SC XXX S.A., figurează la poziția nr. X din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv **28.04.2016**, data înscrisa pe confirmarea de primire a adresei AJFP BUZĂU nr. 1599/26.04.2016 transmisă prin posta, confirmare pe care imputernicitul societății a semnat de primire, înscrind ca data a primirii 28.04.2016 și aplicând stampila dreptunghiulară de intrare-iesire a XXX SA, aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Buzău și a adresei prin care s-au depus suplimentar documente în susținerea contestației, respectiv **20.05.2016 și 31.05.2016**, conform ștampilei registraturii AJFP BUZAU, aplicată pe contestația și adresa aflate în original la dosarul cauzei.

Prin contestația formulată societatea a solicitat, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susținerea orală a contestației, procedura ce s-a îndeplinit în data de 22.11.2016 la sediul organului de soluționare a contestației, cu participarea reprezentanților organului emitent al actului administrativ fiscal atacat, susținerile reprezentanților societății fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art. 272 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este investit să se pronunțe asupra contestației formulate de **SC XXX S.A.**

I. SC XXX S.A. solicită anularea Deciziei de impunere nr. X/22.04.2016 emisă de AJFP Buzău în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/18.04.2016, în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a unor sume suplimentare cu titlu de impozit pe profit, TVA, și accesorii aferente.

In susținerea contestației XXX SA formulează, în esență, următoarele motive și argumente:

1. ASPECTE DE PROCEDURA

1.1 Necompetența AJFP Buzău de a efectua inspecția fiscală

Contestatarul susține că fiind un contribuabil mare, competența de administrare revine exclusiv Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Singura modalitate prin care inspecția fiscală poate fi efectuată de un alt organ decât cel competent este prin delegare de competență.

Societati nu i-a fost prezentat actul de delegare a competentei, nefiind instiintata despre delegarea competentei si nefiindu-i comunicat actul de delegare a competentei de efectuare a inspectiei fiscale de catre AJFP Buzau, actul nefiindu-i astfel opozabil.

In cazul DGAMC nu este posibila delegarea de competenta intrucat nu exista autoritati "de acelasi grad", DGAMC nu este "omoloaga Inaltei Curti de Casatie si Justitie iar delegarea de competenta poate fi dispusa numai in imprejurari exceptionale ("cutremure, inundatii, inzapeziri; pe fondul unei stari de razboi").

AJFP Buzau putea, cel mult, sa efectueze constatari asupra starii de fapt fiscale, insa Decizia de impunere trebuia emisa de DGAMC.

In sprijinul sustinerilor sale, contestatara invoca prevederi ale Codului de procedura civila si concluzioneaza ca actele administrativ fiscale contestate sunt lovite de nulitate absoluta datorita nerespectarii normelor de competenta.

1.2 Prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili creante fiscale pentru anul 2009

Intrucât termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale este de 5 ani si incepe sa curga de la 1 ianuarie a anului urmator in care s-a constituit baza de impunere care a generat creanta fiscala, pentru anul 2009 implinindu-se la 31.12.2014, la data inceperii inspectiei fiscale era prescris dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru anul 2009. In acest sens invoca exemple de calcul al prescriptiei cuprinse in Deciziile ICCJ nr. 951/26.02.2014 si nr. 405/27.01.2012.

1.3 Neconforma inscriere in registrul unic de control a inspectiei fiscale

In registrul unic de control s-a inregistrat ca obiectiv al controlului "Inspectie fiscala partiala", perioada controlata "01.01.2009 - 30.06.2015", care a fost efectuata cu nerespectarea art. 105 alin. (7) din Codul de procedura fiscala, in cauza intervenind nulitatea absoluta fata de o inscriere atat de generala a obiectivelor controlului.

B. ASPECTE DE DREPT SUBSTANTIAL

1. Obligatii fiscale suplimentare in legatura cu serviciile prestate de X Y Întreprindere Individuala si Y SRL

Se precizeaza ca incepand cu anul 2011, XXX S.A. a încheiat un contract de prestări servicii cu X Y Întreprindere Individuala, având drept obiect o serie de activități de prospectare a pieței si inițierea contactului cu potențialii clienți, implicarea in procesul de ofertare a produselor societății si

menținerea relației cu clienții acestora, monitorizarea continua a portofoliului de clienți, implicarea constanta in procesul de vânzări. Pentru aceste activități, prestatorul a fost inițial remunerat cu un onorariu fix, ulterior fiind remunerat cu un onorariu variabil (procent din profitul generat societății de portofoliul administrat de prestator).

Ulterior, începând cu luna mai 2013, data fiind creșterea volumului de activitate si a sarcinilor asumate, forma contractuala a fost modificata, societatea incheind un contract cu Y SRL (in continuare Y SRL) reprezentata de X Y. In fapt, activitățile realizate anterior de X I.I. au fost continuate si suplimentate de către Y SRL. Astfel, pe langa activitățile menționate mai sus, Y SRL a realizat sarcini suplimentare, precum: depunerea tuturor diligentele pentru a asigura ca plata clienților din portofoliul administrat se realizează in timp util, verificarea constanta a stocurilor de marfa, plata in solidar cu clienții in cazul cheltuielilor legate de retururile de marfa, răspunderea financiara proprie in cazul in care clienții sai sunt in insolabilitate, insolventa, faliment, etc. Pentru aceste activități, Y SRL a fost remunerat cu un onorariu variabil, calculat ca procent din profitul generat societății de portofoliul de clienți administrati.

In fapt, se mai arata ca întrucât societatea nu a avut forța de vânzări proprie pe acest segment, aceasta a externalizat funcția de vânzări către X I.I., respectiv Y S.R.L., care au gestionat toate aspectele legate de desfacerea produselor XXX S.A. in mod calificat, cu echipa proprie de personal de vânzări si know-how-ul necesar in acest domeniu de activitate.

Se mai arata ca in urma colaborării cu X I.I., respectiv Y S.R.L., vanzarile societății catre clienții gestionați de aceștia au cunoscut o creștere semnificativa, urmare a acțiunilor realizate de prestatorii menționați, din care menționeaza cu titlu exemplificativ:

- inceputul comercializarii produselor catre lantul Y SRL;
- consolidarea poziției firmei in lanțul magazinelor Y si cresterea vânzărilor in anii următori;

- consolidarea poziției in celelalte lanțuri comerciale din portofoliul administrat de X I.I., respectiv Y S.R.L.(Baumax, Hornbach, Metro, Practiker), vânzările catre acestia fiind in continua ascensiune.

Astfel, contrar constatărilor din RIF, pentru serviciile prestate de X I.I. si Y S.R.L., societatea mentioneaza ca deține atat documente justificative care arata ce servicii au fost prestate, precum si rapoarte de lucru anuale care evidentiază rezultatele înregistrate de societate, urmare a serviciilor achiziționate.

Realitatea prestării serviciilor este dovedita de conținutul rapoartelor anuale de activitate si de corespondenta pe mail dintre prestator si conducerea firmei.

Necesitatea serviciilor este demonstrata de faptul ca prestatorii au incheiat pentru XXX contracte cu clienti noi care au vândut mai departe bunurile societății.

Se mai arata ca contrar celor susținute in cuprinsul Deciziei de impunere, cheltuielile cu publicitatea si marketing-ul nu se suprapun cu cheltuielile înregistrate cu comisionul prestatorului, intrucat acestea privesc consumatorul final al produselor XXX S.A., in timp ce prestatorul a incheiat contracte cu clienți care distribuie aceste produse către consumatorul final.

1.1. Aspecte de impozit pe profit

Reprezentantul societatii arata ca, asa cum se menționează si in Raportul de inspecție fiscala, potrivit prevederilor fiscale in materie, si anume art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul Fiscal, sunt considerate cheltuieli nedeductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora in scopul activităților desfășurate si pentru care nu sunt incheiate contracte. De asemenea si in Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, la pct. 48, este menționat ca pentru a deduce acest tip de cheltuieli trebuie sa se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: *„serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in 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 piața sau orice alte materiale corespunzătoare si contribuabilul trebuie sa dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”*.

Se subliniaza ca au existat contracte incheiate intre prestatorii de servicii si XXX S.A., si ca acestea au fost puse la dispoziția echipei de inspectie fiscala.

Punctul de vedere al XXX SA este ca documentația justificativa pusa la dispoziția echipei de inspectie fiscala, demonstreaza deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit si astfel susține ca serviciile au fost intr-adevar prestate. Se mai precizeaza ca in lipsa acestor contracte si a activităților desfășurate de X Y I.I. si Y, SRL, XXX SA nu ar fi putut atinge cifra de afaceri realizata.

Se arata ca din constatarile echipei de inspectie fiscala rezulta faptul ca societatea a efectuat cheltuieli de publicitate si marketing in scopul prezentării si promovării produselor si ca creșterea cifrei de afaceri este datorata unui complex de factori (darea in folosinta a unor noi capacități de producție si achiziția de echipamente si tehnologii noi) si nu ca urmare a serviciilor de comision si consultanta achizitionate. In acest sens, se subliniaza ca serviciile prestate de către X Y I.I. si Y SRL sunt diferite si total complementare serviciilor de publicitate si marketing. Respectivele servicii de publicitate si marketing au condus, in mod indirect, la creșterea veniturilor dar au avut drept obiect campanii punctuale, pentru anumite produse, care nu inlocuiesc si nu afectează serviciile prestate.

Referitor la neadmiterea deductibilității serviciilor susmentionate se precizeaza ca se incalca principiul libertății de gestiune al afacerii, conform căruia contribuabilul are libertatea de a achiziționa servicii, in vederea obținerii de venituri, cheltuieli pe care el le considera a fi necesare in vederea dezvoltării afacerii sale. Prin stabilirea unui impozit suplimentar de plata fata de neadmiterea la deductibilitate a serviciilor prestate, echipa de inspectie s-a implicat in modul de administrare al activității societății.

Se mai arata ca incasarile la bugetul de stat nu au fost prejudiciate in niciun fel, din moment ce societatea si-a diminuat profitul impozabil cu nivelul cheltuielilor cu serviciile dar in același timp sumele respective au fost impozitate la nivelul prestatorilor si ca prin neadmiterea contestatiei, s-ar produce o dubla impunere .

1.2. Aspecte de TVA

Punctul de vedere al XXX SA este ca sunt indeplinite condițiile prevăzute de lege pentru deducerea TVA, prin faptul ca societatea respecta prevederile si îndeplinește atat condiția de forma, cat si pe cea de fond, in sensul ca deține facturi si ca serviciile au fost efectiv utilizate in realizarea de operațiuni taxabile, respectiv au condus la vânzări de produse către marile lanțuri comerciale.

Se arata ca echipa de inspectie a concluzionat ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte acțiunile intreprinse in scopul realizării obiectivelor din contract, dovezi ca serviciile au fost efectiv prestate si ca acestea au fost utilizate in folosul operațiunilor taxabile. In sustinere se arata ca societatea deține numeroase documente justificative prin care se demonstreaza ce activități au fost efectiv realizate de prestatori, nominalizandu-se anexe la facturi, din care rezulta chiar profitul generat societății de portofoliul administrat de prestatori, condiții in care echipa de inspectie neaga avantajul economic adus societății. Astfel, urmare a acestor servicii, se recunoaste ca Rapoartele anuale de activitate emise de prestatori, detaliază beneficiile aduse societății. Acestea sunt transparente, sunt mentionate chiar situațiile in care evoluția anumitor clienți a fost nefavorabila si evoluția favorabila a tuturor indicatorilor economici si financiari ai societății.

Se mentioneaza ca in mod nelegal, in vederea justificării dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor prestate, echipa de inspectie fiscala a afirmat necesitatea existentei unor documente cum ar fi rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte dovezi din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor, intrucat documentele solicitate nu sunt prevăzute ca atare niciunde in cuprinsul titlului VI, aferent secțiunii de TVA din Codul fiscal si fara a se specifica volumul unor asemenea documente. In consecința, cele invocate de autoritatea fiscala cu privire la documentele justificative pentru scopuri de TVA in cazul serviciilor achiziționate nu pot fi reținute ca fiind aplicabile.

Se face trimitere la jurisprudenta CJUE, prin care dreptul de deducere face parte integranta din mecanismul TVA si in principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor atat timp cat persoana respectiva este o persoana impozabila cu drept de deducere a TVA, concluzionandu-se ca in cazul XXX SA, atat timp cat societatea este o persoana impozabila cu drept integral de deducere a TVA, achiziția serviciilor prestate de la X I.L., respectiv Y SRL, au condus la realizarea de operațiuni taxabile. Mai mult, se afirma ca potrivit principiului neutralității se impune ca deducerea TVA sa fie permisa atat timp cat condițiile materiale sunt indeplinite, chiar daca persoana impozabila nu a îndeplinit anumite condiții de forma.

Astfel fata de argumentele expuse, XXX SA solicita soluționarea favorabila a contestatiei in sensul considerarii netemeinice a stabilirii de obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de Y lei si stabilirea de obligații suplimentare de TVA in suma de X lei pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015, precum si a obligațiilor fiscale accesorii aferente, precum si desființarea in parte a Raportului de inspecție fiscala si Deciziei de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de impozit pe profit si TVA si obligații fiscale accesorii aferente serviciilor prestate de X Y I.L., respectiv Y SRL.

2. Obligatii fiscale suplimentare in legatura cu serviciile prestate de X SRL si X 2003 SRL

Se precizeaza ca in anul 2012, XXX SA a încheiat cu societatea Redrock contractul de prestării servicii de agenție si intermediere cu nr. 197J/30.08.2012, urmat ulterior si de alte acte adiționale cu obiect de activitate prospectarea pieței, găsirea de noi clienți si intermedierea de către prestator a comercializării de materiale de construcții marca XXX SA, remunerația stabilita fiind de X lei/luna, fara TVA. In realitate se mai arata ca prestatorul *s-a ocupat in mod efectiv de administrarea integrala a relației societății cu unul dintre clienții sai, respectiv Arabesque, fiind implicat in toate activitățile aferente unei asemenea administrări, sens in care exista o corespondenta electronica numeroasa in care reprezentantul X SRL a fost implicat, si care arata activitățile complexe intreprinse de acesta in scopul sprijinirii funcției de vânzări a societății*

Aceași abordare cu privire la serviciile de promovare pe piața si de prospectare a acesteia XXX SA a avut-o cu X 2003 SRL atunci când s-a incheiat contractul de prestări servicii nr. 1978J/29.09.2010, cu obiect de activitate prospectare pieței, găsirea de noi clienți, precum si intermedierea de catre X 2003 SRL a comercializării produselor marca XXX SA, in schimbul unui comision variabil, calculat asupra diferenței intre prețul de lista al XXX SA, la care se aplica discounturile specifice maxim acordate pentru produse de catre comitent si prețul de facturare practicat fata de client. Procentul, obținut din suma astfel rezultata reportată la totalul încasărilor, s-a

aplicat asupra diferenței dintre totalul încasărilor și targetul stabilit, din care 50% reprezintă comisionul convenit prestatorului în luna.

Astfel, în perioada supusă inspecției fiscale X SRL și X 2003 SRL au emis către XXX SA, pentru serviciile prestate, facturi în valoare totală de X lei, din care TVA în suma de X lei.

2.1 Aspecte de impozit pe profit

Se face referire ca argumentele XXX SA referitoare la aspectele privind deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate formulate la punctul anterior (servicii prestate de X Y I.I. și Y SRL) sunt pe deplin aplicabile și cazurilor în discuție. Singura diferență între acestea este faptul că Redrock a prestat servicii de comision și intermediere în legătura cu gestionarea vânzărilor către Arabesque SRL (care a ieșit din portofoliul lui X Y Întreprindere Individuală în 2012) iar X a prestat servicii de comision și intermediere în legătura cu gestionarea vânzărilor către clienți din București.

Se mai arată ca societatea deține documente justificative care atestă prestarea serviciilor de către X SRL și X 2003 SRL în beneficiul sau cum ar fi anexe la facturi unde sunt detaliate toate elementele ce au constituit baza sumelor facturate (clientul gestionat, preturi de vânzare, etc), numeroase corespondente prin mijloace electronice, rapoarte de activitate și prestațiile acestora sunt diferite și complementare serviciilor de publicitate și marketing achiziționate de societate.

2.2 Aspecte de TVA

Se face referire ca argumentele XXX SA referitoare la aspectele privind deductibilitatea TVA aferentă serviciilor prestate formulate la punctul anterior (servicii prestate de X Y I.I. și Y SRL) sunt pe deplin aplicabile și acestor cazuri, ca societatea îndeplinește condițiile impuse de legislația de TVA privind deducerea TVA aferentă achizițiilor efectuate, acestea prezentând organelor de inspecție fiscală numeroase documente care demonstrează ca serviciile de administrare a relației cu clientul Arabesque, prestate de X SRL, au fost efectiv prestate în scopul activității economice a societății.

Potrivit afirmațiilor, societatea respectă prevederile legale aplicabile în ceea ce privește dreptul de deducere întrucât îndeplinește atât condiția de formă, cât și pe cea de fond, în sensul că deține facturi conforme iar serviciile au fost efectiv utilizate în realizarea de operațiuni taxabile, respectiv au condus la vânzări de produse către marile lanțuri comerciale și concluzionează ca echipa de inspecție fiscală a încălcat principiul neutralității și principiul de bază al sistemului comun al TVA conform căruia dreptul de deducere nu poate fi, în principiu, limitat la nivelul unei persoane impozabile care realizează operațiuni supuse TVA și ca fără serviciile achiziționate de la X SRL și X 2003 SRL, societatea nu ar fi atins performanțele de vânzări actuale.

Fata de argumentele expuse, XXX SA solicita soluționarea favorabila a contestatiei in sensul considerarii netemeinice a stabilirii de obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de X lei si stabilirea de obligații suplimentare de TVA in suma de X lei (din care X lei pentru X SRL si X lei pentru X 2003 SRL) pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015, precum si a obligațiilor fiscale accesorii aferente, precum si desființarea in parte a Raportului de inspecție fiscala si Decizia de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare privind impozitul pe profit, TVA si obligații fiscale accesorii aferente serviciilor prestate de X SRL si X 2003 SRL.

