



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestatiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 76/ 2014**  
privind soluționarea contestației formulate  
de **S.C. .X. SA** din .X.  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
sub nr.907210/17.07.2013,  
reînregistrată sub nr.907892/05.12.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică prin adresa nr..X./04.12.2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/05.12.2013 cu privire la reluarea soluționării contestației formulate **S.C. .X. SA** (fostă S.C. .X. .X. SA), în insolvență, cu sediul în .X., str.X, nr.X, jud.X, CUI X, înregistrată la ORC sub nr. X, însoțită de administratorul judiciar .X. SPRL, numit de Tribunalul .X., prin Sentința nr..X./17.04.2013, pronunțată în Dosar nr..X./2013, cât și de administratorul special .X., numit de AGA din data de 03.06.2013.

Prin Decizia nr..X./22.07.2013 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a respins ca nedepusă în termen contestația formulată de **S.C. .X. SA** (fostă S.C. .X. .X. SA), în insolvență, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./26.04.2013* (denumită în continuare Decizie de impunere), emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./26.04.2013 de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;

- .X.lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- .X.lei - TVA;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA.
- 

Cu adresa nr..X./04.12.2013, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/05.12.2013, **S.C. .X. SA** a transmis Sentința Civilă nr.X pronunțată în data de 15.11.2013 de către Curtea de Apel .X., în dosarul nr..X./2013, aflat pe rolul Curții de Apel .X. prin care a fost anulată Decizia nr..X./22.07.2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și s-a dispus soluționarea pe fond a contestației formulate, decizie rămasă definitivă, prin nerecurare.

Având în vedere dispozițiile art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. SA – în insolvență**.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./26.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.04.2013 de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili S.C. .X. SA** solicită:

1. anularea Deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare, reprezentând:

- .X.lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- .X.lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- .X.lei - TVA;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA.

2. aprobarea la rambursare a TVA în valoare de .X.lei, solicitată la rambursare prin deconturile de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare, aferente lunilor iulie-noiembrie 2012, **pentru următoarele motive de fapt și de drept:**

**a.** Contestatara precizează faptul că actele administrativ fiscale emise sunt nule întrucât inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcare prevederilor art.101-102 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală fiind înregistrată în Registrul unic de control la poziția nr.X din data de 01.04.2013, iar prin raportul de inspecție fiscală

se menționează faptul că Avizul de inspecție fiscală nr..X./03.04.2013 a fost comunicat societății în data de 09.04.2013, deci ulterior începerii inspecției fiscale.

De asemenea, S.C. .X. SA susține că, dreptul contribuabilului de a fi informat despre efectuarea inspecției fiscale este un drept fundamental, potrivit art.7 alin.1 din același act normativ menționat, iar organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile Cartei din 12.10.2004 privind drepturile și obligațiile contribuabililor în timpul desfășurării inspecției fiscale, aprobată prin OPANAF nr.713/2004, precum și prevederile art.31 alin.2 din Constituția României.

**b.** În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dobânzi obținute în România de nerezidenți persoane juridice stabilit de organele de inspecție fiscală, contestatara susține următoarele:

1. legislația internă trebuie coroborată cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statul de rezidență al beneficiarului de venit din România, respectiv Federația Rusă, conform art.118 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Normele Metodologice de aplicare a acestuia, dacă România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri cu țara partenerului nerezident, cota de impozit ce se aplică venitului impozabil obținut din România este cota mai favorabilă dintre cea prevăzută în legislația internă și cea din Convenție. Pentru ca prevederile Convenției să fie aplicabile, la momentul plății veniturilor, nerezidentul trebuie să prezinte societății din România certificatul valabil de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul de rezidență.

2. societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, iar plata impozitului pentru venitul obținut din România a fost lăsată în sarcina beneficiarului, în țara sa de rezidență conform prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.38/16.06.1994 pentru ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Federației Ruse pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

3. conform art.11 alin.1 și alin.2 din Constituția României, normele de drept intern nu pot constitui temei juridic al impozitării, întrucât nicio normă de drept intern nu prevalează convențiilor internaționale, fiind consacrat astfel principiul aplicării cu prioritate a convențiilor internaționale la care România este parte față de normele din dreptul intern.

4. din textul Convenției rezultă ca plătitorul de venit are posibilitatea de opțiune cu privire la statul în care înțelege să fie impozitate veniturile, în acest sens fiind și jurisprudența, respectiv Decizia ICCJ nr.2832/26.05.2009, pronunțată în dosarul nr.3475/2/2008, cu privire la impozitarea în România a veniturilor din dividende distribuite unor persoane juridice rezidente în Germania și Cipru.

5. instanțele de judecată din România au dat soluții irevocabile în spețe similare prin care au statuat regula că nu poate fi impusă la plata impozitului pe dobânzi societatea comercială nerezidentă care prezintă certificate de rezidență fiscală.

