



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 43 din 2012

privind soluționarea contestației formulate de

.X. .X.GMBH - Sediul Permanent

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 907.925/16.11.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice sector X prin adresa nr..X./08.11.2011 asupra contestației formulate de .X. .X. GMBH - Sediul Permanent - cu sediul social în .X., strada Doctor X nr.X, etaj X, sectorul X și codul fiscal RO X.

.X. .X. GMBH - Sediul Permanent contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-S1 .X./01.09.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice sector .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X./31.08.2011, respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit ,
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată de plată ,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA .

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

nr.F/S1.X./01.09.2010, respectiv data de **07.09.2011**, potrivit confirmării de primire nr..X./02.09.2011 aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sectorul 1 la data de **10.10.2011**, potrivit confirmării de primire aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. .X. GMBH - Sediul Permanent.

I. Prin contestația formulată, .X. .X. GMBH - Sediul Permanent susține că este persoană impozabilă cu sediul activității economice în Germania (.X. DE) având ca obiect principal de activitate consultanță pentru afaceri și management.

Contestatoarea susține că potrivit contractelor încheiate între .X. AT/.X. Services Romania SRL și .X. DE, .X. AT/.X. Services Romania SRL are rolul de prim contractant, iar .X. DE are rolul de subcontractant în proiectul .X. S.A.

Potrivit acestor contracte, .X. DE a desfășurat activitate în România începând cu anul 2005 însă, "din diferite motive" sediul permanent în România al societății mai sus precizate a fost înregistrat abia în anul 2007.

Societatea contestatoare susține că în conformitate cu reglementările fiscale române .X. DE a alocat sediului permanent veniturile și cheltuielile aferente activității din România și atribuibile sediului permanent și a calculat și declarat impozitul pe profit datorat de sediul permanent în România începând cu anul 2005.

A. În ceea ce privește obligațiile fiscale cu privire la impozitul pe profit stabilit pentru perioada 2005-2008, societatea susține că toate costurile și veniturile aferente activităților desfășurate în România de .X. DE în anii 2005-2006 au fost înregistrate în contabilitatea sediului permanent după înregistrarea fiscală în România a acestuia pe baza notelor de debitare – creditare emise de .X. DE.

Contestatoarea consideră că reglementările fiscale invocate nu impun existența facturilor ca documente justificative pentru înregistrarea cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit.

Contestatoarea apreciază că respectivele costuri alocate de către .X. DE –sediul permanent au la bază documente justificative prevăzute în legislația română în materie și consideră ca nefundată afirmația organelor fiscale potrivit căreia aceste costuri trebuiau documentate prin facturi emise de .X. AT –sediul permanent.

Societatea contestatoare susține că potrivit contractelor încheiate pentru costurile globale, alocarea se face luându-se în considerare nivelul veniturilor externe ale fiecărei entități raportat la nivelul veniturilor externe totale ale tuturor entităților .X. ce beneficiază de serviciile oferite de .X. Franța.

Totodată, contestatoarea consideră că în concordanță cu politica grupului .X., veniturile externe pot fi raportate doar la entitatea .X. care acționează ca și prim contractor în relația cu clientul final (entitatea care a încheiat contractul de servicii cu clientul; astfel, prin utilizarea veniturilor externe în scopul calculului costurilor globale se elimină riscul de a raporta de două ori aceleași sume și dublarea artificială a acestor costuri globale.

Petenta menționează că întrucât realocarea distribuirii costurilor globale pentru .X. a fost agreată printr-un contract specific, consideră că argumentul reprezentanților organelor fiscale precum că “în contractele încheiate referitor la proiectele .X., nu este prevăzută obligația de a fi suportate costuri globale de către Sediul permanent al .X. DE” nu este relevant pentru a considera aceste costuri nedeductibile și nu are susținere legală.

Totodată, argumentul precum că astfel de costuri nu sunt un element al stabilirii prețului cu referința la contractul dintre prim contractor și subcontractor nu este relevant, apreciază

contestatoarea, susținând faptul că respectivele contracte inter-company la care se face referire prevăd modul de stabilire al onorariilor pe bază de rate orare care sunt stabilite cu scopul ca prestatorul serviciilor să realizeze venituri suficiente care să acopere costurile sale, însă prezentarea tuturor costurilor unui prestator ca element al stabilirii prețului pentru serviciile prestate în cadrul contractului nu reprezintă o cerință legală și în plus nu este o cerință rezonabilă.