3. Obligatii fiscale suplimentare in legatura cu serviciile prestate de X SRL

In context se precizeaza ca XXX SA a incheiat contractul de consultanta nr. 302/16.01.2013 cu societatea X SRL cu obiectul contractului reprezentat de incredințarea către X a organizării, conducerii si gestionarii activităților desfășurate de Divizia Vopseluri a XXX SA. In baza anexei nr. 1/16.01.2013 la contract, X SRL avea criteriile de performanta stabilite, legate de creșterea cifrei de afaceri si a profitabilității diviziei de vopseluri.

3. 1 Aspecte de impozit pe profit

Se mentioneaza faptul ca argumentele echipei de inspectie fiscala referitoare la neacordarea deducerii cheltuielilor cu serviciile de management prestate de X SRL se datoreaza faptului ca nu a inteles modul de desfășurare a activității societății si nici procedurile sau procesul unui management strategic ce conduce la o dezvoltare a activităților desfășurate de societate.

Pentru justificarea serviciilor prestate, se arata ca X SRL, a emis următoarele tipuri de documente justificative puse la dispoziția echipei de inspectie fiscala de catre societate, subliniind ca acestea sunt in măsura sa demonstreze deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit si sa susțină ca serviciile de management au fost intr-adevar prestate, rapoarte anuale de activitate, care vizează acțiunile specifice realizate in ceea ce privește vânzarea de vopseluri; planuri privind strategia viitoare in scopul dezvoltării acestei divizii si consolidării poziției de piața a XXX; planul de activitate - „mixul de marketing” (politicile de produs, politica de preț, politica de promovare si politica de penetrare); programul de listare in magazine; promoțiile produselor si campaniile promotionale; listele de preturi; prezentarea business-ului (evoluția vânzărilor); programul investițional; corespondenta legata de prezentarea susținuta catre studenții UTC („Tineri la inceput de drum”); corespondenta ampla intre reprezentantul X si XXX si / sau clienții sai, care arata faptul ca managerul a fost implicat in activitatea cotidiana a Diviziei de vopseluri, acționând in modul in care ar fi acționat Societatea insasi pentru a administra aceasta divizie.

Din afirmatiile echipei de inspectie fiscala potrivit carora documentele prezentate nu au fost in masura sa dovedeasca realitatea prestării serviciilor de management înregistrate pe cheltuieli, faptul ca „asa-zisele” rapoarte conțin „mai degrabă planuri, obiective, strategii si nu justifica acțiuni din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor de management, rezulta fara echivoc faptul ca echipa de inspectie, nu intelege ce presupune o activitate de management in mod general, respectiv natura activităților desfășurate de X SRL pentru Societate in mod particular.

Se mai arata ca echipa de inspectie fiscala menționează ca XXX SA nu poate face dovada creșterii cifrei de afaceri ca urmare a serviciilor de management in discutie, fara insa ca echipa de inspectie fiscala sa detina pregătirea manageriala necesara pentru a exprima astfel de opinii. In acest sens, se mentioneaza faptul ca societatea a ales sa externalizeze managementul general al acestei divizii catre o societate specializata in aceasta piata, care deținea cunostinte si avea oameni experimentați in aceasta piata, intrucat activitatea acestei divizii prezintă particularități extrem de mari fata de celelalte divizii ale Societății si in plus in 2012 -2013 XXX SA a fost implicata intr-un proces investitional de punere in funcțiune a 3 fabrici (una de mortare uscate si alte doua de polistiren), eforturile managementului general intern al XXX fiind orientat către aceste investiții si către rentabilizarea acestora.

De asemenea, suplimentar rapoartelor de activitate menționate, serviciile de management in legătura cu X pot fi efectiv susținute prin activitatea desfășurata de dl. Bogdan Parvu ca manager al Diviziei de Vopseluri si de faptul ca in perioada contractuala, managerul desemnat al X a primit de la contribuabilul XXX mii de mesaje tip email si răspunsurile acestuia au totalizat mii de mesaje tip email, toate acestea constituind dovezi ale prestării serviciilor de management.

Concluzia XXX SA este reprezentata de faptul ca X a prestat servicii de management in beneficiul societății si, in consecința, cheltuielile inregistrate de XXX SA cu serviciile de management primite in baza contractului de management incheiat cu X sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

3.2 Aspecte de TVA

Se face referire ca argumentele XXX SA referitoare la aspectele privind deductibilitatea TVA aferenta serviciilor prestate formulate la punctul 1. (servicii prestate de X Y I.I. si Y SRL) sunt pe deplin aplicabile si acestui caz, ca societatea îndeplinește condițiile impuse de legislația de TVA privind deducerea TVA aferenta achizițiilor efectuate, acesta prezentând organelor de inspectie fiscala numeroase documente care demonstrează ca serviciile de gestiune a Diviziei Vopseluri a XXX au fost efectiv prestate in scopul activității economice a firmei.

Punctul de vedere al contestatoarei este ca, nu se poate pune in discuție prestarea efectiva a serviciilor de management de catre firma X

SRL, existând numeroase evidente din partea societății privind activitățile efectiv realizate de catre furnizor (rapoartele de activitate anuale in perioada 2013 - 2015, si corespondenta electronica dintre XXX si X SRL).

Se mai arata ca echipa de inspectie fiscala da dovada de lipsa de înțelegere asupra conceptului de management, prejudiciind astfel societatea prin stabilirea de obligații suplimentare de TVA si accesorii si ca este evident ca reprezentarea societății de catre un manager al Diviziei vopseluri este o parte ce are o legătura directa cu activitatea taxabila a societății, sens in care societatea îndeplinește condiția impusa de legislația de TVA pentru deducerea TVA aferenta achizițiilor realizate, acestea fiind destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile si ca refuzul acordarii dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor juridice este unul abuziv, neavand temei legal si motivație economica.

Se precizeaza de asemenea ca societatea a pus la dispoziția organelor de control evidentele solicitate pentru a demonstra prestarea efectiva a respectivelor servicii, in vederea justificării dreptului de deducere a TVA, cu toate ca documentele solicitate nu sunt prevăzute niciunde in cuprinsul titlului VI, aferent secțiunii de TVA din Codul fiscal. In consecința, cele invocate de autoritatea fiscala cu privire la documentele justificative pentru scopuri de TVA in cazul serviciilor achiziționate nu pot fi reținute ca fiind aplicabile.

Se mai afirma ca mentiunile echipei de inspectie fiscala din RIF referitoare la Rapoartele de activitate ale prestatorului, prezentate de contribuabil nu pot fi interpretate de catre acestia, neavand datele necesare si nici competenta sa evalueze din punct de vedere tehnic un raport de management, membrii echipei de inspectie fiscala nu au calitatea de a efectua o expertiza asupra rapoartelor de management, pentru a determina daca justifica o activitate de management sau nu, aceștia nu pot pune sub semnul întrebării calitatea respectivelor rapoarte. Prin solicitarea de dovezi din care sa rezulte prestarea serviciilor, echipa de inspectie si-a depășit prerogativele si a mers mai mult decât era necesar pentru a concluziona asupra unei stări de fapt fiscale si a determina existenta dreptului de deducere a TVA de catre societate, încălcând principiul neutralității si principiul de baza al sistemului comun al TVA conform căruia dreptul de deducere nu poate fi, in principiu, limitat la nivelul unei persoane impozabile care realizează operațiuni supuse TVA.

Fata de argumentele expuse, XXX SA solicita soluționarea favorabila a contestatiei in sensul considerarii netemeinice a stabilirii de obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de X lei si stabilirea de obligații suplimentare de TVA in suma de X lei pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015 si a obligațiilor fiscale accesorii aferente, precum si desființarea in parte a Raportului de inspectie fiscala si Decizia de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de impozit pe profit si TVA si obligații fiscale accesorii aferente serviciilor prestate de X SRL.

4. Obligatii fiscale suplimentare in legatura cu serviciile prestate de firmele X Management Consulting SRL si X Consultanta SRL

Contestatarul arata ca în anul 2011, XXX SA a incheiat contractul de consultanta nr. 42/29.07.2011 cu compania X Management Consulting SRL, avand ca obiect prestarea de catre furnizor a serviciilor de consultanta necesare elaborării documentației in vederea accesării ajutorului de stat pentru realizarea unei noi linii de producție de mortare uscate in Moldova (orașul Roman) in schimbul unui onorariu de X euro + TVA si 1% comision de succes din valoarea finanțării obținute - platibil doar in cazul in care proiectul va fi evaluat câștigător. Urmare faptului ca nu a fost obținută finanțarea de la Ministerul Finanțelor Publice, XXX SA a procedat la rezilierea contractului prin Adresa nr. 756J/21.03.2012 transmisa furnizorului.

De asemenea in anul 2013, XXX SA a incheiat contractul de consultanta nr. 888/05.03.2013 cu compania X Consultanta SRL, avand ca obiectul prestarea de catre furnizor a serviciilor de consultanta necesare elaborării documentației in vederea accesării ajutorului de stat pentru realizarea investiției „Fabrica vata bazaltica Corlatesti”. Urmare documentatiei, Direcția Generala Ajutor de Stat din Cadrul Ministerului Finanțelor Publice a transmis XXX SA Acordul pentru finanțare nr. 144/16.12.2013, inasa intrucat Proiectul de investiții prevedea construirea unei fabrici de vata bazaltica ce incorpora o tehnologie pe baza de cocs, o tehnologie poluanta ce emite cantități mari de dioxid de carbon si a altor cauze, XXX SA a renunțat la Acordul de finanțare notificand MFP prin adresa nr. 58036/27.05.2014 .

4.1 Aspecte de impozit pe profit

Reprezentantul legal al XXX SA nu este de acord cu concluziile echipei de inspectie fiscala referitoare la nedeductibilitatea serviciilor prestate de X Management Consulting SRL si X Consultanta SRL intrucat considera ca acestea nu sunt susținute nici de reglementările fiscale in vigoare, nici de realitatea economica. Astfel, XXX SA menționează faptul ca prestarea efectiva a acestor servicii in scopul desfășurării activității este fundamentata, prin existenta contractelor de prestări servicii incheiate cu cei doi prestatori precum si a documentației in legătura cu accesarea ajutorului de stat. Se arata ca echipa de inspectie fiscala nu a concluzionat faptul ca aceste servicii nu au fost prestate.

De asemenea, se precizeaza faptul ca serviciile prestate de X Management Consulting SRL si X Consultanta SRL s-au concretizat in Cereri de Acord de Finanțare depuse la Ministerul de Finanțe si ca desi cele doua proiecte investitionale (fabrica de vata bazaltica respectiv linia de producție de mortare uscate) nu au fost finanțate prin Acorduri de Finanțare,

documentatia intocmita de prestatori a fost de fapt utilizata in scopul desfășurării activității societății.

Astfel punctul de vedere al XXX SA este ca, concluzia echipei de inspectie fiscala conform căreia cheltuielile cu serviciile privind elaborarea documentatiilor in vederea accesarii ajutorului de stat, respinse de M.F.P. sau pentru a caror finantare s-a renuntat, nu reprezintă cheltuieli de exploatare si deci sunt nedeductibile, nu este una corecta, solicitand admiterea deductibilității fiscale a acestor cheltuieli.

4.2 Aspecte de TVA

Se mentioneaza ca societatea indeplineste condițiile impuse de legislația de TVA privind deducerea TVA aferenta achizițiilor efectuate, intrucat aceasta a prezentat organelor de inspectie fiscala numeroase documente care demonstrează ca serviciile de consultanta au fost efectiv prestate in scopul activității economice si ca este indeplinita condiția de fond impusa de legislația de TVA pentru deducerea TVA aferenta achizițiilor realizate, acestea fiind destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile.

Se mai precizeaza faptul ca societatea a respectat prevederile legale in ceea ce privește dreptul de deducere intrucât indeplineste atat condiția de forma, cat si pe cea de fond, deține facturi iar serviciile au fost achiziționate cu scopul unor investiții si ca refuzul dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor prestate de X Management Consulting SRL si X Consultanta SRL este lipsit de temei legal si nejustificat.

Se invoca jurisprudenta europeana in materie de TVA, dreptul de deducere, odată născut, ramane dobândit chiar si atunci cand activitatea economica avuta in vedere nu a determinat operațiuni taxabile si ca serviciile de asistenta in pregătirea documentației privind obținerea ajutorului de stat au fost achiziționate cu scopul de a genera operațiuni taxabile viitoare, respectiv construcția fabricilor si exploatarea acestora in scopul producției de bunuri. Prin urmare, XXX SA nu are nicio obligație, in baza legii romanești de TVA si a jurisprudentei europene, de a demonstra utilizarea efectiva a serviciilor in operațiuni taxabile, directe si imediate, atat timp cat acestea reprezintă componenta a costului general cu activitatea economica.

Se subliniaza faptul ca societatea nu a renunțat la investiții (fezabilitatea fabricii de vata bazaltica fiind in analiza si la momentul actual iar linia de producție mortare uscate a fost realizata si finanțata din surse proprii / bancare), astfel se precizeaza ca, chiar daca s-a renuntat la ajutorul de stat, documentația intocmita de X Management Consulting SRL a fost factorul determinant care i-a permis societății sa realizeze investiția in linia de mortare uscate (Roman), intrucat aceasta documentație a conținut toate elementele necesare pentru realizarea acestui proiect. In ceea ce privește serviciile X Consultanta SRL, in baza documentației de fezabilitate stabilita

societatea a putut lua decizia de a renunța la ajutorul de stat si de a amâna investiția pentru condiții oportune.

Concluzia contribuabilului este ca echipa de inspectie fiscala a dat dovada de lipsa de intelegere asupra acestui tip de tranzacții, intrucat legislația de TVA nu condiționează dreptul de deducere a TVA aferenta unor servicii de consultanta de implementarea efectiva a rezultatelor serviciilor de consultanta, prin urmare, serviciile de aceasta natura nu trebuie sa aiba drept consecința directa obținerea de venituri impozabile (respectiv taxabile din perspectiva TVA), intrucat acestea reprezintă costuri indirecte in activitatea societății.

Pe cale de consecinta, XXX SA solicita soluționarea favorabila a contestatiei in sensul considerarii netemeinice a stabilirii de obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de X lei si stabilirea de obligații suplimentare de TVA in suma de X lei pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015 si a obligațiilor fiscale accesorii aferente, precum si desființarea in parte a Raportului de inspecție fiscala si Decizia de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de impozit pe profit si TVA si obligații fiscale accesorii aferente serviciilor prestate de X Management Consulting SRL si X Consultanta SRL.

5. Obligatii fiscale suplimentare in legatura cu serviciile prestate de X Trans SRL

In context se precizeaza ca XXX SA a încheiat contract de transport de bunuri cu firma X SRL, avand ca obiect prestarea serviciilor de transport bunuri. Datorita faptului ca majoritatea curselor desfășurate in favoarea XXX sunt curse scurte, cu un volum si greutate ale bunurilor ridicate, precum si data fiind disponibilitatea prestatorului pentru a realiza cursele solicitate, XXX SA a decis acordarea unui stimulent furnizorului de transport, fiind incheiat contractul de bonus nr.5J/05.01.2009, cu obiect acordarea unui bonus cărașului pentru atingerea unui target de 1.700.000 km in favoarea beneficiarului in cursul anului 2009, valoarea bonusului acordat fiind de 0,5 lei/km.

5.1 Aspecte de impozit pe profit

Contestatarul face referire la faptul ca legislația fiscala privind impozitul pe profit nu restricționează in niciun fel posibilitatea unui agent economic de a lua decizii, precum decizia de a incheia un contract sau nu, decizia de a include sau nu intr-un contract anumite condiții de livrare sau de plata, decizia de a acorda un bonus sau o reducere comerciala, sancțiuni contractuale, proceduri contractuale si orice asemenea clauze, sens in care societatea a acordat in perioada supusa inspecției fiscale un bonus de 0.5 lei/km pentru atingerea unui target de 1,700,000 km, asa cum este prevăzut in contractul încheiat intre XXX SA si X SRL. Societatea are argumente si deține documente ce demonstrează si susțin calculul bonusului conform

prevederilor contractuale (precum documente de transport, foi parcurs, evidente ce atesta depășirea targetului, etc), considerand ca echipa de inspectie fiscala a retinut in mod eronat faptul ca societatea nu a prezentat nicio justificare, sau documente din care sa rezulte realitatea si necesitatea cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Se mai arata ca in piata de transport bunuri exista uzanțe, conform cărora cu cat distanta este mai scurta cu atat tariful perceput pe km este mai ridicat si cu cat numărul de descărcări este mai mare, cu atat prețul crește, aceste condiții afectând profitabilitatea transportatorilor prin prisma consumurilor de carburanți, costurilor orare ale conducătorilor auto, uzurii fizice a autovehiculelor de transport, argumentele aduse de către societate echipei de inspectie fiscala in a recunoaște realitatea si necesitatea cheltuielilor cu bonusul in legătura cu serviciile de transport, nefiind luate in considerare.

Astfel punctul de vedere al XXX SA este ca, concluzia echipei de inspectie fiscala conform căreia cheltuielile cu bonusul acordat transportatorului de bunuri X SRL, nu reprezintă cheltuieli deductibile, este eronat, solicitand admiterea deductibilității fiscale a acestor cheltuieli.

5.2 Aspecte de TVA

Se precizeaza ca societatea indeplineste condițiile impuse de legislația de TVA privind deducerea TVA aferenta bonusului achizitionat, intrucat aceasta a prezentat organelor de inspectie fiscala anumite documente care demonstrează ca necesitatea si realitatea bonusului acordat, acesta fiind destinat utilizării in folosul operațiunilor taxabile.

Se mai arata ca pentru aceste operatiuni deține facturi iar bonusul a fost efectiv utilizat in realizarea de operațiuni taxabile (vânzarea produselor transportate de către X SRL), având in vedere ca sumele acordate de către XXX SA drept bonus furnizorului, sunt calculate ca $0.5 \text{ lei/km} \times \text{numărul kilometrilor parcursi de furnizor in beneficiul firmei}$, existand o legătura directa intre plata si prestarea de servicii de transport in beneficiul societatii, condiții in care sumele astfel plătite către X SRL au natura de bonus, reprezentând o remunerație adiționala pentru serviciile realizate in condiții de performanta impuse de beneficiar. Rolul acestui bonus este, pe de o parte, de a remunera serviciile calitative prestate de X, iar pe de alta parte de a motiva pe aceasta cale prestatorul in a continua sa presteze servicii intr-un volum mai mare si la standarde inalte.