6. organul fiscal face referire în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la acte normative abrogate, respectiv OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate în România de către persoane fizice și juridice nerezidente, respectiv Ordinul nr.1798/1998 privind formularistica referitoare la convențiile de evitare a dublei impunerii.

7. decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au aplicat procedeul sutei mărite în determinarea impozitului pe veniturile nerezidenților ignorând faptul că societatea, în fapt, nu a suportat impozitul în temeiul art.2 ci a făcut aplicarea prevederilor art.11 alin.1 din Convenție.

**b.** În ceea ce privește TVA stabilită de organele de inspecție fiscală, contestatara susține următoarele:

1. organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA pentru cheltuielile de consultanță, asistența de specialitate și management plătite către persoana afiliată .X. .X.SRL (numită în continuare .X.), aplicând în mod eronat prevederile art.145 alin.2 lit.a și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. contestatara în calitate de beneficiar, a încheiat cu .X. în calitate de executant, Contractul de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate nr..X./29.01.2009, iar la data de 27.03.2009 s-a încheiat actul adițional prin care a fost extinsă sfera serviciilor de management activ.

3. executantul emite și transmite beneficiarului spre acceptare facturile fiscale, procesele verbale de predare-primire a serviciilor de management activ, consultanță în afaceri și asistență de specialitate însoțite de documente justificative.

4. serviciile de consultanță și asistență de specialitate sunt detaliate în cuprinsul Contractului și sunt cheltuieli destinate operațiunilor taxabile ale .X. .X., fiind în strânsă legătură cu obiectul de activitate al beneficiarului, aspect reținut și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, respectiv prin documentele justificative prezentate impuse de pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

5. organele de inspecție fiscală în mod eronat au reținut că prevederile art.144 alin.3 lit.b din Legea nr.31/1990 nu sunt îndeplinite, în condițiile în care între cele două societăți a fost încheiat un contract de asistență, consultanță și management activ iar plata efectuată de către beneficiar reprezintă contravaloarea serviciilor prestate și nu avantaje financiare.

6. serviciile de management activ reprezintă costurile salariale aferente persoanelor din conducerea beneficiarului, salariați ai executantului, cheltuieli suportate prin refacturare de către beneficiar, conform actului adițional din 27.03.2009 la Contractul nr..X./29.01.2009, în condițiile în care directorul general, directorul control risc și managerul îmbunătățire procese prestează servicii exclusiv pentru beneficiar, la sediul acestuia.

7. pe durata inspecției fiscale au fost prezentate informații cu privire la numele, prenumele și funcția deținută de salariații executantului care și-au desfășurat activitatea la sediul beneficiarului, ponderea costurilor cu managementul activ al beneficiarului reprezentând în medie 40% din total costuri refacturate.

8. faptul că beneficiarul a prestat servicii de consultanță și asistență de specialitate exclusiv societăților din grupul .X. din România, nu conduce la concluzia ca valoarea serviciilor facturate nu a fost stabilită în funcție de volumul și gradul de complexitate a serviciilor prestate fiecărui beneficiar în parte, ci dimpotrivă prestarea de servicii către un număr limitat de societăți conduce la avantaje pe care acestea nu le-ar putea obține de la o societate de consultanță cu un portofoliu de clienți mult mai larg, în condițiile în care:

- executantul este un bun cunoscător al sectorului metalurgic în care beneficiarul își desfășoară activitatea,
- solicitările beneficiarului sunt soluționate cu maximă promptitudine,
- beneficiarul își dimensionează structura de personal la cerere și conform cu nevoile beneficiarului,
- personalul executantului este unul specializat și calificat care asigură prestarea de servicii la un standard ridicat de performanță.

9. atât executantul cât și beneficiarul sunt societăți deținute de .X. .X.AG Elveția, nefiind aplicabile dispozițiile pct.41 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.11 alin.2 din Codul fiscal, în condițiile în care executantul nu este „societate-mamă”.

Astfel, **S.C. .X. SA** solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.04.2013 în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv:

- .X.lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
  - .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
  - .X.lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
  - .X.lei - TVA;
  - .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- precum și rambursarea TVA în cuantum de .X.lei.

***II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./26.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatiile fiscale in sarcina S.C. .X. SA ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.04.2013, astfel:***

**1. Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2010, S.C. .X. SA a plătit .X. lei (.X. USD) persoanei juridice nerezidente .X. din RUSIA, reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor primite de la aceasta.

Conversia în lei a fost efectuată la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de B.N.R., valabil în ziua în care s-a plătit venitul (dobânda) către nerezident.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei a fost achitată în două tranșe, respectiv în data de 01.06.2010 suma de .X. lei și în data de 01.09.2010 suma de .X. lei, fără ca SC .X. .X. SA să calculeze, să rețină și să achite la bugetul statului impozitul datorat.