Contestatoarea consideră că utilizarea notelor de debitare ca documente justificative este corectă din punct de vedere al reglementărilor contabile aplicabile și sunt îndeplinite condițiile legale pentru a considera aceste cheltuieli deductibile și prin urmare consideră nejustificat și fără temei legal tratamentul aplicat acestor cheltuieli de reprezentanții organelor fiscale.

Petenta solicită diminuarea valorii cheltuielilor nedeductibile stabilite de reprezentanții organelor fiscale aferente cheltuielilor cu salariile alocate pentru anul 2005 și a obligațiilor fiscale accesorii întrucât cursul de schimb utilizat de reprezentanții societății la transformarea în lei a costurilor salariale alocate de .X. DE în 2005 și înregistrate în contabilitate de către Sediul Permanent a fost cel valabil în ultima zi a fiecărui trimestru al anului 2005, întrucât cheltuielile salariale au fost alocate prin note de debitare trimestriale.

Deoarece .X. DE – Sediul Permanent nu a operat și nu operează un cont bancar în România nu există documente emise de către .X. DE – Sediul Permanent pentru încasări/plăți de la/către terți sau în relația cu sediul central, această situație fiind valabilă atât pentru anii 2005 și 2006, cât și pentru perioada ulterioară, până în prezent.

Contestatoarea consideră că organele de inspecție fiscală nu au o abordare unitară în privința diferențelor de curs valutar întrucât în timp ce valoarea netă a diferențelor de curs valutar înregistrate pentru perioada 2005 – 2006 a fost considerată neimpozabilă/neductibilă, pentru valoarea netă a diferențelor de curs valutar rezultate din reevaluarea acestor sume în perioada 2007 – 2009, nu s-a aplicat același tratament, în sensul că suma respectivă nu a fost considerată nedeductibilă.

Petenta susține că efectele tranzacțiilor conform facturilor mai susmenționate au fost recunoscute și înregistrate în contabilitate

în perioada în care s-au produs, conform principiului contabilității de angajamente prevăzut de reglementările contabile aplicabile și având în vedere că aceste tranzacții au generat cheltuieli care au fost considerate din punct de vedere fiscal în perioada fiscală căreia îi aparțin .

Contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală nu au separat pe termene scadente diferențele suplimentare ce ar fi trebuit instituite de acestea în legătură cu sumele declarate de .X. DE – sediu permanent prin Declarațiile anuale privind impozitul pe profit, aceste diferențe având termene scadente diferite față de diferențele suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în legătură cu impozitul pe profit aferent trimestrelor IV ale anilor 2005 – 2008.

Societatea contestatoare afirmă că accesoriile considerate de organele fiscale pentru trimestrul IV trebuiau aplicate sumelor egale cu sumele aferente trimestrului III, conform art.34(10) din Codul Fiscal cu termen scadent în data de 25 a lunii ianuarie a anului următor iar pentru diferențele în plus față de aceste sume trebuiau aplicate accesorii începând cu termenele scadente aferente achitării obligațiilor anuale.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită în sarcina sa, societatea susține că a încheiat, începând cu 2005, mai multe contracte cu .X. Consulting .X. AG, .X. Services Romania SRL menționând că natura acestor servicii este de consultanță pentru afaceri și management, ele nefiind legate de bunuri imobile și nici nu se pot caracteriza ca și servicii de management “*pur*”.

Societatea arată că respectivele contracte au fost încheiate în vederea prestării de servicii de consultanță în domeniul IT, în cadrul unui acord de subcontractare, ca urmare a contractului încheiat de .X. AT cu S.C..X. S.A.

Pentru serviciile prestate de .X. DE către .X. AG în perioada ianuarie 2006 – decembrie 2006, .X. DE a emis facturi către .X. AT fără TVA colectată, plata TVA fiind efectuată de .X. AT prin sediul său permanent din România, prin mecanismul taxării inverse.

Societatea contestatoare susține că la data când a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA pentru prestările de servicii

respectiv, .X. DE nu era înregistrată în scopuri de TVA în România și astfel nu era obligată la plata TVA.

Contestatoarea afirmă că locul prestării serviciilor de consultanță efectuate de .X. DE către beneficiar este considerat a fi în România potrivit prevederilor Codului Fiscal iar conform normelor metodologice ale Codului Fiscal beneficiarul era persoana obligată la plata TVA și avea obligația evidențierii TVA aferentă acestor operațiuni în decontul de TVA atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

Petenta susține că nu poate fi considerată persoană obligată la plata TVA în conformitate cu prevederile art.150(1) lit. a din Codul Fiscal în vigoare la acea dată întrucât .X. DE nu era persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA în România.