Contestatarul nu este de acord cu poziția echipei de inspectie fiscala, care concluzioneaza ca tranzacțiile realizate intre XXX SA si X SRL nu reprezintă plăți pentru servicii, ci un transfer efectuat pentru a acoperi pierderea furnizorului, având in vedere relația de afiliere dintre aceștia, bonusul acordat X SRL reprezentand o remunerație suplimentara care nu poate fi separata de prestările de servicii efectuate de către furnizor.

Se invoca faptul ca echipa de inspectie fiscala contesta structura de afaceri a firmei, inspectorii fiscali intervin in voința partilor, contrar

jurisprudentei europene, conform căreia autoritățile fiscale nu pot interveni în deciziile de management ale contribuabililor, aceștia având libertatea de a-și alege cum să-și structureze activitatea. Atâta timp cât tranzacțiile efectuate au substanța economică, autoritățile fiscale trebuie să ia în considerare dorința părților exprimată în documentele încheiate cu privire la derularea tranzacțiilor și să nu intervină împotriva structurii alese prin refuzul drepturilor acordate de legislația.

Pe cale de consecință, XXX SA solicită soluționarea favorabilă a contestației în sensul considerării netemeinice a stabilirii de obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în suma de X lei și stabilirea de obligații suplimentare de TVA în suma de X lei pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015 și a obligațiilor fiscale accesorii aferente, precum și desființarea în parte a Raportului de inspecție fiscală și Decizia de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de impozit pe profit și TVA și obligații fiscale accesorii aferente serviciilor prestate de X SRL.

6. Neacordarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu serviciile prestate de către contribuabilii inactivi

Contestatarul precizează că în perioada 2009 - 2013, XXX SA a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând servicii efectuate de către contribuabili declarați inactivi și ale căror certificate de înregistrare fiscală au fost suspendate: X SRL. Se menționează că, înainte de încheierea contractelor cu furnizori, societatea a întreprins măsuri de verificare a contribuabililor privind statutul din punct de vedere TVA.

Societatea nu este de acord cu punctul de vedere al echipei de inspecție fiscală, motivând că împrejurarea în care a intervenit suspendarea certificatelor fiscale pentru contribuabili identificați mai sus nu a fost cunoscută societății pe cale de consecință refuzul considerării ca fiind deductibile a cheltuielilor facturate de către contribuabilii inactivi indicați în cuprinsul Deciziei de impunere este nelegal.

6.1 Aspecte de impozit pe profit

Societatea menționează faptul că prestarea efectivă a acestor servicii în scopul desfășurării activității sucursalelor este fundamentată, conform prevederilor legislației fiscale, prin existența contractelor încheiate cu furnizorii precum și a altor documente ce dovedesc prestarea efectivă a serviciilor, documente care însă nu au fost solicitate de echipa de inspecție fiscală. De asemenea, se menționează că relațiile comerciale ale XXX SA cu furnizorii săi sunt relații permanente și continue. La începerea relațiilor contractuale, XXX SA are o procedură prin care verifică anumite detalii fiscale ale prestatorilor de servicii, verificare care determină acceptarea acestora sau nu, ca și furnizori, sens în care, dacă la un moment ulterior starea fiscală a respectivilor furnizori se schimbă iar acest lucru nu îi este

comunicat societății de respectivii furnizori, aceasta nu are niciun motiv să refacă verificările la nivelul furnizorilor. O astfel de verificare la primirea fiecărei facturi ar însemna mobilizarea și blocarea unor resurse umane și tehnice semnificative din partea XXX SA în detrimentul utilizării acestor resurse pentru obținerea de venituri.

În acest sens, reprezentantul XXX SA consideră că sancțiunea impusă de echipa de inspecție fiscală este disproporționată deoarece, măsura neacordării dreptului de deducere ar trebui luată numai în cazul în care un contribuabil acționează cu rea-credință în ceea ce priveșteținerea evidentelor contabile și impozitării tranzacțiilor desfășurate de acesta.

6.2 Aspecte de TVA

Se face referire la faptul că societatea îndeplinește condițiile impuse de legislația de TVA privind deducerea TVA aferentă achizițiilor efectuate de la contribuabili inactivi, pe considerentele utilizării serviciilor și bunurilor pentru realizarea de operațiuni taxabile și deținerea unei facturi conforme pentru a exercita dreptul de deducere, refuzul dreptului de deducere al societății este nejustificat și abuziv, motivând că serviciile au fost prestate, fapt care poate fi dovedit fizic și în baza documentelor justificative care susțin aceste servicii.

Se mai arată că în aceste circumstanțe, soluția organului fiscal este excesiv de formalistă, refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, înseamnă a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate de TVA, aparate și dezvoltate de jurisprudența CJEU, respectiv principiul neutralității și cel al proportionalității. Autoritatea fiscală nu poate impune condiții suplimentare în scopul de a determina dacă persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA, atât timp cât există dovezi care în mod rezonabil atestă că serviciile au fost achiziționate în scopul activităților taxabile ale firmei. Astfel prin refuzul dreptului de deducere a TVA, autoritățile fiscale creează în sarcina societății o sarcină fiscală nejustificată, întrucât serviciile în discuție sunt destinate unor activități taxabile.

În baza argumentelor de mai sus, XXX SA solicită soluționarea favorabilă a contestației în sensul de a considera netemeinică stabilirea de obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit și obligații fiscale accesorii aferente în legătura cu suma de X SRL lei pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015 la care se adaugă obligațiile fiscale accesorii aferente și stabilirea de obligații suplimentare de TVA în suma de X SRL lei pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015 și a obligațiilor fiscale accesorii aferente, precum și desființarea în parte a Raportului de inspecție fiscală și Decizia de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de impozit pe profit și TVA și obligații fiscale accesorii aferente serviciilor prestate de furnizori declarați inactivi.

7. Stabilirea de obligații fiscale suplimentare în legătura cu achiziția apartamentului

Se arata ca in perioada supusa controlului, societatea a achiziționat de la societatea X SRL un apartament situat in municipiul Ploiești, pentru care a dedus TVA, apartament care este parte din strategia societății de a se axa pe dezvoltarea zonei industriale Corlatesti. In anul 2011, societatea a achiziționat respectivul apartament situat in Ploiești, X județul Prahova. Bunul imobil se afla in proximitatea zonei Corlatesti, unde societatea isi desfășoară activitatea, astfel este un punct strategic de unde se poate interveni in orice moment in activitățile societății, apartamentul fiind destinat spre a fi ocupat de președintele Consiliului de Administrație al XXX SA, care si-a inregistrat acest domiciliu in cartea de identitate. Pentru perioada viitoare, societatea intenționează sa utilizeze acest apartament pentru cazarea agenților de vânzări, in scopul reducerii cheltuielilor cu cazarea.

Potrivit concluziilor din Raportul de inspecție fiscala, echipa de inspecție fiscala a procedat la neadmiterea ca si cheltuieli deductibile a sumei totale de X lei reprezentand amortizare imobil si la ajustarea TVA in valoare de X lei in legătura cu achiziția apartamentului pe motiv ca, societatea nu a facut dovada utilizarii in scopul activitatii economice sau administrative a acestuia.

Societatea nu este de acord cu punctul de vedere al echipei de inspectie fiscala si susține ca ajustarea TVA este nejustificata si neîntemeiata.

7.1 Aspecte de impozit pe profit

Se precizeaza faptul ca apartamentul in discuție a fost achiziționat in scopuri legate de desfășurarea activității economice a societății acesta fiind pus la dispoziția președintelui CA al firmei, acesta din urma având putere de decizie asupra activității economice a societății si a cărei activitate implica participarea la susținerea, desfășurarea, dezvoltarea operațiunilor realizate de societate. Mai mult, se menționeaza faptul ca punerea la dispoziție a apartamentului de către societate a avut drept scop asigurarea prezentei si funcționarii președintelui CA in condiții optime. Societatea are un interes in sine, prin controlul duratei de deplasare către/de la serviciu, precum si al momentului prezentării personalului la serviciu. De asemenea, prin alegerea acestei modalități de cazare, societatea a înregistrat costuri semnificativ mai mici comparativ cu situația in care ar fi apelat la cazare in sectorul public. Pe viitor societatea isi exprima intentia sa utilizeze apartamentul in scopul asigurarii cazarii agenților de vânzări

Argumentația echipei de inspectie fiscala este considerata ca fiind lipsita de temei legal si nejustificata, concluzia echipei reprezentând un obstacol in calea desfășurării activității economice a societatii.

7.2. Aspecte de TVA

Se face referire la faptul ca societatea indeplineste condițiile impuse de legislația de TVA privind deducerea TVA aferenta achizitiei apartamentului prin detinerea facturilor emise de furnizorul X SRL in original, îndeplinind condiția de forma prevăzute de legislație si ca dreptul de

deducere a TVA aferenta achiziției apartamentului nu poate fi refuzat atâta timp cat acest apartament a fost utilizat in scopul operațiunilor taxabile si in plus, livrarea apartamentului a avut efectiv loc si, prin urmare, a avut loc o achiziție de bun imobil operatiune ce intra in sfera de aplicare a TVA. Punctul de vedere al contestatoarei este ca ajustarea TVA dedusa initial s-ar face in cazul in care apartamentul ar fi folosit in beneficiul personal al unei persoane impozabile si doar daca aceasta folosința nu are legătura cu activitatea economica a societății si ca se poate demonstra faptul ca apartamentul a fost pus la dispoziția personalului societății in scopuri legate de activitatea economica.

Punerea la dispoziție a apartamentului de către XXX președintelui CA are drept scop asigurarea prezentei acestuia si funcționarii CA in condiții optime, astfel cum impune legislația de TVA dar si jurisprudenta CJUE in materie. Prin urmare, acest tip de folosința a unui bun de capital nu face parte din categoria celor efectuate fara scop economic.

In acest context si avand in vedere faptul ca societatea indeplineste condiția impusa de legislația de TVA pentru deducerea TVA aferenta achizițiilor realizate, acestea fiind destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile, impunerea ajustării TVA aferenta achiziției apartamentului este abuziva, neavand temei legal si motivație economica.

Se mai arata ca societatea respecta prevederile legale aplicabile in ceea ce privește dreptul de deducere intrucat deține factura si ca achiziția a fost efectiv utilizata in realizarea de operațiuni taxabile, respectiv a condus la asigurarea prezentei președintelui CA cu ușurința la zona industrială Corlatesti si, implicit, la indeplinirea in condiții optime a funcțiilor sale legate de conducerea operațiunilor taxabile ale XXX SA si ca impunerea ajustării TVA aferenta achiziției apartamentului este lipsita de temei legal si nejustificata, concluzia echipei de inspectie reprezentând un obstacol in calea desfășurării activității economice a societății.

Avand in vedere sustinerile de mai sus, XXX SA solicita soluționarea favorabila a contestatiei in sensul de a considera netemeinica stabilirea de obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit si obligații fiscale accesorii aferente in legătura cu suma de X lei pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015 la care se adaugă obligațiile fiscale accesorii aferente si stabilirea de obligații suplimentare de TVA in suma de X lei pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015 si a obligațiilor fiscale accesorii aferente, precum si desființarea in parte a Raportului de inspectie fiscala si Decizia de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de impozit pe profit si TVA si obligații fiscale accesorii aferente achizitiei si utilizarii apartamentului situat in municipiul Ploiesti, X , județul Prahova.

8. Obligatii suplimentare reprezentand TVA in legatura cu livrarile intracomunitare

In context se precizeaza ca XXX SA a efectuat livrări intracomunitare da bunuri in valoare de X RON către X . Potrivit raportului de inspecție fiscala, livrările intracomunitare de bunuri efectuate de XXX SA către SPRL Salam au fost efectuate dupa data de sfârșit a valabilității codului de inregistrare in scopuri de TVA a acestuia, respectiv dupa data de 14.05.2013. In ceea ce privește operațiunile efectuate către societatea X - Tiefbau GmbH, acestea au fost efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA a societății.

In anul 2014, XXX a efectuat livrări intracomunitare de bunuri in valoare de X RON către Vicina llc, BG201246252 si in valoare de 55.387 RON către Sarl Inginerie Construction Coordination, FR1442744610. Conform raportului de inspecție fiscala, societatea Vicina llc nu figurează ca fiind inregistrata in scopuri de TVA, iar in ceea ce privește societatea Sarl Inginerie Construction Coordination, se menționează ca livrările intracomunitare au fost efectuate dupa data de sfârșit a valabilității codului de inregistrare in scopuri de TVA a acestuia.

In perioada ianuarie - iulie 2015, Societatea a efectuat livrări intracomunitare de bunuri, reprezentând materiale de construcție in valoare de X RON către societatea X GmbH. Pe factura aferenta cu nr. 3815/12.06.2015, in valoare de X RON, a fost inscris in mod eronat codul de inregistrare in scopuri de TVA, aparținând firmei Raiffeisen Bank Volksbank EG, cu care societatea nu a intreprins nicio relație comerciala.

Se menționeaza ca, inainte de încheierea contractelor cu noi clienți intracomunitari, societatea întreprinde masuri de verificare a validității codului de inregistrare in scopuri de TVA in statul membru in care aceștia sunt stabiliți (consultând baza de date VIES).

Potrivit concluziilor din Raportul de inspecție fiscala, echipa de inspecție fiscala a considerat ca XXX SA datorează suma de TVA de X RON in legătura cu livrările intracomunitare realizate in perioada 2013-2015 către SPRL Salam, X - Tiefbau GmbH, Vicina llc, Sarl Inginerie Construction Coordination si U.A.C.G Verwaltungs GmbH pe motiv ca, codurile de inregistrare in scopuri de TVA comunicate de beneficiari nu erau valide, stabilind TVA suplimentar X lei si obligații de plata accesorii in sarcina XXX SA.

Se invoca faptul ca scutirea de TVA in cazul livrării intracomunitare de bunuri nu este condiționata de comunicarea către vânzător a numărului de TVA valid al cumpărătorului, emis de autoritățile fiscale din alt stat membru, ci de calitatea de persoana impozabila a cumpărătorului, indiferent de inregistrarea de TVA a acestuia sau de valabilitatea numărului de TVA pe care il deține si ca acordarea scutirii nu poate fi refuzata strict pentru ca aceasta condiție nu a fost îndeplinita, daca furnizorul (fiind de buna credința, a acționat dand dovada de diligenta si a luat toate masurile necesare, la un nivel rezonabil, pentru obținerea numărului de TVA) nu este in măsura sa obtina numărul de TVA al cumpărătorului, dar pune la dispoziție alte

informații suficiente pentru a demonstra ca persoana care achiziționează bunurile este o persoana impozabila acționând ca atare.

Se mai arata ca în cazul concret al societăților SPRL Salam, X - Tiefbau GmbH, Sarl Inginerie Construction Coordination su U.A.C.G Verwaltungs GmbH, nu exista niciun dubiu privind calitatea de persoana impozabila ale acestora la data efectuării tranzacției, de vreme ce aceștia sunt operatori economici stabiliți în Germania, Franța, respectiv Belgia care desfășoară activități economice în sensul legii de TVA. În ceea ce privește societatea Vicina llc, stabilită în Bulgaria, faptul ca aceasta nu apare ca fiind înregistrată în scopuri de TVA nu înseamnă neapărat ca societatea nu efectuează activități economice în sfera TVA, astfel acest lucru nu afectează statutul sau de persoana Impozabila. În ceea ce privește factura emisă către U.A.C.G Verwaltungs GmbH, având înscris codul de TVA eronat, respectiv al societății Raiffeisen Bank Volksbank EG, cu care XXX SA nu a avut nicio relație comercială, menționăm ca Societatea a efectuat doar o omisiune de formă înscriind pe factura emisă un alt cod de TVA.

În baza celor de mai sus, XXX SA considera ca în mod nejustificat au fost stabilite în sarcina societății obligații suplimentare de TVA în suma de X lei pentru perioada 2009 - 30 iunie 2015 și obligații fiscale accesorii aferente, solicitând desființarea în parte a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere cu privire la stabilirea de obligații suplimentare de TVA și obligații fiscale accesorii aferente livrarilor intracomunitare.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP BUZAU la SC XXX S.A., a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/18.04.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/22.04.2016.

Perioada verificată:

- impozit pe profit: 01.01.2009 – 30.06.2015;
- taxă pe valoarea adăugată: 01.12.2009 – 31.07.2015.

Prin decizia de impunere s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în suma totală de 4.031.698 lei din care societatea contestă obligații fiscale suplimentare în suma totală de X lei, constând în impozit pe profit și TVA suplimentare și accesorii aferente acestora.

Obligațiile fiscale principale suplimentare contestate s-au stabilit de organele de inspecție fiscală prin considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor și TVA aferente unor achiziții de servicii precum și a unui apartament, precum și prin colectarea TVA suplimentară pentru livrări considerate scutite de societate, menționate în anexele nr. 1.1 și nr. 2.1 la RIF, astfel:

Nr.	Partenerul	Chelt/baza impozabila	I.P. supl.	TVA supl.
-----	------------	-----------------------	------------	-----------

1	X Y Î.I.			
2	Y SRL			
3	X SRL			
4	X 2003 SRL			
5	X SRL			
6	X Management Consulting SRL			
7	X Consultanta SRL			
8	X SRL			
9	Contribuabili inactivi			
9	X SRL - apartament Ploiesti			
	Total deduceri			
10	Livrari intracomunitare			
	Total general			

1. In perioada iulie 2011 – aprilie 2013 XXX SA a inregistrat in evidenta contabila facturi in valoare totala de X lei, din care suma totala inregistrata pe costuri de X lei si TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand servicii de consultanta, emise de **X Y Intreprindere Individuala**.

Motivele neadmiterii deducerilor au constat in faptul ca nu au fost prezentate documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor facturate de X Y Intreprindere Individuala.