S.C. .X. SA a prezentat în timpul inspecției fiscale, Certificatul de rezidență fiscală al persoanei juridice nerezidente.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, SC .X. .X. SA nu a respectat dispozițiile art. 116, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 8 (1) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal referitor la art. 115, alin. (1), lit. b) și art. 116, alin. (1) din Codul Fiscal, respectiv nu a calculat, reținut și virat la bugetul de stat impozitul pe dobânzile achitate persoanei juridice nerezidente .X. din RUSIA, având în vedere că aceste venituri erau impozabile.

De asemenea, pentru suma de .X. lei achitată persoanei juridice nerezidente .X. din RUSIA, SC .X. .X. SA avea obligația calculării, reținerii și virării la bugetul de stat, a impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți, reprezentând dobânzi achitate, conform prevederilor art. 118 alin. (1) și (2) din Codul fiscal și ale art. 11, pct. 2 din Legea nr. 38 din 16 iunie 1994 pentru ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Federației Ruse pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

Totodată, conform dispozițiilor pct. 12 alin. 9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la art. 118, societății nu i se poate aplica convenția de evitare a dublei impuneri deoarece impozitul datorat de nerezident este suportat de platitorul de venituri, respectiv de societatea verificată.

Astfel, conform prevederilor art. 116, alin. 2, lit. d) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile pct. 12, alin. 9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la art. 118, la calculul impozitului pe venitul realizat de nerezidenți, se aplică cota de 16 % asupra veniturilor brute realizate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. SA datorează bugetului de stat suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul realizat de persoana juridică nerezidentă .X. din RUSIA în anul 2010, calculat pentru dobânzile încasate de aceasta.

În baza prevederilor art. 119 și art. 120 alin. (1) și (7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți persoane juridice, stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări și dobânzi de întârziere de 0,05%/zi (conform OUG

nr.39/2010) si 0,04%/zi (conform OUG nr.88/2010) în sumă de **.X.lei** calculate până la data de 11.04.2013.

Pentru impozitul pe veniturile obtinute în România de nerezidenți persoane juridice, stabilit suplimentar în sumă de **.X.lei**, in baza prevederilor art. 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală cu modificările și completările ulterioare aduse prin OUG 39/2010, au fost calculate penalități de întârziere de 15% în sumă de **.X.lei**.

## **2. Taxa pe valoarea adăugată**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iunie – noiembrie 2012, S.C. **.X. SA** a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa aferentă facturilor emise de persoana juridică afiliată SC **.X.. SRL**, CIF RO.X., respectiv :

- nr. **.X./30.06.2012**, în valoare de **.X.lei** și TVA în sumă de **.X.lei**, reprezentând „*prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii iunie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009*”,

- nr. **.X./31.07.2012** în valoare de **.X.lei** și TVA în sumă de **.X.lei**, reprezentând „*prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii iulie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009*”,

- nr. **.X./31.08.2012**, în valoare de **.X.lei** si TVA în sumă de **.X.lei**, reprezentând „*prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii august 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009*”

- nr. **.X./30.09.2012**, în valoare de **.X.lei** si TVA în sumă de **.X.lei**, reprezentând „*prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii septembrie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009*”

- nr. **.X./31.10.2012** în valoare de **.X.lei** și TVA în sumă de **.X.lei** reprezentând „*prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii octombrie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009*”

- nr. **.X./3011.2012**, în valoare de **.X.lei** și TVA în sumă de **.X.lei**, reprezentând „*prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii noiembrie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009*”.

Pentru justificarea serviciilor, societatea a prezentat Procesele verbale de predare-primire a serviciilor de consultanță prestate, anexate la fiecare factură, Raportul privind serviciile acordate conform Contractului nr.**.X./29.01.2009** și Structura generală a grupului de costuri.

Pentru prestările de servicii facturate părțile au încheiat Contractul de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate nr.**.X./29.01.2009** și Actul adițional din 27.03.2009. Contractul si actul adițional au fost semnate din

partea beneficiarului de domnul .X. în calitate de Director General și din partea executantului de domnul .X. în calitate de Director General.

Conform pct.1.1 și 1.2 din actul adițional, SC .X.. SRL se obligă să-i acorde beneficiarului servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ, iar pentru serviciile de management activ SC .X. .X. SA va numi, în funcțiile de conducere din cadrul societății, directori și manageri în persoana salariaților SC .X.. SRL.

Conform Certificatului Constatator nr..X./25.01.2012 emis de O.R.C. .X., SC .X.. SRL are calitatea de administrator și președinte al Consiliului de Administrație la S.C. .X.SA, iar directorul general din perioada verificată, domnul .X., are calitatea de administrator și membru în Consiliu de Administrație la S.C. .X.SA.