Având în vedere că în perioada ianuarie 2006 – decembrie 2006 .X. DE nu a avut înregistrat un sediu permanent în România, conform legislației TVA în vigoare în anul 2006 persoana obligată la plata TVA în România era beneficiarul, .X. AT.

Contestatoarea susține că nu există prevederi legale aplicabile la acea dată în baza cărora organele de inspecție fiscală să poată desemna societatea .X. DE ca persoană obligată la plata TVA.

Se susține că societatea .X. DE nu avea posibilitatea colectării TVA aferentă serviciilor prestate anterior înregistrării în scopuri de TVA în România iar înregistrarea retroactivă în scopuri de TVA nu este posibilă.

De asemenea, petenta afirmă că la data când a intervenit exigibilitatea TVA pentru serviciile de consultanță în perioada ianuarie 2006 – decembrie 2006, .X. DE nu avea înregistrat un sediu permanent în România și, prin urmare, persoana obligată la plata TVA aferentă era .X. AT-sediul permanent prin mecanismul taxării inverse; această obligație a fost îndeplinită de .X. AT – sediu permanent și acest tratament de TVA nu a fost contestat de organele de inspecție fiscală în cadrul inspecției fiscale generale efectuate pentru perioada ianuarie 2005 – septembrie 2009 la nivelul .X. AT – sediu permanent.

Contestatoarea consideră că bugetul de stat nu a fost prejudiciat întrucât plata TVA pentru operațiunile având exigibilitatea în anul 2006 a fost efectuată de către beneficiar prin mecanismul taxării inverse.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice sectorul 1 la .X. .X. Gmbh - Sediul Permanent a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-S1 .X./01.09.2011 în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X./31.08.2011 prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit ,
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată de plată ,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA .

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2005 – 31.12.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana juridică impozabilă .X. .X. Gmbh-(.X. DE), având sediul activității economice în Germania cu obiect de activitate consultanță în domeniul IT a încheiat mai multe contracte cu .X. CONSULTING .X. AG (.X. AT) și .X. SERVICES ROMANIA SRL în vederea prestării de servicii de consultanță IT în cadrul unui acord de subcontractare ca urmare a contractului încheiat de .X. AT cu .X. S.A.

S-a constatat că înregistrarea în contabilitate a costurilor privind marja de profit pentru anul 2005 nu are la bază documente justificative potrivit legii, respectiv facturi fiscale care trebuiau emise de .X. AT – sediu permanent, aceste cheltuieli nefiind deductibile conform art.21(4) lit.f din Codul Fiscal, .X. AT-sediul permanent avea obligația facturării marjei de profit către .X. DE, veniturile și TVA-ul aferent facturilor ar fi trebuit înregistrate ca aparținând activității din România a .X. AT.

Totodată, s-a constatat că în anul 2005 au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli reprezentând venituri salariale pentru persoane ce nu sunt angajate cu contract sau înregistrate cu permis de muncă declarat la autoritățile fiscale conform legii, iar pentru anii 2005 și 2006 au fost înregistrate pe cheltuieli, respectiv venituri, diferențe de curs valutar care nu respectă prevederile Codului Fiscal .

S-a constatat că societatea nu a fost înregistrată ca sediu permanent în anii 2005 și 2006, nu a avut și nu are cont bancar în lei sau valută, decontarea creanțelor și datoriilor nu a fost înregistrată în

evidențele financiar contabile, evidențe inexistente pe anii 2005 și 2006, iar reevaluarea rulajelor contului 451 prin cont 117 nu respectă reglementările contabile prevăzute de lege.

De asemenea, s-a constatat că sediul permanent al .X. DE a primit în anul 2009 și 2010 facturi de la .X. Services SRL pe care le-a înregistrat retroactiv în cheltuielile anilor 2008 și 2009, încălcând astfel prevederile legale privind respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire .

În ceea ce privește TVA , s-a constatat că urmare prestării serviciilor de consultanță în baza contractelor încheiate, .X. .X. GmbH a emis facturi către .X. Consulting AG fără să înscrie TVA în facturi care au fost înregistrate de .X. .X. GmbH – sediu permanent ca venituri în contul 117 în bilanța de verificare a anului 2007.