Referitor la documentele prin care contribuabilul considera ca justifica prestarea efectiva a serviciilor de consultanta, au fost prezentate rapoarte de activitate anuale foarte sumare continand un numar redus de file, in continutul carora sunt prezentate tabele privind analize comparative a vanzarilor XXX din anumite perioade si fotografii cu produse XXX. Singurele activitati desfasurate de prestator prezentate in rapoartele anuale sunt reprezentate de actiuni de listare in magazinele Y, restabilirea legaturilor cu Hornbach si Praktiker si conservarea relatiilor in ceea ce priveste retelele Baumax, Bricostore, Obi si Metro, redate foarte sumar in 3 - 4 fraze pe 1 – 2 pagini.

Cu toate ca in perioada prezentata mai sus, au fost emise de catre prestator una sau mai multe facturi in fiecare luna, rapoartele prezentate sunt anuale si nu cuprind serviciile efectiv prestate care au stat la baza emiterii facturilor. XXX SA nu a prezentat alte documente din care sa rezulte activitatea prestata de consultant asa cum este stipulata in contractele de consultanta si actele aditionale.

Prin explicatiile scrise solicitate de echipa de inspectie fiscala, referitoare la intrebarea „care sunt documentele prin care se justifica prestarea efectiva a serviciilor de consultanta facturate si cum se dovedeste necesitatea efectuării cheltuielilor” s-a precizat ca acestea s-au dovedit cu rapoartele anuale de activitate si anexele de calcul a comisionului stabilit, puse la dispozitia echipei de inspectie si ca necesitatea cheltuielilor este

reliefata de volumul vanzarilor realizat urmare contractului incheiat in comparatie cu perioada precedenta si implicit profitul realizat de societate.

Contrar celor precizate de contribuabil, echipa de inspectie fiscala a constatat ca XXX SA a efectuat cheltuieli de publicitate si marketing considerabile, contractate cu alti prestatori, in scopul prezentarii si promovarii produselor companiei, fapt caruia s-a datorat cresterea cifrei de afaceri inregistrata de societate si a profitului precum si unui complex de factori, dintre care cei mai relevanti ar fi darea in folosinta a unor noi capacitati de productie si achizitia de noi echipamente si tehnologii, contribuabilul neputand face dovada faptului cresterii volumului de vanzari urmare serviciilor de consultanta prestate de I.I. X Y.

2. In perioada mai 2013 – aprilie 2015 contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila facturi in valoare totala de X lei, din care suma totala inregistrata pe costuri de X lei si TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand servicii de consultanta, emise de **Y SRL**.

Contractul de consultanta incheiat intre Y SRL - CUI X , in calitate de consultant si XXX SA la data de 01.05.2013, pe o durata nedeterminata a avut drept obiect asigurarea de catre consultant a serviciilor de prospectarea continua a pietei, in cautare de noi clienti; contactarea noilor clienti si stabilirea de intalniri cu reprezentanti ai acestora; prezentarea si promovarea produselor companiei; conceperea de oferte pentru prospectii sau clienti; studiul competitiei si documentarea continua in domeniul productiei de publicitate; intocmirea raportului lunar de vanzari; verificarea bonitatii clientului.

Firma de consultanta Y SRL este reprezentata de X Y si la data incheierii contractului, a fost reziliat contractul incheiat cu X Y Intreprindere Individuala cu acelasi obiect.

Facturile de servicii consultanta emise de Y SRL in perioada verificata, in baza carora au fost incluse pe costuri, cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil in suma de X lei, nu au fost insotite de documente justificative (rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte documente din care sa rezulte actiunile intreprinse de consultant in scopul realizarii obiectivelor din contract).

Referitor la documentele prin care se justifica prestarea efectiva a serviciilor de consultanta din toata perioada, contribuabilul verificat a prezentat echipei de inspectie, anexe care cuprind modul de calcul al tarifelor, comisioanelor, fundamentarea acestora avand la baza volumul total al vanzarilor de produse finite al firmei XXX SA catre retelele de magazine: Baumax, Bricoexpert, Bricostore, Y, Hornbach, Metrou, Praktiker si Ambient.

Pentru toate facturile emise de Y SRL in perioada verificata, nu au fost prezentate documente care sa justifice ca firma de consultanta a prestat servicii de natura celor mentionate in contractul de consultanta, asemanator situatiei stabilite la X Y Intreprindere Individuala.

3. In perioada octombrie 2012 – decembrie 2013 XXX SA a inregistrat in evidenta contabila facturi in valoare totala de X lei, din care suma totala inregistrata pe costuri de X lei si TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand servicii de intermediere si comision, emise de **X SRL**.

Potrivit contractului obiectul il constituie prospectarea pietei, gasirea de noi clienti si intermedierea de catre agent a comercializarii de materiale de constructii proprietatea XXX SA in schimbul unui pret fix de X lei/lunar la care se adauga TVA.

Facturile de servicii prestate emise de X SRL, in baza carora au fost incluse pe costuri, cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, nu sunt insotite de documente justificative (rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte justificari ale activitatii prestatorului).

Nu au fost prezentate documente prin care se justifica prestarea efectiva a serviciilor de agent si intermediere in perioada verificata.

4. In perioada ianuarie 2013 – iunie 2014 contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila facturi in valoare totala de X lei, din care suma totala inregistrata pe costuri de X lei si TVA deductibila in suma de 42.060 lei, reprezentand servicii de intermediere si comision, emise de **X 2003 SRL**.

Potrivit contractului obiectul acestuia il constituie prospectarea pietei, gasirea de noi clienti si intermedierea de catre comisionar a comercializarii de materiale de constructii proprietatea XXX SA in schimbul unui comision variabil calculat asupra diferentei intre pretul de lista al XXX SA, la care se aplica discounturile specifice maxim acordate pentru produse de catre comitent (18%) si pretul de facturare practicat fata de client. Procentul obtinut din suma astfel rezultata raportata la totalul incasarilor se va aplica asupra diferentei intre total incasari si targetul stabilit, din care 50% va reprezenta comisionul convenit in luna.

Facturile de servicii prestate emise de X 2003 SRL, in baza carora au fost incluse pe costuri, cheltuielile deductibile la calculul profitului impozabil, nu au fost insotite de documente justificative (rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte justificari ale activitatii prestatorului).

Nu au fost prezentate documente prin care se justifica prestarea efectiva a serviciilor de comision si intermediere.

5. In perioada ianuarie 2013 – aprilie 2015 XXX SA a inregistrat in evidenta contabila facturi in valoare totala de X lei, din care suma totala inregistrata pe costuri de X lei si TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand servicii de management, emise de **X SRL**.

In baza Contractului de management nr.302/16.01.2013 incheiat intre X SRL - CUI X in calitate de manager si XXX SA, au fost inregistrate in perioada verificata facturi reprezentand cheltuieli de management in suma totala de X lei. Prin contractul de management incheiat intre X SRL si XXX SA la data de 01.06.2011, se incredinteaza managerului organizarea, conducerea si gestionarea activitatilor desfasurate de Divizia Vopsele a XXX

SA in schimbul platii unei remuneratii lunare de X eur, decontarii cheltuielilor cu cazarea in Ploiesti, incredintarii unui autoturism, laptop, telefon mobil si participarea la profitul realizat de Divizia Vopsele a societatii.

Principalele atributii statuate in contract in sarcina managerului, sunt:

- raspunde de atingerea criteriilor de performanta;
- urmareste si raspunde de incadrarea Diviziei in parametrii economici prevazuti in strategie si in bugetul de venituri si cheltuieli;
- aplica strategiile si politicile de dezvoltare ale XXX SA;
- raspunde de promovarea pe piata a produselor comercializate de firma si a imaginii de firma si de marca;
- raspunde de verificarea modului de desfasurare a investitiilor aferente diviziei, prin analiza proiectelor de investitii si propunerea de modificari/imbunatatiri ale acestora, respectarea termenului lucrarilor de investitii, respectarea prevederilor din proiectele de investitii, modul de indeplinire a conditiilor tehnologice si functionale, calitatea lucrarilor de investitii efectuate si efectueaza receptia lucrarilor de investitii efectuate in cadrul Diviziei.
- raspunde de realizarea mentenantei mijloacelor fixe;
- prezinta directorului general programe si rapoarte de activitate.

Prin actul aditional nr.1 din 27.03.2013 la contractul de management se completeaza obligatiile managerului cu obligatia asigurarii managementului teritorial al vanzarilor pentru produsele umede marca XXX pe teritoriul Romaniei si prezentarea directorului general al societatii, saptamanal, lunar si ori de cate ori i se solicita, orice fel de rapoarte, situatii, analize, precum si orice alte situatii solicitate referitoare la activitatea prestata de managerii regionali de vanzari, iar referitor la drepturile acestuia incredintarii a doua autoturisme, doua laptopuri, doua telefoane mobile si acordarea unui bonus de performanta pentru realizarea cifrei de afaceri de minim 3 milioane euro in anul 2013.

Facturile de servicii management emise de X SRL, in baza carora au fost incluse pe costuri, cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil in suma de X lei, nu sunt insotite de documente justificative (rapoarte de lucru, studii, sau alte dovezi din care sa rezulte serviciile de management prestate).

Documentele puse la dispozitia echipei de inspectie prin care se justifica prestarea efectiva a serviciilor de management din toata perioada, sunt rapoartele de activitate contract de management XXX – exercitiile 2013; 2014 si 2015.

Raportul intocmit pentru primul an de contract contine pe filele 1 si 3, informatii ca in anul 2013 XXX SA a decis externalizarea serviciului de management si ca pe parcursul intregului an s-au desfasurat o serie de actiuni concrete care au dus la o crestere a cifrei de afaceri constand in reorganizarea si adaptarea portofoliului de produse; segmentarea si positionarea corecta a produselor; ajustarea preturilor; reconsiderarea intregului portofoliu de clienti si dezvoltarea unei strategii de promovare

adecvate pietei de vopsele. In continuare sunt anexate 38 file in subsolul carora se insereaza „Ploiesti, 25 martie 2013” in care este prezentat planul de activitate – mixul de marketing (politica de produs; politica de pret; politica de promovare si politica de penetrare), urmeaza apoi alte 20 file cu referire la programul de listare in magazine, promotiile produselor si lista de preturi si in final alte aproximativ 20 file cu fotografiile despre programul investitional al XXX in perioada 2012-2013 de peste 23 milioane euro (linia a 2 –a de polistiren grafitat Ploiesti 2012; fabrica de mortare uscate Roman; fabricile de polistiren expandat Oradea si Roman, respectiv fabrica de vopsele si tencuieli decorative Ploiesti. Ultimile 2 file ale raportului contin date referitoare la campania promotionala de lansare pe piata a gamei - silber weiss.

In raportul de activitate contract de management XXX – exercitiul 2014 se mentioneaza pe filele 1 si 3, ca in anul 2014 Divizia Vopseluri XXX SA isi continua ascensiunea implementarii strategiei aprobate in anul precedent, aceasta fiind completata cu elemente noi, ceea ce a condus la cresterea cifrei de afaceri cu 14,56 %. Se mai precizeaza ca la inceputul anului a avut loc o realocare a zonelor de responsabilitate si a clientilor revanzatori pe responsabili zonali de vanzari, ca procesul de redefinire a portofoliului de produse s-a apropiat de forma ideala, ca lista de preturi a fost revizuita de 2 ori si reusita listarii in reseaua de magazine Kaufland. In continuare sunt anexate 35 file in care este prezentat planul de activitate – mixul de marketing (politica de produs; politica de pret; politica de promovare si politica de penetrare), urmeaza apoi alte 60 file cu referire la masterplanul privind organizarea activitatii de cercetare, programul de schimbare si implementare a unei noi politici de preturi, liste de preturi, fotografiile si prezentarea caracteristicilor unor produse.

In documentul pus la dispozitia echipei de inspectie prin care se justifica prestarea serviciilor de management din semestrul I 2015, respectiv, raportul de activitate contract de management XXX – exercitiul 2015, se arata la filele 1 si 2, se specifica ca in anul 2015 Divizia Vopseluri XXX SA a inregistrat o scadere a cifrei de afaceri cu 4,5% urmare scaderii vanzarilor. Se mai precizeaza ca anumite cresteri ale vanzarilor s-au inregistrat la export, pe relatia cu Kaufland, s-a reusit listarea in reseaua Auchan si ca au fost luate masuri concrete de eficientizare si optimizare a costurilor in privinta fluxurilor de productie si in privinta gestiunii optime a stocurilor (materii prime, materiale si produse finite), fara a fi prezentata activitatea de management efectiv prestata in aceasta perioada. In continuare sunt anexate 33 file in care este prezentat un material referitor la piata materialelor de constructii (dinamica, competitivitate, evolutie si previziuni) si obiectivele politicii comerciale ale anului 2015, prezentat in cadrul unei conferinte organizate la Sinaia la data de 31 ianuarie 2015, urmand apoi alte 49 file cu referire la politica si listele de preturi.

Rapoartele de activitate anuale prezentate nu reprezinta dovada ca serviciile de management facturate au fost efectiv prestate, acestea nu

contin date despre activitatea intreprinsa de manager avand in vedere faptul ca lunar, in toata perioada a fost emisa cel putin o factura. Avand in vedere descrierile de mai sus, echipa de inspectie fiscala a considerat ca filele din rapoartele prezentate au facut obiectul unor analize, seminarii, planuri, obiective, strategii ale societatii XXX SA intocmite cu alte ocazii si nu au nimic comun cu descrierea actiunilor din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor de management facturate de X SRL, au fost indosariate la intamplare, semnate pe prima fila indescifrabil purtand amprenta ștampilei firmei X SRL.

Pentru nicio factura emisa de X SRL nu s-au prezentat documente din care sa rezulte activitatea prestata de manager asa cum este stipulat in contractul de management susmentionat si cum prevede legislatia fiscala.

Potrivit explicatiilor scrise din nota explicativa solicitata de echipa de inspectie fiscala, referitor la intrebarea „care sunt documentele prin care se justifica prestarea efectiva a serviciilor de management facturate si cum se dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor” se precizeaza ca firma X SRL detinea cunostinte si avea in afara directorului general alti 2 oameni specializati, cu experienta pe piata lacurilor si vopselurilor si ca documentul care justifica prestarea efectiva a serviciilor este raportul de activitate anual, la care echipa de inspectie fiscala a facut referirile descrise mai sus.

6. In luna noiembrie 2011, XXX SA a inregistrat in evidenta contabila o factura in valoare totala de X lei, din care suma totala inregistrata pe costuri de X lei si TVA deductibila in suma de X lei, reprezentand servicii intocmire documentatie ajutor de stat, emisa de **X Management Consulting SRL**.

A fost prezentat contractul de consultanta incheiat intre parti, avand drept obiect asigurarea de catre consultant a serviciilor privind elaborarea documentatiei in vederea accesarii ajutorului de stat pentru realizarea unei noi linii de productie de mortare uscate in Moldova, in schimbul carora consultantul va primi suma totala de X euro + TVA si 1% comision de succes din valoarea finantarii obtinute – platibil doar in cazul in care proiectul va fi evaluat castigator, dupa primirea Acordului pentru finantare trimis de Ministerul Finantelor Publice catre XXX SA.

Dupa intocmirea documentatiei si plata facturii, la data de 21.03.2012 prin adresa XXX SA nr.756, transmisa catre X Management Consulting SRL, se notifica intentia XXX SA de reziliere a contractului de consultanta.

Potrivit explicatiilor scrise date de reprezentantul XXX SA, referitor la intrebarea „cum se justifica deductibilitatea cheltuielilor de consultanta privind intocmirea documentatiei pentru obtinerea ajutorului de stat facturate in anul 2011 de X Management Consulting SRL” s-a precizat ca documentatia intocmita de consultant s-a finalizat cu o respingere a cererii de acord de finantare si ca X Management Consulting SRL a desfasurat o intreaga serie de servicii, nu una singura la care face referire echipa de inspectie fiscala, ca aplicarea ajutorului de stat reprezinta doar o componenta in analiza si implementarea unui proiect de investitii si ca

rezultatul serviciilor prestate a fost folosit in materializarea fabricii de mortare uscate pe platforma industrială Roman, activități specifice marketingului și vanzarilor pe canale de distribuție specializate.

Aspectul potrivit caruia rezultatele serviciilor prestate referitoare la elaborarea documentației în vederea accesării ajutorului de stat au fost folosite în materializarea unei fabrici de mortare uscate, nu au fost avute în vedere de către echipa de inspecție, întrucât întocmirea studiului tehnico-economic și a dosarului de finanțare trebuia să prezinte argumentele care demonstau că proiectul de investiții se încadrează în conceptul de „investiție inițială”, este viabil și sustenabil, să conțină prezentarea pieței relevante a produsului care poate să fundamenteze rezultatele vizate, acestea fiind respinse de către M.F.P. cu scrisoarea înregistrată sub nr.74/03.07.2012.

Având în vedere cele menționate mai sus, echipa de inspecție fiscală a stabilit drept cheltuielă nedeductibilă fiscal suma totală de X lei, în timpul controlului fiind recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit datorat.

7. În perioada aprilie 2013 – aprilie 2014 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare totală de X lei, din care suma totală înregistrată pe costuri de X lei, suma înregistrată în contul de investiții în curs X lei și TVA deductibilă în suma de X lei, reprezentând servicii întocmire documentație ajutor de stat, emise de **X Consultanta SRL**.

În anul 2013 XXX SA a înregistrat pe costuri suma totală de X lei, reprezentând servicii de consultanță privind elaborarea documentației în vederea accesării ajutorului de stat de către XXX SA pentru realizarea investiției – Fabrica vată bazaltică Corlatești, în baza facturilor nr.17153/11.04.2013 și 17278/08.08.2013 emise de X Consultanta SRL - CUI X .

A fost prezentat contractul de consultanță încheiat între părți la data de 05.03.2013 și înregistrat la XXX SA sub nr.888, având drept obiect asigurarea de către consultant a serviciilor privind elaborarea documentației în vederea elaborării dosarului cererii pentru ajutor de stat conform Schemei de Ajutor de Stat reglementată prin Hotărârea de Guvern nr.1680/2008, asistență în perioada de evaluare aplicație de către autoritățile relevante până la emiterea acordului de finanțare precum și asistență în pregătirea cererilor de rambursare.

Pentru aceste servicii, potrivit contractului, consultantul va primi suma totală de X euro + TVA, platibil pe 3 faze de derulare ale proiectului.