În baza prevederilor art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederilor art.144<sup>4</sup>, alin.(1), lit.b) și alin.(3), lit.b) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale și a analizei documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că simpla încheiere a unui contract, a unui act de predare-primire a raportului privind serviciile acordate, raport care prezintă o detaliere a cheltuielilor executantului și contravaloarea acestora, nu reprezintă o condiție suficientă pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv realizate și au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X.SA, conform prevederilor art. 145 alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere prevederile pct. 41 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, referitor la art. 11, alin. (2) din Codului Fiscal și faptul că serviciile care fac obiectul contractului sunt facturate de SC .X.. SRL exclusiv societăților din cadrul grupului .X. din România, pentru aceste servicii nu poate fi cerută o remunerație având în vedere relația juridică dintre societăți și ținând seama că S.C. .X. SA nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, fapt pentru care serviciile facturate de SC .X.. SRL nu sunt în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X.SA, fiind un cost care trebuie suportat de societatea mama respectiv .X. .X.Elveția.

Pentru nerespectarea prevederilor art. 145 alin.(2), lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.41 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, referitor la art.11, alin.(2) din Codului Fiscal și prevederile art. 144<sup>4</sup>, alin. (1) și (3) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, S.C. .X. SA nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, drept pentru care:

- pentru luna iunie 2012 societatea datorează TVA suplimentară de plată în sumă de .X.lei, iar pentru luna iulie 2012 taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de .X.lei,
- pentru luna august 2012 taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de .X.lei,
- pentru luna septembrie 2012 taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de .X.lei,



- pentru luna octombrie 2012 taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de .X.lei,
- pentru luna noiembrie 2012 taxa solicitată la rambursare se diminuează cu suma de .X.lei.

În baza prevederilor art.119, alin (1) și art.120 alin (1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, pentru TVA stabilită suplimentar de plată din luna iunie 2012 în sumă de .X.lei s-au calculat majorări de întârziere de 0,04%/zi, în sumă de X lei, pentru perioada 26.07 – 25.08.2012 (.X.lei x 0,04% x 30 zile = X lei).

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

#### **A. Aspecte procedurale**

În ceea ce privește susținerea contestației referitor la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală anterior începerii inspecției fiscale, precum și a Ordinului nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, privind dreptul său de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală și dreptul de a modifica data de începere a inspecției fiscale, se reține că la art.101 și art.102 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

**“ART. 101**

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

*(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției 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 inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.”*

**ART. 102**

*(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

*(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.*

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

a) *în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;*

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

c) *pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.*

(4) *Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:*

a) *în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;*

b) *în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;*

c) *în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;*

d) *pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”*

Desemenea alin.1 si alin.3 din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, care prevede:

*“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală*

*Înainte desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, astfel:*

*- cu 30 de zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru marii contribuabili;*

*- cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru ceilalți contribuabili.*

*Prin avizul de inspecție fiscală veți fi înștiințat cu privire la:*

a) *organul de inspecție fiscală care va efectua inspecția fiscală;*

b) *temeiul juridic al inspecției fiscale;*

c) *data de începere a inspecției fiscale;*

d) *obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*

e) *posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.*

*În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.”*

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.04.2013 se reține faptul că *“Societatea a facut obiectul inspecției fiscale parțiale, efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. – D.G.A.M.C., pentru soluționarea cu control anticipat a deconturilor de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare din perioada 01.10.2011 – 31.05.2012. Rezultatul controlului a fost consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.04.2013, prin care s-a*

*diminuat TVA de rambursat cu suma de .X. lei și s-au stabilit majorări/dobânzi de întârziere de .X. lei.”*

La dosarul cauzei se regăsesc adresele transmise de Serviciul analiză de risc din cadrul D.G.A.M.C. prin care se solicită soluționarea cu control anticipat a deconturilor cu suma negativă cu opțiunea de rambursare aferente lunilor iulie – noiembrie 2012 depuse de SC .X. .X.SA. În baza acestor adrese a fost emis Ordinul de serviciu nr.F-MC .X./19.03.2013 pentru efectuarea inspecției fiscale parțiale privind TVA, ordin care a stat la baza înregistrării inspecției fiscale în registrul unic de control la poziția nr.X în data de 01.04.2013.

Prin Referatul nr.X./07.03.2013 echipa de inspecție fiscală a solicitat extinderea inspecției fiscale pentru impozitul pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți persoane juridice, întrucât în timpul derulării inspecției fiscale, care a vizat TVA din perioada ian. 2010 – sept. 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, reținut și achitat la bugetul statului impozitul aferent dobânzilor plătite persoanei juridice nerezidente .X.din RUSIA, pentru împrumuturile primite de la aceasta.

Astfel, având în vedere că la data emiterii avizului de inspecție fiscală, 03.04.2013, era începută inspecția fiscală privind TVA din perioada iunie – noiembrie 2012, contribuabilul a fost informat, la data comunicării avizului 09.04.2013, că va face obiectul unei inspecții fiscale pentru impozitul pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți persoane juridice din perioada 01.01.2008 – 31.12.2012, în conformitate cu prevederile art.102, alin.(3), lit.c) din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, actele normative incidente în speță, precum și prevederile art.64 alin.1 din O.G. nr.92/2003 unde se menționează faptul că:

*“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”,* se reține faptul că societatea nu aduce argumente sau documente care să justifice nulitatea actelor administrative emise.

