



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr. 9 B  
300081 Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax : +0256 499 332

#### DECIZIE nr. 2803/938/13.11.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL** înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.X/31.07.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 prin adresa nr.X/31.07.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/31.07.2014, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în X, B-dul X, nr.X, cam.X, sc.X, ap.X, jud. X, cod de înregistrare fiscală RO X, ORC X.

**SC X SRL** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/17.06.2014, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 19.06.2014 (adresa nr.X/19.06.2014 anexată la dosarul cauzei) și data depunerii contestației 18.07.2014, înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. X/18.07.2014, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. Prin contestația formulată SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr.X/17.06.2014, întocmită în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală înregistrat la D.G.F.P. Timișoara sub nr.X/17.06.2014, act administrativ

comunicat prin remitere sub semnătură în data de 19.06.2014, prin care s-a stabilit în sarcina sa obligații fiscale totale în sumă de X lei, reprezentând:

- TVA în sumă de X lei;
- majorări/dobânzi de întârziere în sumă de X lei;
- penalități de întârziere în sumă de X lei;
- impozit profit în sumă de X lei;
- majorări/dobânzi de întârziere în sumă de X lei;
- penalități de întârziere în sumă de X lei.

cu solicitarea de a reexamina actul administrativ atacat, ținând cont de motivele de fapt, temeiul de drept și dovezile prezentate, în vederea anularii acestuia cu consecința exonerării de la plata impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar în sarcina societății, precum și a accesoriilor aferente acestora (majorări/dobânzi și penalități de întârziere), invocând următoarele motive:

1.În ceea ce privește lipsa motivării actului administrativ fiscal contestat

Contestatoarea arată că motivările de fapt din Decizia de impunere nr. X/17.06.2014 sunt incomplete față de constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. X/17.06.2014, deoarece la 2.1.2. Motivul de fapt sunt înscrise următoarele motivări:

- referitor la impozul pe profit:

„Societatea a înregistrat pe cheltuieli, contravaloarea unor servicii constând în:

- furnizarea de activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării de mărfuri, în baza facturilor emise de SC X SRL;
- costuri de personal și intermediere, costul cu telefonul, chirie autoturism, facturate de asociatul unic, persoana juridică germană.

Pentru aceste servicii societatea verificată nu poate prezenta documente justificative prin care să facă dovada în ce au constat aceste servicii, dacă au fost efectiv prestate, încălcând prevederile art. 21 alin. (4) lit. m).

Din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată și a pct. 48 din Normele Metodologice de aplicarea a codului fiscal. "

- referitor la majorările/dobânzile de întârziere aferente impozitului pe profit:

„S-au calculat majorări/dobânzi pentru nevirarea la scadență ”;

- referitor la penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit: „S-au calculat penalități pentru nevirarea la scadență ”;

- referitor la TVA: „ Societatea a înregistrat pe cheltuieli, contravaloarea unor servicii constând în:

- furnizarea de activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării de mărfuri, în baza facturilor emise de SC X SRL;
- costuri de personal și intermediere, costul cu telefonul, chirie autoturism, facturate de asociatul unic, persoana juridică germană.

Pentru aceste servicii societatea verificată nu poate prezenta documente justificative prin care să facă dovada în ce au constat aceste servicii, dacă au fost efectiv prestate, încălcând prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată,

-chirie imobil pentru care nu poate prezenta notificarea prin care furnizorul a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere "

- referitor la majorările/dobânzile de întârziere aferente TVA:

„S-au calculat majorări/doânzi pentru nevirarea la scadență ”

- referitor la penalitățile de întârziere aferente TVA:

„Societatea datorează penalități de intarziere aferentă sumelor nevirate la scadent”.

Din cele arătate mai sus, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală nu au precizat în actul administrativ atacat care sunt documentele pentru care

societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor la impozitul pe profit, iar în ceea ce privește TVA nu au precizat care sunt facturile fiscale pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere.