Urmare cererii XXX SA, Direcția Generală Ajutor de Stat din Cadrul Ministerului Finanțelor Publice, a transmis beneficiarului (XXX SA) Acordul pentru finanțare. Valoarea totală a finanțării aprobate a fost de X euro și se referă la construcții industriale și echipamente tehnice.

La data de 26.05.2014 prin adresa XXX SA nr.1078, înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice sub nr.58036/27.05.2014, se face cunoscut că urmare analizei potențialelor riscuri care ar putea influența derularea

proiectului si dincolo de cheltuielile materiale consistente efectuate, constienti fiind ca este o mare dezamăgire netranspunerea in realitate a unui vis indraznet, considera onest oprirea derularii proiectului „Fabrica de vata bazaltica Corlatesti”, respectiv renuntarea la finantarea aprobata.

Facturile de servicii consultanta in valoare totala de X lei reprezentand elaborarea documentatiei - dosar cerere pentru ajutor de stat, au fost incluse pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil in anul fiscal 2013.

Potrivit explicatiilor scrise, referitor la intrebarea „cum se justifica deductibilitatea cheltuielii de consultanta privind intocmirea documentatiei pentru obtinerea ajutorului de stat facturata in anul 2013 de X Consultanta SRL” s-a precizat ca renuntarea la ajutorul de stat s-a facut din motive care nu sunt imputabile XXX SA si ca rezultatul serviciilor prestate de X Consultanta SRL a fost si va fi folosit in continuare.

Aspectul potrivit caruia rezultatele serviciilor prestate referitoare la elaborarea documentatiei in vederea accesarii ajutorului de stat au fost si vor fi folosite in continuare pentru proiecte de investitii si ca renuntarea la ajutorul de stat s-a facut din motive care nu sunt imputabile XXX SA, nu au fost avut in vedere de catre echipa de inspectie, intrucat prin renuntarea de buna voie la finantare, serviciile privind elaborarea documentatiei in vederea accesarii ajutorului de stat la proiectul susmentionat au ramas fara obiect, iar cheltuiala firmei cu acestea nu reprezinta o cheltuiala de exploatare aferenta veniturilor impozabile.

8. In lunile septembrie si decembrie 2009 S.C. XXX S.A. a inregistrat in evidenta contabila in baza a 2 facturi emise de furnizorul de servicii de transport **S.C. X SRL** CUI 1X , cheltuieli in suma totala de X lei in baza Contractului de bonus nr. 5J/05.01.2009, incheiat cu prestatorul, din care se retine ca acesta are ca obiect acordarea unui bonus carausului pentru atingerea unui target de 1.700.000 km in favoarea XXX S.A. in cursul anului 2009 si ca valoarea bonusului acordat de beneficiar va fi de 0,5 lei/km.

S-a retinut ca societatea verificata nu a demonstrat necesitatea si realitatea bonusul ce i-a fost facturat de catre furnizorul X SRL fata de care are pozitie de afiliere, ci arata ca bonusul a fost acordat X SRL, in calitatea sa de principal transportator.

XXX S.A. si beneficiara bonusului X SRL sunt persoane afiliate in sensul prevederilor art.7 alin.1 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motivat de faptul ca persoana juridica XXX S.A detine 98 % din actiunile X SRL.

XXX S.A. nu a facut dovada necesitatii cheltuielilor cu bonusul acordat principalului furnizor de servicii transport, cheltuielile in suma de X lei, fiind de natura cheltuielilor cu serviciile a caror deductibilitate fiscala este reglementata de art. 21 alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Deoarece societatea nu a prezentat in justificare, nici un fel de documente din care sa rezulte necesitatea si realitatea respectivelor

cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit in anul 2009, cheltuielile in suma de **X lei**, fapt pentru care in timpul controlului s-a procedat la recalcularea profitului impozabil si impozitul pe profit datorat.

In luna decembrie 2009, societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr. FT11473/31.12.2009 in suma de X lei emisa de furnizorul de servicii de transport SC X SRL, CUI RO1X , din care in debitul contul 4426 „TVA deductibila”, suma de **X lei**. Deoarece societatea nu a facut dovada ca bonusul acordat prin specificul activitatilor desfasurate este destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, echipa de inspectie a stabilit ca nedeductibila TVA dedusa in suma de X lei.

9. In perioada decembrie 2009 – mai 2013, XXX a inregistrat pe costuri suma de X SRL lei, si a dedus TVA in suma totala de X SRL lei in baza unor facturi reprezentand achiziții de servicii de la **furnizori declarati contribuabili inactivi** ale căror certificate de înregistrare fiscală au fost suspendate in baza legislatiei in vigoare.

Au fost incalcate prevederile art. 11, alin. (1²), din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in care se precizeaza ca , „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”.

In drept, TVA inscrisa intr-o factura emisa de o firma declarata inactiva nu se considera deductibila potrivit prevederilor urmatoarelor articole din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: - art. 146 " Conditii de exercitare a dreptului de deducere" , alineatul 1, lit. a " *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata ... sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5), lit. c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura" .;*

Fapta consemnata mai sus a condus la majorarea nejustificata a TVA deductibila in perioada verificata cu suma de X SRL lei, in timpul controlului fiind recalculata obligatia de plata a TVA.

10. In perioada octombrie 2011 – iunie 2015, XXX SA a inregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma totala de X lei reprezentand cheltuiala cu amortismentul unui **apartament** situat in

municipiul Ploiesti, strada X , nr.4, et.1, judetul Prahova, achizitionat la data de 07.09.2011, cu o valoare neta (fara TVA) de X ,87 lei. Avand in vedere art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, „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”, echipa de inspectie fiscala a stabilit drept cheltuiala nedeductibila fiscal in perioada verificata suma totala de X lei, in timpul controlului fiind recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit datorat.

In lunile iulie si septembrie 2011, societatea comerciala a dedus TVA in suma totala de X lei provenita din achizitia unui apartament situat in municipiul Ploiesti, X jud. Prahova, furnizor **SC X SRL** Bucuresti - cui RO X , cu facturile nr. 485/26.07.2011 si nr. 491/07.09.2011.

Cu toate ca reprezentantul XXX SA nu a recunoscut, in timpul inspectiei din documentele verificate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca la adresa din municipiul Ploiesti unde este situat apartamentul se afla domiciliul inregistrat in cartea de identitate al presedintelui C.A. al XXX SA.

In argumentele inscrise in contestatie se afirma cu totul altceva fata de nota explicativa si punctul de vedere la proiectul de R.I.F., si anume ca bunul imobil se afla in proximitatea zonei Corlatesti, unde societatea isi desfășoară activitatea, fiind un punct strategic de unde se poate interveni in orice moment in activitățile societății, apartamentul fiind destinat spre a fi ocupat de președintele C.A. al firmei, ocazie cu care si-a inregistrat acest domiciliu in cartea de identitate. Pentru perioada viitoare, societatea intenționează sa utilizeze acest apartament pentru cazarea agenților de vânzări, in scopul reducerii cheltuielilor cu cazarea.

Echipa de inspectie fiscala considera ca orice cheltuială, pentru a fi considerată deductibilă, trebuie să participe la realizarea profitului impozabil, afirmatiile contestatoarei sunt nefondate apartamentul fiind amplasat in zona zero a municipiului Ploiesti la o distanta de peste 15 km de unitatea de productie, iar în condițiile în care XXX SA nu a făcut dovada utilizării acestui apartament în scopul desfășurării activității pentru care este autorizată sau scopuri administrative nu poate fi considerata cheltuiala deductibila in sensul dispozitiilor art. 21, alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare.

11. Pentru livrari catre persoane din alte state membre ce nu detineau la momentul livrării un **cod valid de platitori de TVA**, in timpul controlului s-a procedat la aplicarea cotei de TVA (24 %) asupra valorii totale a facturilor pentru partenerii intracomunitari in cauza, rezultand TVA colectata suplimentar in suma totala de X lei.

III. Având în vedere actele si documentele existente la dosarul cauzei, susținerile contestatarei în raport cu prevederile actelor

normative invocate de contestatara și de organul fiscal se rețin următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Cu privire la delegarea competentei de efectuare a inspectiei

Societatea sustine ca inspectia trebuia efectuata nemijlocit de DGAMC si nu de AJFP Buzau, AJFP nefiind organ de acelasi grad cu DGAMC (se arata ca nici nu exista o structura de acelasi grad) si catre care nu se putea delega competenta de efectuare a inspectiei fiscale, competentele de administrare fiind exclusive si absolute. Astfel ar trebui constatat ca exista o nulitate absoluta a deciziei de impunere contestata, ce nu impune dovedirea existentei unei vatamari. In drept, contestatara isi intemeiaza sustinerile sale si pe prevederi ale Codului de procedura civila (art. 147, art. 261) despre care sustine ca sunt aplicabile intrucat Codul de procedura fiscala nu dispune in privinta delegarii de competenta.

In subsidiar societatea sustine ca nu i-a fost comunicat actul de delegare a competentei de efectuare a inspectiei fiscale si nici nu a fost instiintata despre delegarea competentei anterior inspectiei, obligatie ce revenea organelor de inspectie fiscala potrivit art. 7 din Ordinul ANAF nr. 3816/2013.

La dosar s-a depus in copie Dispunerea delegarii de competenta nr. A-RFC 1901 din 27.08.2015, prin care Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul ANAF, in baza prevederilor art. 99 alin.(3) din OG nr. 92/2003 si ale art.2 alin.(2) din OPANAF nr.3816/2013 dispune delegarea de competenta privind efectuarea unei inspectii fiscale partiale, de la DGAMC catre DGRFP Galati- AJFP Buzau, la contribuabilul SC XXX SA avand CIF 5119976. In RIF-ul din 18.04.2016 se precizeaza la pagina 1 pct. 3 ca efectuarea inspectiei a fost comunicata contribuabilului prin avizul de inspectie fiscala nr.235 transmis in data de 08.09.2015, ca inceperea inspectiei s-a amanat in 30.09.2015 prin acordul nr. 3163. Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala sustin ca au instiintat contribuabilul asupra delegarii de competenta prin comunicarea avizului de inspectie fiscala nr. F-BZ 238/08.09.2015 iar adresa XXX de solicitare a amanarii inspectiei fiscale demonstreaza fara echivoc faptul ca aceasta a fost instiintata despre delegarea de competenta.

Prevederile art. 99 din OG nr. 92/2003 si ale OPANAF nr.3816/2013 stabilesc:

"Art. 99 Competența

[...](2) Competența de exercitare a inspectiei fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.

3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Norme metodologice

"Art. 99 Competența

[...] 96.3. Delegarea de competență se face prin emiterea unui ordin de serviciu. Potrivit art. 96 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, competența se poate delega și în cazul controalelor încrucișate sau în alte cazuri fundamentate."

ORDIN Nr. 3816 din 18 decembrie 2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală

"ART. 2

(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz."

"ART. 4

Delegarea de competență, dispusă de direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau de direcția generală regională a finanțelor publice, se comunică în scris atât organului de inspecție fiscală care deține competența, cât și celui care urmează să efectueze acțiunea de inspecție fiscală."

"ART. 5

Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este responsabil pentru efectuarea tuturor activităților necesare pentru efectuarea acțiunii de inspecție fiscală și valorificarea actelor de control sau de emiteră a actelor administrative fiscale, inclusiv întocmirea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, după caz."

"ART. 7

Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt."

Se retine ca in Codul de procedura fiscala exista prevederi speciale care prevad posibilitatea delegarii competentei de efectuare a inspectiei fiscale altui organ fiscal fara a conditiona aceasta delegare de "gradul" organului fiscal de la care sau catre care se delega competenta de efectuare a inspectiei fiscale.

Avand in vedere principiul potrivit caruia specialul deroga de la general precum si prevederile art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala potrivit caruia "Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă" este evident ca nu sunt aplicabile in privinta delegarii competentei de efectuare a inspectiei fiscale prevederile Codului de procedura civila. Prin urmare sustinerile de aceasta natura ale contestatarei nu sunt intemeiate.

In privinta instiintarii contribuabilului asupra delegarii de competenta, Ordinul 3816 din 18 decembrie 2013 nu prevede o anumita forma a instiintarii, prin urmare fiind valabila si instiintarea prin intermediul avizului de inspectie fiscala. Cu privire la comunicarea actului de Delegare de competenta catre contribuabil nu exista prevederi legale in acest sens, in Ordin prevazandu-se ca: "*Delegarea de competență se comunică organului de inspectie fiscală care deține competența, cât și celui care urmează să efectueze acțiunea de inspectie fiscală.*"

Chiar si daca nu s-ar fi instiintat contribuabilul cu privire la delegarea competentei de efectuare a inspectiei fiscale, avand in vedere ca formularul "*Disponerea delegarii competentei de efectuare a inspectiei fiscale*" a fost intocmit, completat si aprobat, nu ne-am afla in prezenta unei nulitati absolute, intrucat prin instiintarea contribuabilului se ocroteste un interes individual al acestuia. De altfel contestatara ar fi trebuit sa conteste acest aspect la momentul inceperii inspectiei fiscale, ce i-a fost comunicata prin avizul de inspectie fiscala, solicitand la acel moment AJFP Buzau amanarea inspectiei fiscale, ceea ce demonstreaza ca a considerat, la momentul solicitarii amanarii, ca acest organ fiscal este competent in efectuarea inspectiei fiscale.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Avand in vedere cele prezentate se retin ca neintemeiate sustinerile societatii cu privire la nulitatea actelor administrative incheiate de organele de inspectie fiscala, ca urmare a nelegalei delegari a competentei de efectuare

a inspectiei fiscale respectiv a instiintarii/comunicarii contribuabilei cu privire la dispunerea delegarii de competenta.

2. Cu privire la prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale

Prin contestația formulată, societatea sustine că întrucât termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale este de 5 ani si incepe sa curga de la 1 ianuarie a anului urmator in care s-a constituit baza de impunere care a generat creanta fiscala, pentru anul 2009 implinindu-se la 31.12.2014, la data inceperii inspectiei fiscale era prescris dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru anul 2009.

In drept, potrivit art.21, art.22, art.23, art.91 alin.1 și alin.2 și art.92 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creantele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin.(1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

“Art. 23. – (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”.

“Art. 91. – (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. (...).”

“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale; (...).”

Din cele anterior prezentate rezulta ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale corelative drepturilor de creanta fiscală se prescrie in termen de 5 ani, termen care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscală, iar ca efect al implinirii termenului de prescriptie organele fiscale nu mai emit titlul de creanta fiscală prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscală.

De asemenea, potrivit dispozitiilor legale termenul de prescriptie se suspenda pe perioada cuprinsa între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată si de la care incepe sa

curga termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedura fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.34 alin.1 lit.b și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

“ART. 34 -Plata impozitului

(1) Plata impozitului se face astfel:

[...] b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2010, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a). [...]

(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie 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 țigăie și la gazele naturale din producția internă" prevăzute în OMFP nr.79/2007 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice 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 țigăie și la gazele naturale din producția internă" referitor la declarația privind impozitul pe profit.

“ 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."

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

A interpreta declanșarea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, exclusiv în funcție de momentul constituirii bazei de impunere la sfârșitul perioadei fiscale, fără luarea în considerare a termenului de declarare a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art. 34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare a contestației consideră că societatea confundă, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, același moment cu elementele ce determină obiectul impunerii (profitul impozabil anual) și perioada fiscală (anul calendaristic). Ori, din alin. (2) al art. 23 și alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să

declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere.

Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale invocate de societate și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Spre exemplu, în cazul impozitului pe profit aferent anului 2009, organele fiscale nu puteau realiza inspecție fiscală pentru acest an, anterior datei de 15 aprilie 2010 întrucât nu expirase termenul de depunere a declarației anuale și de plată a impozitului pe profit. Numai din momentul expirării acestei date, organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, de verificare a "*legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora*".

Aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală – rezultă că pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 **termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2011.**

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit".

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, societatea contestatară a depus Declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2009 în anul 2010, iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2011.**

A interpreta declansarea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, exclusiv în funcție de momentul constituirii bazei de impunere la sfârșitul perioadei fiscale, fără luarea în considerare termenului de declarare a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 inspecția fiscală s-a desfășurat înăuntrul termenului de prescripție.

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) 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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal 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 2009, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2010, 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 **01.01.2011**.

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 16.11.2009, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit și TVA suplimentară pentru anul 2009 nu era împlinit, contestatara în mod eronat susținând că la data începerii inspecției fiscale, TVA și impozit pe profit aferente anului 2009 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 **01.01.2011**.

Astfel, față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, întrucât inspecția fiscală a

început conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală la data de 16.11.2015, deci înlăuntrul termenului de prescripție.

3. Cu privire la completarea necorespunzătoare a registrului unic de control (RUC)

Un alt motiv de nulitate absoluta a inspectiei fiscale, in opinia contestatarei, este modul de consemnare in RUC a obiectivelor inspectiei fiscale, care considera ca a fost efectuat cu incalcarea art. 105 alin.(7) din Codul de procedura fiscala, inscrierea "inspectie fiscala partiala", fiind prea generala, este asimilata neinscrierii inspectiei fiscale in RUC.

Potrivit art. 105 alin.(7) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin O.G. nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105 Reguli privind inspectia fiscală

[...](7) La începerea inspectiei fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspectiei fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control."

In RUC la pagina 17 pozitia 100, conform copiei depusa de contestatara apare inscrisa data inceperii inspectiei fiscale 01.11.2015. Prin urmare nu se poate retine existenta incalcarii prevederilor art. 105 alin.(7) din Codul de procedura fiscala invocata de contestatara.

Totodata, potrivit art. 101 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin O.G. nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 101 Avizul de inspectie fiscală

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

(2) După primirea avizului de inspectie fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspectiei fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspectiei fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspectia fiscală.

(3) Avizul de inspectie fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspectiei fiscale;

b) data de începere a inspectiei fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspectiei fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale."

Societatii i-a fost comunicat avizul de inspectie fiscala, fapt confirmat de depunerea de catre societate a unei cereri de amânare a datei de

începere a inspecției fiscale parțiale, cerere ce i-a fost aprobată. Astfel societatea a avut cunoștința, detaliat, încă înainte de completarea RUC, de obiectivele controlului/inspecției fiscale parțiale consemnate.