Astfel, aspectul invocat de contestatară nu constituie element care să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.04.2013, în sensul prevederilor art.46 din Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

*“ART. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal*

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal au procedat la efectuarea inspecției fiscale, întocmirea raportului de inspecție fiscală și emiterea deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.04.2013, motiv pentru care argumentul societății referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

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

- **impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice** .X.lei;
- **dobânzi/majorări de întârziere** .X.lei;
- **penalitate de întârziere** .X.lei.

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă pentru plățile la extern efectuate în anul 2010, societății îi pot fi aplicate prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Federația Rusă, în condițiile în care societatea a plătit către beneficiarul de venit suma brută, fără a reține impozitul convenit bugetului general consolidat astfel încât cel care suportă impozitul este o persoană juridică română care nu poate fi subiect al convenției de evitare a dublei impuneri.**

**În fapt**, în cursul anului 2010, SC .X. .X. SA a plătit suma de .X.lei (.X.USD) în două tranșe, respectiv în data de 01.06.2010 și 01.09.2010, persoanei juridice nerezidente .X.din RUSIA reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor primite de la aceasta, pentru care conversia în lei s-a făcut la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de B.N.R., valabil în ziua în care s-a plătit venitul (dobânda) către nerezident.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. SA nu a constituit, nu a înregistrat și nu a virat impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X.lei, respectiv cota de 16 % asupra veniturilor brute realizate în sumă de .X.lei, societatea nerespectând prevederile art.115 alin.(1) lit.b) și ale art.116 alin.(1), alin.(2) lit.d) și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 (9) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și au calculat accesorii în sumă de .X.lei, conform prevederilor art.119, art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*art.118 - Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri*

*(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.*

Totodată la art.11 din Legea nr.38/1994 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Federației Ruse pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Moscova la 27 septembrie 1993, se prevede:

*“1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acel celălalt stat contractant.*

*2. Totuși, aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acelu stat, dar dacă primitorul este beneficiarul efectiv al dobânzilor, impozitul astfel stabilit nu va depăși 15% din suma brută a dobânzilor.”*

Conform pct.12 din HG nr.44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reglementează impunerea dobânzilor, astfel:

*„Norme metodologice:*

12. (1) *Dispozițiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.*

(2) *Dispozițiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.*

(3) *Aplicarea alin. 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri."*

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, precum și să facă dovada suportării de către el însuși a impozitului cuvenit bugetului general consolidat din suma brută încasată din România.

În situația în care beneficiarul nerezident de venit primește suma brută iar plătitorul suportă el însuși impozitul cuvenit bugetului, firma nerezidentă iese de sub incidența prevederilor convenției iar plătitorul de venit nu poate solicita aplicarea convenției pentru impozitul plătit de el întrucât convenția de evitare a dublei impuneri se aplică nerezidenților iar nu rezidenților.

Se reține că potrivit dispozițiilor pct.12, alin.9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la art.118:

***„Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit”.***

Astfel, având în vedere că SC .X. .X. SA a plătit persoanei juridice nerezidente .X.din RUSIA suma brută de .X.lei reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor primite de la aceasta, fără să constituie, înregistreze și vireze impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente la nivelul din convenția de evitare a dublei impuneri, societății nu îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri deoarece impozitul datorat de

nerezident este suportat de plătitorul de venituri, respectiv de societatea verificată, situație în care se aplică prevederilor art. 116, alin.2 lit.d) din Codul fiscal.

Conform art.10 alin.1 din OG.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, *„Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.”*, fapt pentru care în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, cu adresa nr.907892/11.03.2014 comunicate atât prin fax, cât și prin poștă, cu confirmare de primire, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat societății contestată, ca până la data de 14.03.2014, să precizeze dacă au fost întreprinse demersuri în vederea recuperării de la .X.din RUSIA a impozitului pe veniturile obținute de acest nerezident din România, datorat bugetului general consolidat.

Deși a primit adresa nr.X/11.03.2014 prin fax la data de 11.03.2014 conform confirmării de primire, precum și confirmării poștale la data de 14.03.2014, societatea contestată nu a dat curs solicitării Direcției generale de soluționare a contestațiilor până la data stabilită, respectiv 14.03.2014, și nici până la data emiterii prezentei decizii, fapt pentru care argumentul societății privind faptul că *„echipa de inspectie fiscala aplica procedeul sutei marite in determinarea impozitului pe veniturile nerezidentilor ignorand faptul ca societatea, in fapt, nu a suportat impozitul in temeiul alin.(2) ci a facut aplicarea prevederilor alin.(1) ale art.11 din Conventie.[...]”* nu poate fi reținut.

Astfel, conform prevederilor art.116, alin.2, lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.12, alin.9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la art. 118, la calculul impozitului pe venitul obținut din România de persoana juridică nerezidentă .X., se aplică cota de 16 % asupra veniturilor brute realizate.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobat prin OPANAF nr.450/2013, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente .X.din Rusia în sumă de **.X.lei**.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de **.X.lei** aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, întrucât prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru suma de **.X.lei**, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, în temeiul principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul,

contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru suma de .X.lei reprezentând accesoriile aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice.