S-a constatat că pentru serviciile prestate de .X. DE , ca subcontractor în beneficiul S.C. .X. S.A., locul prestării este în România, iar în perioada în care fuseseră prestate serviciile .X. DE nu putea fi considerată persoană impozabilă stabilită în străinătate potrivit prevederilor legale, prin urmare .X. DE era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

De asemenea, s-a constatat că prin depunerea retroactivă a declarațiilor privind veniturile, cheltuielile și profitul impozabil al sediului permanent din România pentru anii 2005 și 2006, .X. DE recunoaște existența sediului permanent în România în acea perioadă, însă societatea nu a raportat prin deconturi de TVA operațiunile efectuate în perioada 2005 și 2006 pentru care exigibilitatea TVA a intervenit începând cu ianuarie 2005 și pentru care .X. DE era persoana obligată la plata TVA și nu a emis facturi cu TVA aferentă de la sediul permanent din România.

Astfel, rezultă că pentru serviciile de consultanță și IT în sumă de .X. lei facturate de .X. DE către .X. AT sediu permanent în perioada 19.01.2006 – 20.12.2006 și înregistrate în bilanța de verificare în 2007 de .X. DE , trebuia să se colecteze TVA în sumă de .X. lei.

Prin adresa nr..X./02.09.2011 emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice sector .X. a fost înaintat procesul verbal nr..X..07.2011 către Parchetul de pe lângă Tribunalul municipiului .X., în privința aspectelor stabilite prin Decizia de impunere nr.F-S1 .X./01.09.2011 în ceea ce privește

omisiunea evidențierii în acte contabile ori în alte documente legale a operațiunilor comerciale cu TVA și efectuarea de înregistrări inexacte, în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9(1) lit.b din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, respectiv art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

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

.X. lei - impozit pe profit ,

.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit

Cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile costurilor globale sunt deductibile fiscal în condițiile în care contestatoarea nu justifică cu documente necesitatea prestării serviciilor și nu face dovada că acestea au fost efectiv prestate și că au fost efectuate în scopul realizării veniturilor

In fapt, societatea contestatoare a încheiat mai multe contracte cu .X. Consulting .X. AG (.X. AT) și S.C. .X. SERVICES ROMANIA SRL în vederea prestării de servicii de consultanță IT în cadrul unui acord de subcontractare ca urmare a contractului încheiat de .X. AT cu .X. S.A.

În perioada 2005 – 2008 au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli reprezentând costuri globale alocate de .X. AT sau de .X. Services SRL, alocarea făcându-se prin luarea în

considerare a nivelului veniturilor externe ale fiecărei entități raportat la nivelul veniturilor externe totale ale tuturor entităților .X..

În contractele încheiate referitor la proiectele .X. nu este prevăzută obligația de a fi suportate costurile globale de către sediul permanent al .X. DE, nefiind nici element al stabilirii prețului .

Contestatoarea a înregistrat în luna iunie 2007, în conturile de cheltuieli deductibile fiscal, suma de .X. lei reprezentând prestări servicii mecanizare conform facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., fără a prezenta autorizația de construcție pentru platforma depozitare agregate. De asemenea, societatea a înregistrat suma de .X. lei reprezentând lucrări de forare și derocare găuri foreză verticală efectuate de S.C. .X. S.R.L., pentru care nu a prezentat proces verbal de predare-recepție.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuieli care nu respectă prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal iar în urma reîntregirii profitului impozabil pentru perioada 2005 – 2009 cu suma totală de .X. lei s-a calculat o diferență de impozit pe profit datorată de .X. lei și majorările de întârziere aferente .

Prin contestație, societatea susține că toate costurile și veniturile aferente activităților desfășurate în România de .X. DE în anii 2005 și 2006 au fost înregistrate în contabilitatea sediului permanent după înregistrarea fiscală în România a acestuia pe baza notelor de debitare – creditare emise de .X. DE.

Totodată, petenta apreciază că reglementările fiscale invocate de organele de inspecție fiscală nu impun existența facturilor ca documente justificative pentru înregistrarea cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, societatea contestatoare consideră că prezentarea tuturor costurilor unui prestator ca element al stabilirii prețului pentru serviciile prestate în cadrul contractului nu reprezintă o cerință legală și apreciază că utilizarea notelor de debitare ca documente justificative este corectă din punct de vedere al reglementărilor contabile aplicabile, susținând că astfel sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru a considera cheltuielile efectuate drept cheltuieli deductibile.