Potrivit Legii nr.252 din 10 iunie 2003 privind registrul unic de control:

" ART. 2

(1) Registrul unic de control are ca scop evidențierea tuturor controalelor desfășurate la contribuabil de către toate organele de control specializate, în domeniile: financiar-fiscal, sanitar, fitosanitar, urbanism, calitatea în construcții, protecția consumatorului, protecția muncii, inspecția muncii, protecția împotriva incendiilor, precum și în alte domenii prevăzute de lege.
[...]

ART. 3

[...]

(2) Organele de control au obligația de a consemna în registru, înaintea începerii controlului, următoarele elemente: numele și prenumele persoanelor împuternicite de a efectua controlul, unitatea de care aparțin, numărul legitimației de control, numărul și data delegației/ordinului de deplasare, obiectivele controlului, perioada controlului, perioada controlată, precum și temeiul legal în baza căruia se efectuează controlul.

(4) Controlul se poate desfășura numai după consemnarea în registrul unic de control a datelor prevăzute la alin. (2)."

Organele de inspecție fiscală au completat la poziția 100 din RUC elementele prevăzute la art. 3 alin.(2) din Legea 252/2003 și totodată au transmis anterior contribuabilului avizul de inspecție privind inspecția fiscală parțială de efectuat, astfel susținerile acestuia privind caracterul prea general al consemnării "inspecție fiscală parțială" apare ca neintemeiat pe lege și totodată se reține lipsa oricărei posibile vătămări prin posibilă necunoaștere a obiectivelor controlului, acestea i-au fost aduse la cunoștința detaliat prin comunicarea anterioară a avizului de inspecție fiscală nr.235/08.09.2015. Casuta "Obiectivele controlului" din RUC are o suprafață limitată ce nu permite înscrierea tuturor obiectivelor unei inspecții fiscale, așa cum sunt precizate detaliat în avizul de inspecție fiscală ce s-a comunicat contribuabilului anterior completării Registrului unic de control.

Având în vedere cele prezentate se reține ca neintemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. PE FOND

1. Cu privire la prestarile de servicii in suma de X lei aferent carora s-au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X lei.

Nr.	Partenerul	Chelt/baza impozabila	I.P. supl.	TVA supl.
1	X Y Î.I.	X		X
2	Y SRL	X		X
3	X SRL	X		X
4	X 2003 SRL	X		X
5	X SRL	X		X
	TOTAL	X	X	X

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea cheltuielilor si TVA aferente unor achizitii de servicii pentru care s-a considerat ca documentele prezentate de societate nu au facut dovada prestarii efective a serviciilor, in conditiile in care mijloacele de proba depuse de contestatata nu fac dovada prestarii efective a unor anume servicii.

În fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea cheltuielilor și taxei pe valoarea adaugata, aferente facturilor de prestari servicii emise de societatile enumerate in tabelul anterior, considerand ca documentele prezentate de XXX SA **nu fac dovada prestarii efective a unor servicii de catre prestatori, respectiv nu se dovedeste ce anume servicii, in concret, s-au prestat.**

Contestatarea sustine ca prestatorii i-au prestat **servicii de vanzari** catre clientii KA(X Y Î.I. si Y SRL); administrare a relatiei societatii cu unul din clientii sai (X SRL pentru clientul Arabesque SRL); **gestionarea vanzarilor** catre clientii societatii din Bucuresti (X 2003 SRL); **organizarea, conducerea si gestionarea activitatilor desfasurate** de Divizia Vopseluri a XXX SA (X SRL) . In dovedirea prestarii serviciilor ce i-au fost prestate petenta a depus la dosarul contestatiei **facturi** emise de prestatori insotite de **anexe cuprinzand modul de calcul al tarifelor/comisionului, rapoarte anuale ale prestatorilor cuprinzand rezultatele inregistrate de XXX SA** (crestere sau scadere a vanzarilor), o serie de **e-mailuri** cuprinzand mesaje in care reprezentantii prestatorilor sunt destinatari sau cei ce expediaza mailul respectiv, **fotografii.**

In drept, sunt incidente urmatoarele prevederi ale Codului fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

- "ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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. 21 alin. (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";

- art. 21 alin.(4) lit. m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

- pct. 48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004:

"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. [...]**";

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească **cumulativ** următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea **parțială** a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligatia justificării cu documente **corespunzătoare** a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

*„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii 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 cu 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 probe 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, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.”

Chiar dacă considerentele ICCJ de mai sus se bazează pe prevederi legale aplicabile impozitului pe profit, se retine ca între justificarea necesității și realității costurilor cu serviciile deductibile la calculul impozitului pe profit și justificarea realității prestării serviciilor pentru care se deduce taxa pe valoarea adăugată și ca acestea să fie în folosul operațiunilor impozabile există o perfectă asemanare.

Nu în ultimul rând, din punct de vedere fiscal, prezintă importanța dacă activitățile desfășurate de prestatori sunt considerate **activități dependente** sau activități independente, potrivit următoarelor prevederi ale Codului Fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. **activitate** - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

[...]2.1. **Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:**

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit,

și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.

2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. **În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază**

[...]

4. **activitate independentă** - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, **alta decât o activitate dependentă.**"

Se retine astfel ca o activitate prestata de persoane ce folosesc baza materiala pusa preponderent la dispozitie de client, fata de care se afla in relatii de subordonare, care ii suporta cheltuielile de deplasare, prestatori care contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu **este legal prezumata ca fiind o activitate dependenta**, cheltuielile realizate cu prestatorii fiind considerate venituri de natura salariala, pentru care exista, in sarcina beneficiarului activitatilor prestate, obligatia de plata a obligatiilor fiscale specifice veniturilor din salarii (impozit pe venit, contributi sociale).

Coroborat cu prevederile art. 11 din Codul fiscal care stipuleaza ca organele de inspectie fiscala "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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate" ca nu pot fi inregistrate ca si cheltuieli

deductibile cheltuielile cu prestarile de servicii pentru care este aplicabila reincadrarea lor ca activitati dependente, intrucat activitatile dependente genereaza cheltuieli de natura salariala pentru care se impune calculul si plata obligatiilor fiscale de natura salariala.

In privinta deducerii TVA sunt incidente urmatoarele prevederile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, potrivit carora:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

„ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, **afereantă 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, [...]**

Potrivit dispozițiilor acestor prevederi legale se retine ca deducerea taxei de către o persoană impozabilă este conditionată de îndeplinirea următoarelor condiții:

- prestarea **efectiva** a serviciilor achiziționate (taxa sa fie „**afereantă achizițiilor**”),

- serviciile achiziționate sa îi fie prestate în beneficiul său si in folosul operatiunilor sale impozabile cu drept de deducere, de către o alta persoană impozabilă,

- detinerea facturii emisa in conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu

documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare concreta a serviciilor prestate, în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate. Este indubitabil ca funcția de control, verificare a organelor de inspecție fiscală nu se poate realiza în lipsa unor documente în care să precizeze cel puțin în ce au constat operațiunile, prestațiile efective efectuate. Aceasta prezintă importanță atât din punct de vedere al deductibilității cât și al regimului de TVA aplicabil, existând operațiuni taxabile și operațiuni scutite de taxă, elemente care se cuprind în baza impozabilă a TVA sau nu se cuprind și alte situații specifice prevăzute de lege ce impun cunoașterea cu exactitate a naturii și felului serviciilor prestate.

Fata de cele arătate anterior soluționarea contestației se va face prin analiză îndeplinirii condiției de fond, privind dovedirea prestării efective a serviciilor facturate de furnizori, condiție de care depinde atât deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit cât și deducerea taxei pe valoarea adăugată, aferente achizițiilor de servicii. Aceasta având în vedere că atât timp cât nu se dovedește prestarea efectivă a serviciilor nu mai are sens să se analizeze necesitatea achiziției acestora sau destinația dată, aceste condiții putând fi analizate numai în cazul serviciilor pentru care se dovedește realitatea prestării. Serviciile contractate neprestate nu pot fi nici în scopul obținerii unor venituri nici în folosul desfășurării unor operațiuni impozabile.

Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, susținerile contestatarii în raport cu prevederile actelor normative invocate

de contestatara și de organul fiscal, prevederile legale si considerentele generale aratate anterior se rețin cele aratate in continuare.

Intocmirea contractelor pentru serviciile in cauza a avut loc in baza deciziei societatii de externalizare a unor activitati, prestate in mod uzual de personalul de conducere sau angajatii unei societati, legate de vanzarea produselor sale, prestatorii indeplinind practic functii de Director vanzari, Manager Divizia de Lacuri si Vopseluri etc..

Desi contestatara sustine ca prestatorii i-au prestat servicii efective, din documentele depuse nu rezulta nici cel putin in ce ar fi constat *in concreto* aceste servicii, cu atat mai putin prestarea efectiva a unor servicii.

Spre exemplu, **in privinta serviciilor ce ar fi trebuit prestate in baza contractelor incheiate cu Î.I. X (24197/07.12.2011) si Y SRL**, se sustine in contestatie:

- *"dl. X a incheiat contracte cu clienti care distribuie aceste produse.."* (n.n. produse XXX, pagina 12);
- *"incepand cu anul 2011, Societatea a inceput sa comercializeze produse in lantul Y, urmare a intermediarii si activitatilor desfasurate de prestatorii in discutie"* (pagina 10);
- *"daca pana la semnarea contractului cu X Y Intreprindere Individuala, in ciuda eforturilor depuse anterior, Societatea nu era prezenta in Y, cel mai mare lant de magazine (cu sediul social in acelasi oras cu X Y), in 2011 ... s-au realizat vanzari"*.

La dosar s-a depus contractul de vanzare-cumparare comerciala nr. 3424/01.07.2011 incheiat intre furnizorul XXX SA reprezentata de domnul Cristian Dumitrescu-director executiv si distribuitorul Y SRL din care se retin urmatoarele:

- copia exemplarului de contract depusa la dosarul contestatiei, nu are inscrisa/completata pe ultima pagina data incheierii, are atribuit numarul 3424/01.07.2011 iar la subsolul fiecarei pagini are inscriptionate datele de identificare ale Y SRL (nr. ORC, CUI. cont) si data de "apr. 11" echivalent cu aprilie 2011. Astfel, se intelege ca acest contract s-a tiparit de Y SRL in luna aprilie 2011, s-a semnat la aceeasi data sau o data neprecizata, a intrat in vigoare cu 1 ianuarie 2011 si i-a fost atribuit nr. 3424/01.07.2011;
- contractul cu Y are nr. si data din 01.07.2011, este listat in luna aprilie 2011, nu are prevazuta expres data incheierii si intra in vigoare cu 01.01.2011 (art.3.1.) iar contractul cu Î.I. X are nr. si data de inregistrare din **07.12.2011**, prevede ca este incheiat in data de 01.06.2011 , fara a avea o data **certa** a intocmirii, opozabila tertilor. Astfel primul contract incheiat si intrat in vigoare este cel cu Y, de unde rezulta ca incheierea contractului cu Y nu putea fi rezultatul contractului, **ulterior**, incheiat cu Î.I. X Y;
- in contractul nr.3424/01.07.2011, incheiat cu Y SRL, nu este mentionat nicum ca dl. X a participat la negocierea, intocmirea sau alte activitati legate de incheierea acestui contract.

Din asertiunile contestatarei se intelege ca aceasta sustine ca inceperea efectuarii de vanzari catre societatea Y SRL din Bacau si incheierea contractului cu aceasta, cel mai mare lant de magazine, s-a datorat exclusiv activitatii Î.I. X Y, precizandu-se expres ca si aceasta din urma are sediul in acelasi oras Bacau, ca si Y SRL. **Din documentele depuse la dosar se retine ca nu exista nici un indiciu privind participarea Î.I. X Y la negocierea, intocmirea, semnarea contractului nr.3424/01.07.2011, incheiat cu Y SRL.**

Astfel, excluzand asertiunea cu sediul comun al prestatorului si Y SRL in orasul Bacau, a carei influenta in incheierea contractului cu Y nu este dovedita, reprezentand astfel o simpla sustinere speculativa, nu s-a prezentat nici o proba care sa ateste sustinerea ca la baza incheierii contractului cu Y SRL a stat activitatea prestatorului Î.I. X Y. Dimpotriva, din mentiunile cuprinse in cele doua contracte, rezulta ca activitatea de vanzare catre Y a demarat la inceputul anului 2011 iar contractul cu Y a intrat in vigoare la 01.01.2011, in timp ce contractul de prestari servicii s-a incheiat cel devreme la 01.06.2011 (data sub semnatura privata inscrisa in contract) desi din contractul de prestari servicii 1329J/01.06.2012, ulterior celui initial cu nr. 24197/07.12.2011 incheiat pe 01.06.2011, precum si din antetul facturilor aflam ca Î.I. X Y este inregistrat la Oficiul Registrului Comertului sub nr. F04/954/**27.06.2011**. Reiese astfel ca nu era posibila incheierea la data de 01.06.2011 a contractului cu Întreprinderea Individuala X Y pentru simplul motiv ca Î.I. X Y nu exista la data de 01.06.2011, Întreprinderea Individuala fiind infiintata si inregistrata abia in data de **27.06.2011**.

Prin urmare chiar propriile probe administrate dovedesc contrariul celor sustinute de contestatoare, ceea ce inseamna ca societate nu prezinta in contestatie faptele in realitatea lor.

Mail-urile anexate contestatiei sunt de pe adresa X Florin consilier@XXX.ro si se incheie cu formula - Florin X, Consilier Director General XXX SA, **fara a avea vreo referire la Î.I. X Y sau Y SRL**. Astfel se retine ca din aceste mail-uri, ce nu au atasate documente depuse la dosar, nu rezulta prestarea unor anume servicii de Î.I. X Y, ci cel mult anumite conversatii purtate de consilierul Directorului General al XXX SA.

In ceea ce priveste elogiile aduse in contestatie activitatii d-lui X Y, in calitatea sa de reprezentant si administrator al Î.I. X Y si Y SRL, prin asimilarea completa a rezultatelor activitatilor desfasurate de acesta cu rezultatele pozitive obtinute de contestatara, aspect mentionat si in rapoartele de activitate anuale intocmite de prestator, acestea nu dovedesc prestarea efectiva a unor servicii, cresterea cifrei de afaceri putand avea o multitudine de cauze si totodata nefiind precizata/dovedita activitatea prestata efectiv nici legatura de cauzalitate intre activitatea prestatorilor si cresterea volumului vanzarilor nu poate fi analizata. Societatea nu demonstreaza cu documente justificative sau alte probe prestarea efectiva a unor activitati de Î.I. X Y si Y SRL, "*resursele umane cu experienta*" si

"know-how-ul necesar in activitate de vanzari" detinute de aceste doua entitati si faptul ca contestatara "nu dispune de personal propriu specializat in astfel de activitati".

Si in cazul altor prestatori se sustine ca aceleasi rezultate pozitive s-au obtinut datorita activitatii desfasurate de acestia. In anexa 1 la contractul de management nr. 302/16.01.2013, se precizeaza ca "Ulterior semnarii prezentului contract partile vor stabili daca in cifra de afaceri realizata in perioada 2013-2015 se vor include: - vanzarile catre retelele DY de catre Florin X si vanzarile de produse marca DUFA sau Profitec.

Potrivit bazei de date ANAF SC Y SRL are si a avut angajati proprii in functia de agenti de vanzari.

În privinta externalizarii managementului Diviziei de Vopseluri catre X SRL - reprezentata de X "societate specializata in aceasta piata, care detinea cunostinte si avea oameni experimentati" se retine ca potrivit anexei 2 la contractul de management nr. 302 din 16.01.2013 Managerul "se subordoneaza Directorului General al Societatii si are in subordine personalul Diviziei, conform organigramei". X SRL si-a inceput activitatea in data de 14.11.2012 si la 31.12.2012 nu avea nici un salariat. Contractul de management nr. 302 din 16.01.2013 incheiat intre Societatea- XXX SA si Managerul - X SRL, prevede ca este valabil din 16.01.2013. X SRL s-a inregistrat ca platitoare de obligatii fiscale de natura salariala incepand cu data de 20.12.2013, data la care si-a inceput activitatea primul salariat al societatii, ceea ce nu confirma sustinerile contestatarii ca la data incheierii contractului X SRL era specializata in aceasta piata, detinea cunostinte si avea oameni experimentati. Astfel nu se dovedeste necesitatea contractarii serviciilor in cauza cu X SRL.

Mail-urile anexate contestatiei sunt de pe adresa manager-vopsele@XXX.ro si se incheie cu formula - X , Director vopsele si tencuieli decorative XXX SA, **fara a avea vreo referire la X SRL**. Astfel se retine ca din aceste mail-uri, ce nu au atasate documente depuse la dosar, nu rezulta prestarea unor anume servicii de SC X SRL, ci cel mult anumite conversatii purtate de Director vopsele si tencuieli decorative al XXX SA.

Societatea considera eronat ca prezentandu-se rezultatele sale economice pozitive, respectiv cresterea vanzarilor, se dovedeste astfel prestarea efectiva a serviciilor in cauza. Asa cum aratam si anterior cresterea vanzarilor poate avea o multitudine de cauze si nu constituie o proba (directa) a prestarii serviciilor aferent carora nu s-a admis deducerea cheltuielilor si a TVA.

Prin urmare, in baza probelor administrate de contestatara nu se poate retine prestarea efectiva a unor servicii din moment ce nu se dovedeste natura acestor servicii, care au fost activitatile **concrete** desfasurate de prestatori, daca acestea au reprezentat activitati independente.

În acest sens al unor activități independente, se are în vedere pe de o parte faptul că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, potrivit prevederilor art. 21 alin.(4) din Legea nr. 571/2003 "**I) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III**".

Titlul III -Impozitul pe venit din Legea nr. 571/2003 prevede la art. 55 alin.(2)

"ART. 55 Definirea veniturilor din salarii

[...]

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, **considerate asimilate salariilor**:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii."

Norme metodologice

"67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii."