**B.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei și accesoriile aferente în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile emise de SC .X. .X.SRL, reprezentând servicii de consultanță, asistență și management în condițiile în care nu justifică cu documente faptul că serviciile contractate au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.**

**În fapt,** S.C. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa aferentă facturilor emise de persoana juridică afiliată SC .X.. SRL, în perioada iunie-noiembrie 2012 pentru „*prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ [...], conform contract nr. .X./29.01.2009.*

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SA nu justifică prestarea efectivă a serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile potrivit prevederilor art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederilor art.144<sup>4</sup>, alin.(1), lit.b) și alin.(3), lit.b) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale motiv pentru care nu au acordat societății drept de deducere pentru TVA aferentă acestor servicii.

**În drept,** conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aplicabil în anul 2012:

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

**a) operațiuni taxabile”.**

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

Se reține din constatările Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.04.2013 că societatea contestatară a dedus TVA în sumă de .X.lei aferentă unui număr de 6 facturi emise de persoana juridică afiliată SC .X.. SRL, CIF RO.X. în perioada iunie-noiembrie 2012 pentru „*prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ [...], conform contract nr. .X./29.01.2009,* astfel:

- nr. .X./30.06.2012, în valoare de .X.lei și TVA în sumă de .X.lei, reprezentând „*prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii*



de management activ aferente lunii iunie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009”

- nr. .X./31.07.2012 în valoare de .X.lei și TVA în sumă de .X.lei, reprezentând „prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii iulie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009”,

- nr. .X./31.08.2012, în valoare de .X.lei și TVA în sumă de .X.lei, reprezentând „prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii august 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009

- nr. .X./30.09.2012, în valoare de .X.lei și TVA în sumă de .X.lei, reprezentând „prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii septembrie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009”

- nr. .X./31.10.2012 în valoare de .X.lei și TVA în sumă de .X.lei reprezentând „prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii octombrie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009”

- nr. .X./3011.2012, în valoare de .X.lei și TVA în sumă de .X.lei, reprezentând „prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii noiembrie 2012, conform contract nr. .X./29.01.2009”.

Se reține de asemenea că la facturile emise de SC .X.. SRL către contestatară, au fost anexate Procese verbale de predare-primire a serviciilor de consultanță prestate, Raportul privind serviciile acordate conform contractului nr. .X./29.01.2009 și Structura generală a grupului de costuri.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- Prin Procesul verbal de predare-primire din data de 30.06.2012 (aflat la dosarul cauzei) se precizează ca părțile: „Au constatat executarea serviciilor conform art. 1.2 din Contractul nr. .X./29.01.2009 [...], conform Raportului privind serviciile acordate”, iar prin Raportul privind serviciile acordate, încheiat la data de 30.06.2012, se precizează faptul că: „În perioada 01.06.2012 – 30.06.2012 Executantul a prestat Beneficiarului servicii de consultanță, asistență de specialitate și management utilizând personal și resurse proprii cât și servicii contractate de la terți.

Prețul contractului pentru perioada menționată mai sus este în suma de .X.lei lei și este format din :

- Cheltuielile cu remunerarea personalului și contribuții sociale aferente personalului propriu al Executantului care și-a desfășurat activitatea la sediul Beneficiarului – .X.lei ;

- Cota parte cheltuieli cu remunerarea personalului și contribuții sociale aferente personalului propriu al Executantului – .X.lei

- Cotă parte cheltuieli chirii spatiu și mij. fixe – .X.lei;
  - Cotă parte cheltuieli cu servicii prestate de terți – .X.lei ;
  - Cotă parte cheltuieli cu materiale consumabile si obiecte de inventar – .X.lei ;
  - Cotă parte cheltuieli cu transportul și deplasările – .X.lei ;
  - Cotă parte cheltuieli poștale și de telecomunicație – .X.lei ;
  - Cotă parte cheltuieli cu alte taxe si impozite – .X.lei ;
  - Cotă parte alte cheltuieli (protocol,materiale nestocate,servicii bancare) – .X.lei ;
  - Cotă parte din cheltuielile cu amortizarea – .X.lei;
- TOTAL – .X.lei „

or, acestea nu sunt justificarii pentru ca serviciile facturate sa fie considerate ca fiind destinate în folosul operațiunilor taxabile, întrucât nu sunt detaliate serviciile prestate și în ce documente s-au concretizat.

Raportul anexat facturii nr.000.X./30.06.2012 nu conține o prezentare, o descriere a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate prestate de SC .X.. SRL din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, lucru obligatoriu a fi realizat conform pct. 2.9. din contract. În schimb raportul prezintă o detaliere a costurilor furnizorului.