De altfel, precizează că, din motivarea deciziei de impunere nu rezultă sumele care sunt stabilite suplimentar de echipa de inspecție fiscală, astfel că dacă s-ar da citire doar motivelor de fapt cuprinse în decizia de impunere contestată nu s-ar putea înțelege care sunt faptele sancționate.

În ceea ce privește modul de calcul al majorărilor, dobânzilor și penalităților de întârziere nu se face nicio precizare, nefăcându-se trimitere la nicio anexă nici în motivarea deciziei de impunere, dar nici în motivarea raportului de inspecție fiscală încheiat.

Contestatoarea invocă prevederile art. 94 alin (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;”*

De asemenea, conform art. 65 alin. (2) din actul normativ susmenționat: „Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

În ceea ce privește conținutul deciziei de impunere, art. 43 alin (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

*a) denumirea organului fiscal emitent;*

*b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

*c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*

*d) obiectul actului administrativ fiscal;*

*e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept;*

*g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

*h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*

*i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*

*j) mențiuni privind audierea contribuabilului. ”*

Referitor la modul de completare al deciziei de impunere, pct. 2.1.2. din anexa nr. 2 la OANAF nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice” detaliază modul de completare din tabelul referitor la decizia de impunere după cum urmează:

*„Motivul de fapt”: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.*

Contestatoarea arată că, în speță sunt aplicabile și prevederile art. 109 din O.G.

nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Rezultatul verificării va fi consemnat într-un raport scris în care se vor prezenta constatările din punct de vedere faptic și legal. Raportul va sta la baza emiterii deciziei de impunere sau, după caz, a unei decizii de încetare a procedurii de verificare, în cazul în care nu se ajustează baza impozabilă”

De asemenea, contestatoarea arată că potrivit art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„, Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiterie a actului administrativ fiscal.”

Având în vedere că în decizia de impunere organele de inspecție nu au prezentat motivele de fapt detaliat și în clar și cu prezentarea consecințelor fiscale pentru fiecare sumă componentă în parte, contestatoarea consideră că Decizia de impunere nr. X/17.06.2014 nu poate produce efecte deoarece produce efecte doar decizia de impunere, nu și raportul de inspecție fiscală.

Contestatoarea precizează că, *procedura de întocmire a deciziei de impunere este prezentată la capitolul IV.2 din Ordinul nr. 364/2009 privind sistemul de proceduri pentru inspecția fiscală, emis în temeiul art. 12 alin. (3) din HG nr. 495/2007 privind organizarea și funcționarea ANAF, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere prevederile art. 228 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și OPANAF nr. 221/2008 privind elaborarea de proceduri pentru inspecția fiscală.*

*La capitolul IV.2 PCT. 3.1.2. și 3.1.3 din Ordinul nr. 364/2009 privind sistemul de proceduri pentru inspecția fiscală se prevede:*

*„3.1.2 Echipa de inspecție fiscală va urmări ca actul administrativ fiscal întocmit să fie completat cu toate elementele prevăzute în actul normativ care-l reglementează pentru a nu atrage nulitatea acestuia.*

*3.1.3.Echipa de inspecție fiscală va avea în vedere cuprinderea în actul administrativ fiscal a motivelor de fapt și a temeiului de drept, astfel încât constatările să fie concis prezentate, iar temeiul de drept să fie corect înscris, pentru a nu atrage nulitatea acestuia”.*

Astfel, contestatoarea consemnează că, în fapt, chiar ordinul care reglementează procedura de desfășurare a inspecției fiscale recunoaște că neconcordanța dintre cele înscrise în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere atrage nulitatea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei de impunere nr. X/17.06.2014

O altă neconcordanță arată contestatoarea, apare între sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală la capitolul constatări, anexele la raportul de inspecție fiscală și cele preluate în decizia de impunere.

Astfel, în ceea ce privește impozitul pe profit se constată că sumele care se stabilesc ca și cheltuieli nedeductibile sunt în sumă totală de X lei (X lei + X lei + X lei) și nu cea înscrisă în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală, adică X lei.