Or, nu se face dovada desfășurării unor activități independente de către prestatori, dimpotrivă activitățile sunt dependente respectiv de subordonare față de Directorul General al XXX SA, se decontează cheltuielile de deplasare, convorbiri telefonice sau internet, se pun la dispoziție mijloace de muncă precum laptopuri, telefoane autoturisme. Spre exemplu, în cazul contractului de management nr. 302 din 16.01.2013 încheiat cu X SRL:

- prin anexa nr. 2 la contract se stabileste, la art. 1, ca Managerul (X SRL) "**se subordoneaza** Directorului General al Societatii" XXX SA;
- prin actul aditional nr. 1/27.03.2013, la art.2.2. se stabileste ca Managerul are urmatoarele drepturi:
 - **decontarea cheltuielilor** cu deplasarile efectuate in interesul Societatii, in baza facturilor emise de Manager;
 - **incredintarea spre folosinta** a 2 autoturisme fara sofer, 2 laptopuri si 2 telefoane mobile cu abonament si decontarea cheltuielilor cu convorbirile telefonice.

Pe de alta parte se are in vedere faptul ca exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata nu se poate face pentru prestari de activitati dependente si numai pentru prestari de activitati, potrivit prevederilor art. 126, art. 127 si art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si celelalte prevederi referitoare la operatiunile impozabile si dreptul de deducere a taxei:

"ART. 126 Operatiuni impozabile

(1) *Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

[...]

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o **persoană impozabilă**, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;"*

"ART. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) *Este considerată **persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.***"

"ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său **de către o persoană impozabilă**, să dețină [...]*".

Din aceste prevederi legale rezulta ca deducerea taxei se poate face numai aferent unor activitati economice prestate de persoane impozabile, persoanele impozabile fiind **acele persoane care desfasoara activitati de o maniera independenta.**

Dependenta prestatorilor de Societatea XXX SA este determinata si de faptul ca preponderent sau covârșitor, cifra de afaceri a prestatorilor este aferenta veniturilor obtinute de la XXX SRL. Comparand datele publice aflate pe site-ul mfinante.ro, despre cifra de afaceri neta a prestatorilor din

anii in care au emis facturi catre XXX SA si veniturile din serviciile facturate catre XXX SA, fara a mai tine cont ca nu au activat in favoarea XXX intreaga perioada avuta in vedere, rezulta urmatoarea situatie:

Prestatorul	Perioada	Cifra de afaceri totala	Cifra de afaceri cu XXX	Pondere
Y SRL-X	2013-2015		X	69%
X 2003 SRL 1X	2013-2014		X	98%
X SRL- X	2013-2015		X	60%

Pentru X SRL, reprezentata de Minea Florin, s-a depus la dosar contractul de agentie si intermediere nr. 1897J/30.08.2012 prin care s-a stabilit plata catre agentul X SRL de catre comitentul XXX SA a unei sume fixe lunare de X lei, majorata ulterior, agentul avand obligatia sa gaseasca noi clienti, sa intermedieze vanzarea catre acestia de materiale de constructii proprietatea comitentului.

Facturile de servicii prestate emise de X SRL, in baza carora au fost incluse pe costuri, cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, nu sunt insotite de documente justificative (rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte justificari ale activitatii prestatorului).

Nu au fost prezentate documente prin care se justifica prestarea efectiva a serviciilor de agent si intermediere in perioada verificata.

Cele cateva Mail-uri depuse la dosar transmise/primate pe adresa florinminea@XXX.ro, nu au documente atasate depuse si cuprind diverse conversatii, de exemplu: in 26.09.2013, at 3:48 PM X de la XXX ii transmite lui X de la Arabesque "LA Craiova iti dau 10,50 RON"; in 22 november 2013, at 12:03 PM Liviu Chelban de la Arabesque transmite simultan catre mai multe persoane de la Arabesque si catre X de la XXX "Sefule, nu mai cumpara paleti ca avem o groaza pe stoc"; mail-urile transmise de X avand inscriptionata titulatura acestuia, sigla " X - Director national de vanzari - Retail & B2B XXX SA", **fara a avea vreo mentiune la X SRL. Prin urmare acestea nu constituie documente corespunzatoare care sa faca dovada prestarii unor servicii de catre X SRL. Nu se dovedeste niciun gasirea unor clienti noi de X SRL.**

Rapoartele de activitate anuala apartinand prestatorilor, depuse la dosar, cuprind doar cifre privind activitatea contestatare si nu date privind activitatea prestatorilor sau activitatile concrete desfasurate de prestatori. Nu se poate prezuma ca a avut loc o crestere a vanzarilor datorita activitatii prestatorilor, atata timp cat nu se dovedeste cu documente corespunzatoare care a fost activitatea prestatorilor, ce servicii au prestat acestia, aceasta crestere a vanzarilor fiind explicata de organele de inspectie fiscala ca datorata si darii in functiune a unor noi capacitati de productie, unor alte

cheltuieli considerabile de promovare a produselor cu prestatori de astfel de servicii, acestea din urma fiind cheltuieli admise la deducere de organele de inspectie fiscala.

Chiar daca tinta prestatorilor de servicii de vanzari este alta decat cea a cheltuielilor de promovare a produselor, respectiv clientii KA si nu publicul larg, cresterea cifrei de afaceri este datorata in final cresterii vanzarilor catre consumatorul final, deoarece clientii KA nu aprovizioneaza pentru a crea stocuri ci pentru a efectua vanzari catre consumatorul final, urmate de reimprospatarea stocurilor.

In cazul prestatorului Y SRL reprezentata conform contractului de prestari de servicii de X Y. XXX SA a dedus cheltuielile si TVA aferentele serviciilor de vanzari facturate in lunile martie si aprilie 2015, desi incepand cu data de 25.03.2015, in baza contractului nr. 1052/25.03.2015, acelasi **X Y este angajatul XXX SA, cu functia de DIRECTOR VANZARI.**

In luna aprilie 2015 XXX SA deduce cheltuieli cu serviciile de management facturate de X SRL **reprezentata de X , persoana care la data de 12.03.2015 a fost angajata prin contractul de management nr. 264JBH in functia de Director General al XXX SA.**

In concluzie, se retine ca desi prin contestatie se sustine ca societatea a beneficiat de anumite servicii concrete, aceste sustineri nu sunt dovedite, fiind simple afirmatii, contestatarul nu a dovedit cu documente (corespunzatoare) in ce au constat serviciile facturate de prestatorii mentionati la acest punct, respectiv prestarea efectiva a unor anumite servicii, nu a depus la dosarul contestatiei ***probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor,*** in consecinta contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru **impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X lei.**

2. Cu privire la impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X lei aferente serviciilor prestate de firmele X Management Consulting SRL si X Consultanta SRL

Nr.	Partenerul	Chelt/baza impozabila	I.P. supl.	TVA supl.
1	X Management Consulting SRL			
2	X Consultanta SRL			
	Total deduceri			

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea cheltuielilor si taxei aferente prestarilor de servicii destinate accesarii unor fonduri pentru investitii in conditiile in care nu se neaga realitatea acestor prestari de servicii motivul neadmiterii constituindu-l respingerea cererii de finantare sau

renuntarea la finantarea obtinuta.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea cheltuielilor si taxei aferente achizitiilor de servicii in cauza, considerand ca:

a) in cazul X Management Consulting SRL, cererea de acordare a ajutorului de stat a fost respinsa de catre M.F.P. cu scrisoarea inregistrata sub nr.74/03.07.2012. Prin urmare pentru impozitul pe profit s-a retinut ca: *potrivit art. 21 alin. (1) Codul fiscal, "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" și, **pentru ca o cheltuială să fie considerată deductibilă fiscal, trebuie să participe la realizarea unui venit**. Avand in vedere ca XXX SA nu a realizat niciun venit, respingerea dosarului cuprinzand cererea pentru acordarea ajutorului de stat, cheltuielile legate de intocmirea dosarului nu pot fi înregistrate la cheltuieli deductibile, întrucât nu pot fi considerate cheltuieli aferente activitatii de exploatare si nu participă la realizarea unui venit. Firma urmand sa procedeze la suportarea cheltuielilor cu consultanta, fara ca respectivele cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil."*

In privinta deducerii TVA s-a retinut ca "au fost incalcate prevederile art. 145. alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care se precizeaza..."Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile, [...]".

Societatea sustine ca masura organelor de inspectie fiscala nu este sustinuta de reglementarile fiscale in vigoare si totodata documentatiile furnizate i-au fost utile in realizarea investitiei din fonduri proprii.

b) In cazul serviciilor furnizate de X Consultanta SRL, pentru cererea de acordare a ajutorului de stat din data de 02.07.2013, M.F.P. a comunicat Acordul pentru finantare nr. 144/16.12.2013, respectiv 50% din valoarea costurilor eligibile pentru anul 2015 sau X ,50 mii lei, cu mentiunea ca la sfarsitul perioadei de monitorizare de 5 ani de la finalizarea proiectului de investitii SC XXX SA are obligatia de a dovedi plata efectiva a contributiei la dezvoltarea regionala, aferenta proiectului de investitii, in cuantum de 38.630 mii lei.

Prin adresa nr. 1078J/26.05.2014, inregistrata la M.F.P. sub nr.58036 din 27.05.2014, SC XXX SA comunica decizia asumata de a opri derularea proiectului "Fabrica de vata bazaltica Corlatesti", decizie luata ca urmare a analizei permanente a riscurilor potentiale legate de derularea proiectului si certitudinii capatate pe parcursul derularii unora din etapele proiectului, ca anumite riscuri tind sa nu poata fi controlate.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca "**prin renuntarea de**

buna voie la finantare, serviciile privind elaborarea documentatiei in vederea accesarii ajutorului de stat la proiectul susmentionat au ramas fara obiect, iar cheltuiala firmei cu acestea nu reprezinta o cheltuiala de exploatare aferenta veniturilor impozabile. In acest sens potrivit art. 21 alin. (1) Codul fiscal, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și, pentru ca o cheltuială să fie considerată deductibilă fiscal, trebuie să participe la realizarea unui venit. Avand in vedere ca XXX SA a renuntat la ajutorul de stat si la proiectul de investitie (aspect rezultat din scrisoarea catre M.F.P.), cheltuielile legate de intocmirea dosarului nu pot fi înregistrate la cheltuieli deductibile, întrucât nu au legatura cu activitatea de exploatare si nu participă la realizarea unui venit, firma urmand sa procedeze la suportarea cheltuielilor cu consultanta, fara ca respectivele cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil".

In privinta deducerii TVA s-a retinut ca prin renuntarea de buna voie la finantare, serviciile privind elaborarea documentatiei in vederea accesarii ajutorului de stat la proiectul susmentionat au ramas fara obiect, serviciile de consultanta nu isi regasesc utilizarea in folosul operatiunilor taxabile. In drept se arata ca au fost incalcate prevederile art. 145. alin (2) lit. a), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevede „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt **destinate** utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

In drept, se retine ca situatiei îi sunt aplicabile prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala, dar nu in interpretarea data de acestea.

Astfel deductibilitatea cheltuielilor nu este conditionata de realizarea efectiva a unor venituri, deductibilitatea apreciindu-se la momentul efectuării cheltuielilor functie de necesitatea sau scopul realizării cheltuielilor, textul de lege prevazand ca sunt deductibile "cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri" iar in cazul deducerii TVA "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni". Asa fiind, intrucat legea prevede ca sunt deductibile "cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri" si **nu** ca sunt deductibile cheltuielile care participă la realizarea unui venit, cum au considerat organele de inspectie fiscala, **si in lipsa participării la realizarea unui venit cheltuielile pot fi deductibile**, daca sunt efectuate în scopul realizării de venituri, chiar daca din motive obiective, care nu tin exclusiv de persoana contribuabilului, nu se obtin venituri. Organele de inspectie fiscala trebuiau sa analizeze, dupa caz, scopul efectuării cheltuielilor, destinatia serviciilor achizitionate, respectiv daca societatea putea formula si depune cererea de acordare a ajutorului de stat fara a beneficia de serviciile in cauza, daca serviciile s-au prestat efectiv, conditiile in care organele MFP admiteau/respingeau cererile de ajutor de stat, daca

renuntarea societatii la finantarea aprobata a avut la baza motive obiective.

Ca o paralela, aratam ca in cazul unui litigiu derulat la o instanta, intre doua societati, ambele pot sa achite servicii avocatiile dar numai una va castiga procesul. In acest caz, urmand logica organelor de inspectie fiscala s-ar impune ca pentru societatea care a pierdut procesul sa nu se admita deducerea cheltuielilor cu avocatul, pe cand pentru societatea care a castigat deducerea sa fie acordata. Or, nu se poate contesta ca si societatea care a pierdut procesul si-a angajat avocatul in scopul obtinerii unui castig (venit).

Este evident ca o cerere de finantare poate fi solutionata, in principal, prin admiterea sau respingerea cererii, rezultat ce nu poate fi cunoscut cu certitudine anterior formularii cererii. Dar atâta timp cât cererea trebuia obligatoriu insotita de o anumita documentatie este cert ca nedepunerea documentatiei atrage respingerea cererii de finantare. Asa fiind, pentru a fi deductibile, scopul unor cheltuieli cu intocmirea de documentatii, trebuie sa fie aferent intentiei obtinerii admiterii cererii de finantare. O documentatie corespunzatoare nu este suficienta pentru obtinerea finantarii, in anexa nr. HG nr. 1680 din 10 decembrie 2008 *pentru instituirea unei scheme de ajutor de stat privind asigurarea dezvoltării economice durabile*, prevazand in anexa nr. 4 Indicatorii care trebuie avuți în vedere la analiza dosarelor cererilor de acord pentru finanțare, printre care Rata de solvabilitate generală, Rentabilitatea cifrei de afaceri si alti indicatori ce nu au legatura cu calitatea studiului tehnico-economic al proiectului de investitii intocmit de prestator ci cu performantele economico-financiare ale investitorului.

Dealtfel si cereri bine documentate pot fi respinse, spre exemplu daca bugetul anual alocat schemei a fost epuizat. Asa fiind, in lipsa unor elemente obiective care sa dovedeasca intentii de fraudă, evaziune, abuz, cheltuielile cu documentatiile aferente depunerii cererilor de finantare, acordare ajutor de stat, si TVA aferenta achizitiei de astfel de servicii, nu pot fi efectuate decat in **scopul** aprobarii cererii, a obtinerii fondurilor necesare demararii investitiilor sau activitatilor economice finantate, indiferent de admiterea sau respingerea cererii.

Organele de inspectie fiscala nu au prezentat in actele de control motivele respingerii cererii de finantare sau daca au considerat motivata obiectiv sau nu renuntarea la finantarea aprobata. La dosarul contestatiei nu s-a depus scrisoarea de respingere a cererii de acord pentru finanțare emisa de MFP, documentatiile intocmite de prestatori.

Societatea, fara a detalia, invoca hotarari CJUE ce i-ar fi favorabile in solutionarea contestatiei, potrivit carora dreptul de deducere odata nascut, ramane dobandit chiar si atunci cand activitatea economica avuta in vedere nu a determinat operatiuni taxabile.

Astfel, amintim concluziile Cazului Curtii Europene de Justitie C-110/94 (INZO), conform carora:

- chiar si prima cheltuiala de investitie in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent art. 9 din Directiva 112/2006/CE) si, in acest context, autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de intentia declarata a persoanei de a desfasura activitati care vor face subiectul TVA;

- cand o autoritate fiscala a acceptat ca o companie are statut de persoana impozabila in sensul TVA intrucat si-a declarat intentia de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile, contractarea unui studiu de profitabilitate pentru activitatea dorita va fi considerata activitate economica, chiar daca scopul este de a investiga in ce masura activitatea pe care compania doreste sa o desfasoare in viitor este profitabila;

- avand in vedere principiul stabilitatii si neutralitatii TVA si cu exceptia cazurilor de abuz sau frauda, statutul de persoana impozabila in sensul TVA nu poate fi retras retroactiv daca, in urma rezultatelor studiului, persoana a decis sa nu desfasoare activitatea respectiva si intra in lichidare;

- la paragraful 23 din Cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN unde Curtea a statuat 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 nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

Conform pct. 20 din cauza Curtii Europene de Justitie C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, dreptul de deducere ramane dobandit cand contribuabilul n-a putut sa utilizeze bunurile sau serviciile in cadrul operatiunilor sale taxabile din motive straine vointei sale. În răspunsul formulat, CJUE arată că art. 17 din Directiva a VI-a nr. 77/388/CEE a Consiliului trebuie interpretată în sensul că permite unui contribuabil, acționând ca atare, să deducă taxa datorată pentru bunurile care i-au fost livrate sau pentru serviciile care i-au fost furnizate în scopul lucrărilor de investiții destinate a fi folosite în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit atunci când, din circumstanțe în afara voinței sale, contribuabilul nu a folosit respectivele bunuri și servicii pentru realizarea operațiunilor taxate.

Prin urmare, din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie reiese ca exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, **din motive obiective** acest lucru nu a mai fost posibil (cazul GHENT: decizia primariei de a schimba terenurile, cazul INZO: concluziile

nefavorabile rezultate din studiul de profitabilitate). De fapt la punctul 45 alin.(6) din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, pentru aplicarea art. 145 din Codul fiscal aprobat prin legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. **Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa**, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziling (INZO) împotriva Statului Belgian."*

Organele de inspectie fiscala s-au limitat la a considera ca neadmiterea cererii de finantare sau renuntarea la finantarea obtinuta constituie motive pentru neadmiterea dreptului de deducere a cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata, dar nu au analizat incidenta in cauza a punctului 45 alin.(6) din Normele metodologice, respectiv daca renuntarea a intervenit din motive obiective, care nu depind de vointa contestatarei, care presupunea analiza documentelor pe care societatea i le-a pus la dispozitie in acest sens.

In consecinta, fata de cele retinute anterior, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu certitudine asupra dreptului de deducere a TVA al societatii petente pentru achizitia documentatiei necesara depunerii cererii pentru obtinerea ajutorului de stat, intrucat numai organele de inspectie fiscala pot stabili daca a existat sau nu intentia de a desfasura operatiuni taxabile, daca nu exista risc de fraudă sau abuz, daca motivele care au determinat renuntarea la ajutorul de stat au fost obiective sau nu. Asa cum reiese din concluziile cazurilor CEJ invocate mai sus, este obligatia societatii de a aduce organelor fiscale suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia acesteia la momentul contractarii documentatiei de a o utiliza in scopul desfasurarii de operatiuni ce dau drept de deducere a taxei.