Structura generală a grupului de costuri pentru perioada 01.06.2012 – 30.06.2012 prezintă suma totală a costurilor Executantului (.X.lei) detaliată pe costurile directe și indirecte și alocare costurilor indirecte în funcție de cifra de afaceri a firmelor din grupul .X. din România, respectiv SC .X. .X. SA 10,91%, SC .X. .X. SA 39,40%, SC .X. SA 42,14% și .X. SA .X. 7,55% .

Pentru prestările de servicii facturate părțile au încheiat Contractul de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate nr..X./29.01.2009 și Actul adițional din 27.03.2009.

Contractul și actul adițional au fost semnate din partea beneficiarului de domnul .X.în calitate de Director General și din partea executantului de domnul .X.în calitate de Director General.

Prin actul adițional încheiat, părțile s-au rezumat a menționa că serviciile directorilor și managerilor vor fi facturate de catre Executant Beneficiarului împreuna cu celelalte servicii de consultanță și management, fără a preciza tariful orar și modul de calcul al remunerației pentru timpul efectiv lucrat în beneficiul SC .X. .X. SA.

Conform pct. 1.1 din contract, SC .X. .X.SRL se obligă să-i acorde beneficiarului, SC .X. .X. SA: „servicii de consultanță și asistență de specialitate, denumite ulterior „Servicii”, constând în consultații, îndrumare și asistență operațională pentru afacerile ce intră în obiectul de activitate a Beneficiarului, precum și să reprezinte Beneficiarul în fața terților și/sau cocontractanților în domeniile de acordare a consultanței și asistenței de specialitate.”

La pct. 1.2 din contract se precizează :

„Servicii de consultanță și asistență de specialitate vor fi acordate în următoarele direcții ale activității economice ale Beneficiarului : -cercetări de marketing și vânzarea produselor;- organizarea aprovizionării cu materii prime, materiale, servicii și utilități; -stabilirea politicilor de investiții și atragerea investițiilor; - dezvoltarea tehnică, organizarea și dezvoltarea producției; -politica de personal și gestiunea relațiilor de muncă; -asistență financiară, contabilă și fiscală; -gestiunea relațiilor cu entitățile bancare; -aplicarea tehnologiilor informaționale; -alte domenii convenite între părți.”

Conform pct. 1.1 și 1.2 din actul adițional, SC .X.. SRL se obligă să-i acorde beneficiarului servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ, iar pentru serviciile de management activ SC .X. .X. SA va numi, în funcțiile de conducere din cadrul societății, directori și manageri în persoana salariaților SC .X.. SRL.

„1.1 În temeiul prezentului contract Executantul se obligă să îi acorde Beneficiarului, servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ, denumite ulterior servicii, constând în consultanță, îndrumare, asistență operațională pentru afacerile ce intra în obiectul de activitate a Beneficiarului, reprezentarea Beneficiarului în raporturile cu terții și/sau cocontractanți în domeniile de acordare a consultanței și asistenței de specialitate, precum și în asigurarea managementului activ a Societății prin intermediul salariaților Executantului.

1.2 Pentru a asigura prestarea eficientă a serviciilor de management activ prin intermediul salariaților Executantului, de comun acord cu Beneficiarul, Executantul va propune iar Beneficiarul va numi în funcțiile de conducere din cadrul societății directori și manageri în persoana salariaților Executantului, serviciile cărora vor fi facturate de către Executant Beneficiarului împreună cu celelalte servicii de consultanță și management, Executantul rămânând unicul responsabil față de salariați săi pentru remunerarea activității desfășurate de aceștia în beneficiul Societății”, or obiectul contractului, de acordare de servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ, are un caracter de maximă generalitate, nu detaliază concret natura serviciilor contractate în vederea cuantificării prestației, termenele la care serviciile trebuie să se realizeze, tariful perceput pentru fiecare serviciu acordat în direcțiile activității economice ale SC .X. .X. SA, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate, iar valoarea serviciilor facturate cuprinde doar serviciile de management activ, respectiv cheltuielile directe și indirecte ale executantului fără serviciile de consultanță și asistență de specialitate stabilite prin contract.

Conform Certificatului Constatator nr..X./25.01.2012, aflat în copie la dosarul cauzei, emis de O.R.C. .X., SC .X.. SRL are calitatea de administrator și președinte al Consiliului de Administrație la SC .X. .X. SA, iar directorul general din perioada verificata, domnul .X., are calitatea de administrator și membru în Consiliu

de Administrație la SC .X. .X. SA, or domnul .X. administrator și director general la SC .X. .X. SA este totodată și angajat al SC .X.. SRL, iar atribuțiile directorului general stabilite prin Actul constitutiv al SC .X. .X. SA sunt în direcția obiectului contractului încheiat între cele două societăți, cel de management activ.