Având în vedere ca motivele de fapt nu sunt înscrise în decizia de impunere împotriva căreia s-a formulat contestația, contestatoarea solicită anularea acesteia, ținând cont că nu s-a realizat valorificarea corespunzătoare a constatărilor din raportul de inspecție fiscală.

## 2) Referitor la impozitul pe profit

2.1) Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu impozitul pe profit aferente facturilor de achiziție intracomunitară de servicii emise de asociatul unic X GmbH în sumă de X lei

Contestatoarea arată că, cheltuielile cu impozitul pe profit aferente facturilor de achiziție intracomunitară de servicii emise de asociatul unic X GmbH au fost facturate în baza Contractului de detașare personal și prestări servicii nr. X din 28.12.2009 care la pct. II prevede că obiectul contractului îl constituie „*Detașarea și punerea la dispoziție de personal calificat cu caracter permanent în România în funcția de Administrator La Sediul și Punctul de lucru și la dispoziția Firmei S.C. X S.R.L. în România începând cu data de 01.01.2010, pe timp nelimitat și în conformitate și respectarea legislației în vigoare în România, prin persoana D-lui X cetățean german și cu domiciliul în Germania, angajat ca Personal tehnic al Firmei X GmbH.*”

*Contractul are ca obiect de activitatea servicii de consultanță și intermediere pe domeniul achiziției și vânzări „Materiale tubulare și echipamente auxiliare”*

*Servicii de intermediere contracte, precum întreținerea și dezvoltarea relațiilor cu producători și furnizori de materiale și produse care fac tema obiectului de activitate al firmei S.C. X S.R.L., cât și asigurarea garanțiilor bancare pentru contractele de livrare.*

*Serviciile de intermediere și furnizare material tubular și materiale anexe utilizate în industria petrolieră și a gazelor naturale.*

*Servicii de furnizare de material tubular și utilaje din domeniu pentru desfășurarea activității zilnice cât și cea cuprinsă în obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L.*

*Execuție de lucrări și servicii în baza unor contracte de colaborare sau parteneriat pentru lucrări care fac parte din obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L.*

Contestatoarea susține că din conținutul contractului mai sus menționat rezultă clar că dl. X se ocupa de administrarea societății X S.R.L., dar mai rezulta, fără dubiu, că are în competență și sarcini legate de latura tehnică a activității societății, pentru care s-au întocmit în fapt facturile emise de X GmbH.

Totodată susține că, potrivit anexei la contract rezultă clar că dl. X nu este remunerat pentru activitatea de administrator al S.C. X S.R.L., din fișa postului (atașată la contestație) transmisă de X GmbH rezultând activitățile pentru care acesta este remunerat, activități care țin de activitatea de producție a societății.

Contestatoarea arată că echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli aferente unor facturi emise de X GmbH în sumă totală de X lei, facturi care s-au emis în perioada 01.01.2008-30.05.2013, precizând că în fapt, contractul la care fac trimitere organele de inspecție fiscală (Contractul de detașare personal și prestări servicii Nr. X din 28.12.2009) a intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2010 și nu cu data de 01.01.2008, în acea perioadă operând Contractul de colaborare și prestări servicii - și actul adițional nr. X la Contractul de colaborare și prestări servicii care prevede la punctul II. OBIECTUL CONTRACTULUI: „*Contractul are ca obiect de activitate servicii de consultanță și intermediere pe domeniul achiziției și vânzări „Materiale tubulare și echipamente auxiliare”*”.

*Serviciile de intermediere contracte, precum întreținerea și dezvoltarea relațiilor cu producători și furnizori de materiale și produse care fac obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L., cât și asigurarea garanțiilor bancare pentru contracte de livrare.*

*Servicii de intermediere și furnizare de material tubular și materiale anexe utilizate în industria petrolieră și a gazelor naturale.*

*Servicii de furnizare și închiriere - mașini și utilaje din domeniul pentru desfășurarea activității zilnice cât și cea cuprinsă în obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L.*

*Execuție de lucrări și servicii în baza unor contracte de colaborare sau parteneriat pentru lucrări care fac parte din obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L."*

Contestatoarea susține că din conținutul raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă au fost analizate sau nu tranzacțiile desfășurate în perioada 01.01.2008-31.12.2009, în conformitate cu contractul aflat în derulare în perioada respectivă, facturi pentru care nu s-au solicitat rapoarte de lucru și nici alte documente justificative.