În drept, art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevăd :

“Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

*Art.21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate **în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.*

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

“ (4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

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

coroborat cu pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia :

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este

suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei potrivit prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată : *“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”*.

Se reține că în perioada 2005 – 2008 au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli care nu au la bază un document justificativ în sumă totală de .X. lei, care nu sunt deductibile conform prevederilor legale mai sus citate, precum și cheltuieli reprezentând costuri globale alocate de .X. AT sau .X. SERVICES SRL care sunt nedeductibile întrucât sediul permanent al .X. DE nu realizează venituri externe și nu acționează ca prim contractor în condițiile în care politica grupului .X. este aceea că veniturile externe pot fi raportate doar de entitatea .X. ce acționează ca și prim contractor, în relația cu clientul final.

Totodată, se reține că nu poate fi dovedit că serviciul “cost global” este efectiv prestat către .X. DE- sediu permanent, simpla existență a serviciilor în cadrul grupului nu este suficientă deoarece persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

De asemenea, se reține că înregistrarea în contabilitate a costurilor alocate pentru anii 2005 și 2006 nu au la bază documente justificative potrivit legii, respectiv facturi fiscale care trebuiau emise de .X. AT –sediul permanent.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că în anul 2005 au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli reprezentând venituri salariale pentru persoane care nu sunt angajate cu contract sau nu sunt înregistrate cu permis de muncă declarat la autoritățile fiscale .

Totodată, se reține că în anii 2005 și 2006 au fost înregistrate pe cheltuieli, respectiv venituri, diferențe de curs valutar fără respectarea prevederilor legale anterior menționate, au fost declarate eronat diferențele de curs favorabile și nefavorabile fără a se ține cont de faptul că în 2005 și 2006 nu au avut loc la persoana juridică nerezidentă decontări cu sediul său permanent, care la acea dată nu exista.

Se reține că sediul permanent al .X. DE a primit în anul 2009 și 2010 facturi de la .X. services SRL pe care le-a înregistrat retroactiv în cheltuielile anilor 2008 și 2009, fără a se respecta prevederile legale privind cronologia înregistrărilor, respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire a acestora .

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora : (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă “ coroborat cu pct.11.1 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia : ”a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat “.

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia “accesoriul urmează principalul “, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA în sumă .X. lei și majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe

fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală care au încheiat Decizia de impunere nr. F-S1 .X./01.09.2011, contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul municipiului .X. cu privire la cele constatate, în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

În fapt, s-a constatat că societatea .X. DE – sediu permanent nu a raportat prin deconturi de TVA operațiunile efectuate în perioada 2005 și 2006 pentru care exigibilitatea TVA a intervenit începând cu ianuarie 2005 și pentru care .X. DE –sediul permanent era persoană obligată la plata TVA și nu a emis facturi cu TVA aferentă de la sediul permanent din România.

Prin adresa nr..X./02.09.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice sector .X. a fost înaintată sesizare penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul municipiului .X., împotriva .X. .X. – SEDIU X ROMANIA, în privința aspectelor consemnate în Decizia de impunere nr.F-S1 X /01.09.2011, contestată, în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9(1) lit.b din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale,** cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.214 (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, precizează:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată reprezentând TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.F-S1 X din 01.09.2011, **contestată**, încheiată la .X. .X. – SEDIU X și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, s-a constatat omisiunea evidențierii în acte contabile ori în alte documente legale a operațiunilor comerciale și efectuarea de înregistrări inexacte în scopul eludării obligațiilor fiscale.

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu a respectat reglementările legale cu privire la înregistrarea veniturilor și cheltuielilor, nerespectarea obligației de înregistrare ca plătitor de TVA a sediului permanent din România, nerespectarea obligației de emiteră a documentelor fiscale și nu a declarat și nu a achitat obligațiile privind TVA pe anii 2005 și 2006, sustrăgându-se astfel de la plata obligațiilor bugetare.

Astfel, prin adresa nr..X./02.09.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice sector .X. a fost înaintată sesizare penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul municipiului .X., împotriva .X. .X. – SEDIU X ROMANIA, în privința aspectelor consemnate în Decizia de impunere nr.F-S1 295 /01.09.2011, contestată, în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9(1) lit.b din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale,** cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni**, iar, pe de altă parte,

soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 (1) lit a), devenind art. 214 (1), lit a), după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că **“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin (2), din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii.”**

Cu același prilej Decizia Curții Constituționale nr. 72 din 28 mai 1996, anexată la dosarul cauzei, prin care Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 (1) din Codul de Procedură Penală potrivit cărora “hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

De asemenea, prin Decizia nr. 449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că “pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”.