Se reține că în conformitate cu prevederile art.144<sup>4</sup> alin.(1) lit.b) și alin.(3) lit. b) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, care precizează :

„Art. 144<sup>4</sup>. - (1) Este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia, prin intermediul unor operațiuni precum :

a) acordarea de împrumuturi administratorilor;

b) acordarea de avantaje financiare administratorilor cu ocazia sau ulterior încheierii de către societate cu aceștia de operațiuni de livrare de bunuri, prestări de servicii sau executare de lucrări;

c) garantarea directă ori indirectă, în tot sau în parte, a oricăror împrumuturi acordate administratorilor, concomitentă ori ulterioară acordării împrumutului;

d) garantarea directă ori indirectă, în tot sau în parte, a executării de către administratori a oricăror alte obligații personale ale acestora față de terțe persoane;

e) dobândirea cu titlu oneros ori plată, în tot sau în parte, a unei creanțe ce are drept obiect un împrumut acordat de o terță persoană administratorilor ori o alta prestație personală a acestora.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică:

a) în cazul operațiunilor a căror valoare exigibilă cumulată este inferioară echivalentului în lei al sumei de X de euro;

b) în cazul în care operațiunea este încheiată de societate în condițiile exercitării curente a activității sale, iar clauzele operațiunii nu sunt mai favorabile persoanelor prevăzute la alin. (1) și (2) decât cele pe care, în mod obișnuit, societatea le practica față de terțe persoane.”, astfel că operațiunea efectuată cu încălcarea acestor dispoziții normative este lipsită de efecte juridice.

În ceea ce privește susținerea societății privind faptul că “Executantul presta servicii doar societăților din grup nu este de natura a concluziona ca prevederile art.144 alin.(3) lit.b) din Legea nr.31/1990 nu sunt indeplinite. În fapt, între cele două societăți este încheiat un contract de asistență, consultanță și management activ iar plata efectuată de către Beneficiar reprezintă contravaloarea serviciilor prestate și nu avantaje financiare, serviciile prestate fiind în directă legătură cu activitatea Beneficiarului”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere prevederile pct. 41 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, referitor la art. 11, alin. (2) din Codul Fiscal și faptul că serviciile care fac obiectul contractului sunt facturate de SC .X.. SRL exclusiv societăților din cadrul grupului .X. din România, pentru aceste servicii nu poate fi cerută o remunerație având în vedere relația juridică dintre societăți și

ținând seama că SC .X. .X. SA nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

Având în vedere că aceste servicii sunt stabilite prin contract încheiat între persoane afiliate, nu se poate stabili dacă au fost prestate în favoarea societății contestatoare sau a societății mamă, fapt pentru care sunt incidente prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

***“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”***

Totodată, se reține că societatea nu justifică cu documente necesitatea efectuării acestor cheltuieli, precum și prestarea efectivă a serviciilor, respectiv din acestea nu rezultă:

- prin ce modalități a fost realizat obiectul contractelor;
- numărul de ore prestate pentru fiecare prestație în parte;
- resursele umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor în cauză;
- modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru fiecare dintre serviciile prestate facturate;
- studii de piață, rapoarte de evaluare și cercetare, elaborarea planurilor de activitate, contractele încheiate de prestator cu societăți cumpărătoare din care să rezulte că s-a realizat obiectul contractului;

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul achiziției acestor servicii în folosul operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității.

În concluzie, nu se poate stabili concret natura acestor servicii, întrucât nu există rapoarte de lucru întocmite, iar din documentele prezentate nu reiese că serviciile facturate de SC .X.. SRL sunt în folosul operațiunilor taxabile ale .X. .X. SA, acesta fiind un cost care trebuie suportat de societatea mamă respectiv .X. .X.Elveția.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Totodată, din documentele justificative prezentate în timpul inspecției fiscale și pe parcursul căii administrative de atac în justificarea serviciilor facturate de SC .X.. SRL, nu reiese modul în care respectivele servicii au participat la realizarea de operațiuni taxabile la nivelul contestatarei, or dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat tocmai de destinația bunurilor/serviciilor achiziționate, așa cum se specifică prin dispozițiile legale, maisus citate.

Prin urmare, în baza celor reținute, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru TVA în sumă de **.X.lei** în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, anterior citate.

Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de **.X. lei** stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./26.04.2013, contestată se reține că acestea au fost stabilite în baza prevederilor art.119, alin (1) și art.120 alin (1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, pentru TVA stabilită suplimentar de plată din luna iunie 2012 în sumă de .X.lei, pentru care s-au calculat **majorari de întârziere** de 0,04%/zi, **în sumă de X lei**, pentru perioada 26.07 – 25.08.2012 (.X.lei x 0,04% x 30 zile = X lei), aceasta reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarei a fost reținut debitul de natura TVA, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al acestora, contestatara datorează și suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere la plata TVA, fapt pentru care conform principiului de drept conform căruia "*accessorium sequitur principale*", se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, in baza actelor normative invocate si în temeiul art.216 alin.(1), alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

**DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. .X. SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./26.04.2013 emisă de organele fiscale din cadrul D.G.A.M.C., pentru suma de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei - TVA;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X.lei - impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți de persoane juridice;
- .X.lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți de persoane juridice .

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**