Aceasta si deoarece la dosarul cauzei nu se regasesc documente care sa permita analiza motivelor invocate de contestatara ce au determinat-o sa renunte la ajutorul de stat, ajutor care de fapt nici nu este o investitie iar investitia in cauza a fost in parte finalizata cu fonduri proprii, finalizare la

care societatea sustine ca i-a folosit documentatia intocmita de prestatori.

In speta sunt incidente prevederile art. 7 alin.(2) si ale art. 94 alin. (1) si alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, din interpretarea carora se retine ca administrarea si aprecierea probelor trebuie facuta in primul rand de catre organele de inspectie fiscala, care au obligatia ca in virtutea rolului activ conferit de Codul de procedura fiscala, sa verifice starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont ca potrivit art. 49 alin. (1) din Codul de procedura fiscala : *"Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege"*.

În concluzie, având în vedere faptul că din instrumentarea speței de către organele de inspectie fiscală, organul de soluționare a contestației nu își poate forma convingerea dacă serviciile facturate de firmele X Management Consulting SRL si X Consultanta SRL **au fost achizitionate in scopul realizarii de venituri, respectiv au fost destinate utilizarii in folosul unor operatiuni impozabile cu drept de deducere**; și faptul ca organul de soluționare a contestatiei nu se poate substitui organelor de inspectie fiscală competente sa analizeze intrunirea tuturor conditiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata, se reține că se impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin.(3), alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare. [...].

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”

coroborat cu pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, care precizează:

“11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat”,

se va desființa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/22.04.2016, emisa de AJFP BUZĂU in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/18.04.2016, în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, aferent cheltuielilor în sumă totală de 233.462 lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de obligații fiscale în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

3. Cu privire la impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X lei aferente bonusului de transport acordat societatii afiliate X SRL

In fapt, organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile cheltuielile si taxa aferente unor bonusuri acordate transportatorului X SRL in lunile septembrie si decembrie 2009, care este persoana afiliata contestatarei, motivat de faptul ca persoana juridica XXX S.A detine 98 % din actiunile X SRL. S-a retinut ca societatea verificata nu a demonstrat necesitatea si realitatea bonusului ce i-a fost facturat de catre furnizorul X SRL fata de care are pozitie de afiliere, bonusul acoperind de fapt , in proportie de 99,2% pierderea inregistrata de X SRL in anul 2009.

XXX S.A. nu a facut dovada necesitatii cheltuielilor cu bonusul acordat principalului furnizor de servicii transport, cheltuielile in suma de X lei, fiind de natura cheltuielilor cu serviciile a caror deductibilitate fiscala este reglementata de art. 21 alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Deoarece societatea nu a prezentat in justificare, nici un fel de document din care sa rezulte necesitatea si realitatea respectivelor cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit in anul 2009, cheltuielile in suma de **X lei**, fapt pentru care in timpul controlului a procedat la recalcularea profitul impozabil si impozitul pe profit datorat.

In luna decembrie 2009, societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr. FT11473/31.12.2009 in suma de X lei emisa de furnizorul de servicii de transport SC X SRL, CUI RO1X , din care in debitul contul 4426 „TVA deductibila”, suma de **X lei**. Deoarece societatea nu a facut dovada ca bonusul acordat prin specificul activitatilor desfasurate este destinat

utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, echipa de inspectie a stabilit ca nedeductibila TVA dedusa in suma de X lei.

Societatea sustine ca a decis, prin incheierea unui contract de bonus nr. 5J/05.01.2009, acordarea unui stimulent transportatorului, pentru onorarea cu precadere a comenzilor sale, strict dependent de numarul de kilometrii parcursi, targetul fixat fiind de 1.700.000 km in favoarea XXX SA, iar bonusul de 0,5 lei/km. In privinta impozitului pe profit cheltuiala cu bonusul acordat a fost necesara si efectiva iar in privinta TVA acordarea bonusului a fost in folosul activitatii sale economice iar relatiile de afiliere nu au nici o implicatie din punct de vedere al conditiilor legale privind deducerea taxei.

In drept, sunt incidente prevederile art. 11 alin.(1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin.(4) lit.(m) coroborat cu pct. 48 al normelor de aplicare, art. 145 si art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel cum aceste prevederi au fost retinute si comentate la punctul III.B.1. al prezentei decizii.

Se retine ca in cazul bonusului acordat transportatorului afiliat nu se face dovada necesitatii efectuarii acestei cheltuieli, si ca aceasta era in folosul operatiunilor impozabile ale societatii.

In circumstantiere se retine ca bonusul acordat a acoperit pierderea societatii afiliate, daca bonusul ar fi ramas la contestatara aceasta ar fi achitat un impozit pe profit de 16% la valoarea echivalenta a bonusului, transportatorul avand pierderi, nu datora impozit pe profit, astfel s-a obtinut un avantaj fiscal de cele doua firme afiliate. Daca firma mama- XXX SA ar fi acordat un imprumut societatii afiliate acesta nu ar fi constituit cheltuiala si nu ar fi redus profitul impozabil al XXX SA.

Astfel cheltuielile cu bonusul nu sunt aferente desfasurarii activitatii economice a contestatarei, societatea afiliata transportatoare avea obligatia sa efectueze transportul in conformitate cu contractul de transport nr. 4523 din 01.09.2006, fara a fi nevoie de acordarea bonusului. Astfel cheltuielile cu bonusul apar ca si cheltuieli voluptorii, nereprezentand cheltuieli necesare, utile desfasurarii activitatii economice. Prin urmare aceste cheltuieli nu sunt nici in scopul obtinerii de venituri impozabile nici destinate utilizarii in folosul operatiunilor impozabile, contestatara gratificand prestatoarea sa afiliata din motive ce nu tin de desfasurarea propriei sale activitati economice.

Prin urmare se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere, respectiv pentru impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei si TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.

4. Cu privire la impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA

suplimentara in suma de X SRL lei aferente achizitiilor de la contribuabili inactivi

Aferente achizitiilor de la contribuabili declarati inactivi organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile cheltuielile in suma de X SRL lei la calculul impozitului pe profit si TVA in suma de X SRL lei, deduse de societate, in temeiul prevederilor art. 11 alin.(1²) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, ..."

Societatea nu contesta aplicabilitatea in cauza a art. 11 alin.(1²) din Legea 571/2003, sau starea de inactivi a furnizorilor la momentul emiterii facturilor, dar ca legea prin prevederile sale referitoare la contribuabilii inactivi nesocoteste principiile generale aplicabile in materie de fiscalitate de TVA, aparate si dezvoltate de jurisprudenta CJEU, respectiv principiul neutralității si cel al proportionalitatii.

Se retine ca jurisprudenta europeana are incidenta numai in privinta TVA si nu si a impozitului pe profit. Deasemenea, in nenumarate randuri Curtea Europeana a stabilit dreptul satelor membre de a stabili masuri impotriva fraudei, evaziunii si abuzurilor fiscale. Declararea unor contribuabili ca inactivi are la baza tocmai comportamentul acestora de a nu declara impozitele si taxele datorate, de a nu fi gasiti la domiciliul fiscal sau la sediile declarate, ceea ce nu permite verificarea lor de catre organele fiscale, fapte savarsite tocmai in scopul abuzului, evaziunii si fraudei fiscale. Lista contribuabililor declarati inactivi se regaseste pe site-ul ANAF, fiind publica si putand fi consultata de orice persoana interesata, astfel contestatara a stiut sau putea sa stie de faptul ca furnizorii sai sunt inactivi si in consecinta putea sa nu efectueze astfel de achizitii sau daca le-a efectuat totusi, stia ca nu ii este permis de lege sa deduca cheltuieli si TVA aferente acestora.

In consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X SRL lei aferente achizitiilor de la contribuabili inactivi.

5. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X lei aferente achizitiilor unui apartament in Ploiesti

In fapt, societatea a achizitionat un apartament in mun. Ploiesti pentru care a dedus cheltuieli in suma de X lei si TVA in suma de X lei, organele

de inspectie fiscala considerand nedeductibile cheltuielile aferente si ajustand taxa dedusa de societate, pe motiv ca utilizarea apartamentului nu a fost in folosul activitatii economice a societatii, fiind destinat si utilizat pentru uzul personal al administratorului societatii, ce si-a inregistrat domiciliul pe adresa apartamentului.

Contestatarul sustine ca intentia sa a fost sa utilizeze acest apartament pentru cazarea agentilor de vanzari in scopul reducerii cheltuielilor cu cazarea, mentioneaza totodata ca apartamentul a fost pus la dispozitia presedintelui Consiliului de Administratie, avand drept scop "asigurarea prezentei si functionarii presedintelui CA in conditii optime".

Se retine ca destinatia efectiva data apartamentului a fost aceea de a fi pus la dispozitia presedintelui Consiliului de Administratie, nefiind dovedita intentia cazarii agentilor de vanzari.

Potrivit prevederilor art. 21 alin.(4) lit. din Codul fiscal nu se admite deducerea cheltuielilor cu:

"l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III",
iar potrivit art. 55:

"ART. 55 Definirea veniturilor din salarii

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:

a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu la locul de muncă".

Se retine ca utilizarea unui bun din patrimoniul societatii in interes personal de catre o persoana fizica cu statut special prevazut de lege,

Presedinte CA, constituie un avantaj in natura acordat acelei persoane pentru care trebuiau aplicate regulile de impunere proprii veniturilor din salarii, respectiv trebuia evaluata chiria convenita societatii pentru apartamentul din zona zero a municipiului Ploiesti si la suma evaluata trebuiau retinute si calculate impozitul pe salarii, contributiile sociale si celelalte obligatii salariale. Numai in acest caz, al indeplinirii sarcinilor privind impozitarea veniturilor de natura salariala astfel acordate, societatea avea drept de deducere al costurilor cu apartamentul pus la dispozitie gratuit.

Potrivit art. 145 si art. 146 din Codul fiscal dreptul de deducere este conditionat de destinatia dată bunului achizitionat, in cazul de fata chiar prin contestatie societatea recunoscand punerea la dispozitie **in mod gratuit a apartamentului**. Deducerea taxei se poate face pentru operatiunile taxabile sau scutite cu drept de deducere prevazute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003. Ajustarea taxei deductibile aferenta achizitiei de imobile se efectueaza în situatia în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei, potrivit prevederilor art. 149 alin.(4) lit. a) pct.1, respectiv în situatia în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă, integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice. Totodata operatiunile de inchiriere, de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, sunt operatiuni scutite de taxa, prevazute la art. 141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, pentru care nu se admite exercitarea dreptului de deducere, neregasindu-se printre operatiunile enumerate la art. 145 alin.(2) unde se enumera operatiunile cu drept de deducere.

Ajustarea taxei nu presupune pierderea dreptului de deducere, aceasta putand interveni ori de cate ori pe parcursul perioadei legale de ajustare, in favoarea statului sau in favoarea contribuabilului, functie de operatiunile efective desfasurate cu imobilul respectiv. Astfel, la ajustarea taxei ceea ce conteaza este destinatia data imobilului si nu intentia de utilizare la momentul achizitiei, ajustarea fiind obligatorie in functie de destinatia efectiva data imobilului si nu de intentia initiala avuta la achizitia imobilului, ajustarea efectuându-se incepand cu anul achizitiei.

In concluzie, fata de considerentele si prevederile legale aratate anterior, societatea care nu a impozitat avantajele de natura salariala acordate Presedintelui CA, si nu a folosit apartamentul in scopul realizarii de

activitati economice (venituri sau operatiuni impozabile) nu are drept de deducere a cheltuielilor si taxei legate de achizitia si exploatarea apartamentului, fapt pentru care va fi respins ca neintemeiat acest capat de cerere.

6. Cu privire la TVA colectata suplimentar in suma de X lei, pentru livrari catre persoane din alte state membre ce nu detineau un cod valid de platitori de TVA.

Partener	Cod TVA	Data incepere valabilitate	Data sfarsit valabilitate	Data primei livrari - ultimei livrari	TVA colectat
Sprl Salam		01.04.2010	14.05.2013	26.07.2013 - 16.08.2013	
X -Tiefbau Gmbh		11.01.2014	-	04.12.2013 - 19.12.2013	
Vicina Ilc		-	-	09.05.2014- 14.08.2014	
Sarl Inginerie		10.10.2008	31.01.2014	06.05.2014- 31.10.2014	
X GmbH				12.06.2015	
TOTAL					X

Echipa de inspectie fiscala, avand in vedere faptul ca codul de inregistrare in scopuri de TVA inscris pentru beneficiari in facturi nu este un cod valid de TVA la data livrarii, a stabilit ca XXX SA avea obligatia emiterii facturilor cu TVA 24% iar operatiunile sa fie raportate in decontul de TVA (cod 300) in mod similar livrarilor cu TVA partenerilor din Romania.

Societatea sustine ca scutirea de TVA in cazul livrării intracomunitare de bunuri nu este condiționata de comunicarea către vânzător a numărului de TVA valid al cumpărătorului, emis de autoritățile fiscale din alt stat membru, ci de calitatea de persoana impozabila a cumpărătorului, indiferent de inregistrarea de TVA a acestuia sau de valabilitatea numărului de TVA pe care il deține si ca acordarea scutirii nu poate fi refuzata strict pentru ca aceasta condiție nu a fost îndeplinita, daca furnizorul (fiind de buna credința, a acționat dand dovada de diligența si a luat toate masurile necesare, la un nivel rezonabil, pentru obținerea numărului de TVA) nu este in măsura sa obtina numărul de TVA al cumpărătorului, dar pune la dispoziție alte informații suficiente pentru a demonstra ca persoana care achiziționează bunurile este o persoana impozabila acționând ca atare. Se invoca in acest sens jurisprudenta comunitara, care prevaleaza dreptului national.

Fata de faptul ca societatea intelege sa inlature de la aplicare prevederile legislatiei nationale in favoarea jurisprudentei europene care ii este mai favorabila vom analiza speta din acest punct de vedere al societatii,

respectiv existenta calitatii de persoane impozabile a persoanelor catre care s-a facturat livrarea. Se retine ca prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere nu s-a confirmat calitatea de persoane impozabile a cumparatorilor inscrisi in facturile intocmite de contestatara. La dosarul cauzei nu s-au depus dovezi din care sa reiasa calitatea de persoane impozabile, la data intocmirii facturilor, a cumparatorilor mentionati in facturi. Prin urmare societatea nu face dovada sustinerilor sale privind calitatea de persoane impozabile a clientilor in cauza, nu face dovada incadrarii in situatia sustinuta, respectiv a efectuarii de livrari intracomunitare catre persoane impozabile, in consecinta neputand beneficia de interpretarile date Directivei de TVA de CJUE.

Din punct de vedere al legislatiei nationale, potrivit si Ordinului MFP nr.2222/2006 cu modificarile si completarile ulterioare, privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, in facturi nefiind inscris un cod valabil de TVA atribuit de alt stat membru, societatea nu indeplineste conditiile de acordare a scutirii.

In drept au fost incalcate prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) Titlul VI, cap. 9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in care se precizeaza.... " *sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele.... a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru*".

Avand in vedere cele mentionate mai sus, se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la TVA colectata suplimentar in suma suma totala de X lei.

7. Cu privire la accesoriile aferente obligatiilor fiscale principale contestate, intrucat societatea nu contesta modul de calcul al acestora, prin aplicarea principiului **accesoriul urmeaza principalului, acestea vor urma solutia data obligatiei principale. Prin urmare se respinge contestatia si in privinta accesoriilor contestate, cu exceptia accesoriilor aferente impozitului pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X lei aferente serviciilor prestate de firmele X Management Consulting SRL si X Consultanta SRL, pentru care decizia de impunere se desfiinteaza.**

Potrivit anexelor la RIF, si situatiei comunicate de organele de inspectie fiscala prin tabelul anexat mail-ului din 06.12.2016, calculul accesoriilor s-a facut, pana in data de 31.12.2015 pentru impozit pe profit si pana in data de 31.07.2015 pentru TVA, astfel:
- anexa 11 X Consultanta

Data fact.	Baza	I.P.	Scadenta	Do-banzi	Pena-litati	TVA	Scaden-ta	Do-banzi	Pena-litati
11.04.13									
08.08.13									
15.01.14									
08.04.14									

- anexa 12 (+ X)

Data fact.	Baza	I.P.	Scadent a	Do-banzi	Pena-litati	TVA	Scadent a	Do-banzi	Pena-litati
29.11.11									
Accesorii X									
Total accesorii									

Rezulta urmatoarea:

Situatie solutionare accesorii

Tip solutie	Imp. profit		TVA		Total
	Dobanzi	Penalitati	Dobanzi	Penalitati	
Respingere					
Desfiintare					
Total					

In consecinta, prin aplicarea principiului **accessorium sequitur principalae**, se va respinge contestatia pentru accesorii in suma totala de 1.077.867 lei si se va desfiinta decizia de impunere contestata pentru accesorii in suma totala de 59.242 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 272 alin.(6), art. 279 alin. (1), alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct. 11.1., pct. 11.4. si pct. 11.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se:

DECIDE

1. Respingerea, in parte, ca neintemeiata a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/22.04.2016, emisa de AJFP BUZĂU in baza Raportului de inspectie fiscala nr.

X/18.04.2016, **pentru obligatii fiscale stabilite suplimentar in suma totala de X lei**, compusa din impozit pe profit in suma de X lei, TVA in suma de x lei si accesorii aferente in suma totala de X lei.

2. Desfiintarea, in parte, a Deciziei de impunere nr. X/22.04.2016, pentru obligatii fiscale stabilite suplimentar in suma totala de X lei, compusa din impozit pe profit in suma de X lei, TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma totala de X lei, urmând ca organele de inspectie fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și același tipuri de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3. Constata necompetenta structurii specializate de soluționare a contestațiilor in privinta capatului de cerere privind contestarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. 151/25.04.2016 si Fisei privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. 185/22.04.2016, emise de AJFP Buzau, pentru care competenta de solutionare apartine organelor de inspectie fiscală emitente.

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

Director General