Având în vedere că aspectele constatate prin Decizia de impunere nr.F-S1 .X./01.09.2011, contestată, în ceea ce privește TVA în sumă .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, fac obiectul sesizării penale nr..X. /02.09.2011 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul municipiului .X., organele de cercetare penală urmând să se pronunțe asupra existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9(1) lit.b din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate pronunța asupra fondului cauzei până la soluționarea definitivă a laturii penale.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept “penalul ține în loc civilul”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X./01.09.2011 privind .X. .X.-SEDIU X în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. .X. GMBH - Sediul Permanent datorează dobânzi în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit pe perioada 2005 - 2009, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au aplicat eronat cota calculată pentru fiecare zi de întârziere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina .X. .X. GMBH - Sediul Permanent, accesorii în sumă totală de .X. lei compusă din majorări de întârziere referitoare la impozitul pe profit stabilit suplimentar, penalități referitoare la impozitul pe profit stabilit suplimentar și majorări de întârziere referitoare la înregistrare cheltuieli la altă perioadă.

Prin contestație, societatea solicită diminuarea obligațiilor fiscale accesorii stabilite în baza unor erori materiale, în sensul că organele de inspecție fiscală au aplicat o cotă procentuală greșită la calculul majorărilor de întârziere aferente anului 2005.

În drept, art.115(1) coroborat cu alin.2 lit.a din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la acea dată, stipulează :

“ (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite, taxe, contribuții, precum și cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului, taxei sau contribuției, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv; [...]”,

De asemenea, art.1 din H.G. nr. 67/2004 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată și pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plată : “Nivelul dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitori a obligațiilor de plată reprezentând impozite, taxe și alte contribuții, precum și pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plată este de 0,06% pentru fiecare zi de întârziere sau zi calendaristică, după caz “, iar art.120(1) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală , în vigoare la acea dată :

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din analiza Raportului de inspecție fiscală F-S1 226/31.08.2011 ale cărui constatări au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-S1 .X./01.09.2011, reiese că la calculul dobânzilor aferente impozitului pe profit suplimentar pentru anul 2005, organele de inspecție fiscală au aplicat eronat cota de 0,1 % pentru anul 2005 în loc de cota de 0,06% pentru perioada 1 ianuarie – 31 august 2005) și cota de 0,05% (1 septembrie – 31 decembrie 2005) conform prevederilor legale, rezultând o diferență de 17.410 lei iar pentru majorările aferente perioadei 2006 – 2009 în funcție de numărul de

zile, a rezultat o diferență în minus față de constatările inspecției fiscale de 14 zile, respectiv cu suma de .X. lei .

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că suma de .X. lei este corect determinată de către petentă ca fiind calculată în plus de către organele de inspecție fiscală prin calculul eronat de majorări de întârziere aferente anului 2005, deoarece potrivit prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile H.G. nr.67/2004 și H.G. nr.784/2005 în perioada anului 2005 nivelul dobânzii de întârziere este de 0,06 % pentru fiecare zi de întârziere în perioada 1 ianuarie – 31 august 2005 și de 0,05 % în perioada 1 septembrie – 31 decembrie 2005.

În concluzie, se va admite contestația societății pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii la impozit pe profit nedatorate pentru anul 2005 și recalcularea majorărilor de întârziere în funcție de numărul de zile în perioada 2006 – 2009, și se va anula parțial Decizia de impunere nr.F-S1 .X./01.09.2011 pentru această sumă în temeiul prevederilor art.216 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” și (2) În cazul admitterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat ”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.1 și 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. .X. Gmbh – Sediu permanent din .X., formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-S1 .X./01.09.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice a sectorului X privind suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei – TVA stabilit suplimentar
- .X. lei - accesorii aferente TVA, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pe latură penală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. .X. Gmbh - Sediul Permanent împotriva Deciziei de impunere nr. F-S1 .X./01.09.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice a sectorului X pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit ,
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

3. Admiterea contestației formulată de .X. .X. Gmbh - Sediul Permanent și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-S1 .X./01.09.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice a sectorului X pentru suma de **.X. lei** reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit eronat calculate.

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

DIRECTOR GENERAL
X