De asemenea, atât din primul cât și din al doilea contract, rezultă clar și concis că X GmbH a facturat către S.C. X S.R.L., pentru dl. X, doar servicii tehnice, de care societatea a beneficiat având în vedere pregătirea profesională a d-lui X (inginer), nu și cele referitoare la activitatea de administrare pentru care nu a fost remunerat.

Contestatoarea precizează că în fapt, organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de a le prezenta, sugerând să le prezinte la contestație.

Contestatoarea invocă următoarele:

Potrivit Ghidului de Prețuri de Transfer pentru Companii Multinaționale și Administrații Fiscale, costurile indirecte reprezintă „*costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparații care asigură service pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).*”

Conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "*Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]*

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

Totodată, pct. 48 și pct. 49 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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

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

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.*

*49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:*

*(i) părțile implicate;*

*(ii) natura serviciilor prestate;*

*(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii."*

Contestatoarea arată că față de prevederile legale de mai sus, se reține că

deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

Contestatoarea susține că așa cum s-a reținut anterior, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a cheltuielilor indirecte refacturate de X GmbH.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă natura acestor cheltuieli, respectiv dacă acestea reprezintă cheltuieli cu serviciile de management, consultanță și asistență tehnică și dacă au fost prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, cu atât mai mult cu cât din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă clar că „Dosarul prețurilor de transfer nu s-a solicitat” (cap. IV - Dosarul prețurilor de transfer - pct. 1) de către echipa de inspecție fiscală.

Contestatoarea precizează că prin Ordinul nr. 364/2009 privind sistemul de proceduri pentru inspecția fiscală, emis în temeiul art. 12 alin. (3) din HG nr. 495/2007 privind organizarea și funcționarea ANAF, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere prevederile art. 228 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și OPANAF nr. 221/2008 privind elaborarea de proceduri pentru inspecția fiscală, cap. III. 16, s-a reglementat procedura de efectuare a inspecției fiscale în cazul persoanelor afiliate, procedura care nu a fost respectată de echipa de inspecție fiscală, în sensul că nu a fost solicitat dosarul prețurilor de transfer.

Totodată, referitor la definiția persoanelor afiliate, art. 7 pct. 21 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„[...]”

*21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*[...]*

*c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:*

*(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;*

*(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;*

*(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”*

La art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*“(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.”*

Potrivit prevederilor pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:*

*a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-*

mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și liniile directe privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. "

Contestatoarea arată că, față de prevederile legale de mai sus, se reține că între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de această natură putând fi deduse numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

De asemenea, se reține că refacturarea unor astfel de servicii trebuie analizată din punct de vedere al relației juridice dintre cele două societăți având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au analizat respectarea prevederilor pct. 49 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la serviciile prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului și care prevede că la analiza cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, contestatoarea precizează că la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: „Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. In analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ, se stipulează:“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;



b) analiză și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale".

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

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

Contestatoarea susține că în fapt, echipa de inspecție fiscală a refuzat să țină cont de faptul că deține rapoarte de lucru, sugerând să le prezinte la contestație.

Contestatoarea consideră că ar fi fost oportun să țină cont de aceste rapoarte din care rezultă clar că au fost facturate doar serviciile prestate de dl. X în calitate de inginer specialist, fără de care activitatea firmei nu s-ar fi putut desfășura.

Contestatoarea susține că nu i se pare corect să fie penalizată doar pentru simplul fapt că a optat să lucreze cu un specialist al altei firme care nu este cetățean român. Corect ar fi fost ca echipa de inspecție fiscală să analizeze situația de fapt și să constate că activitatea firmei nu s-ar putea desfășura fără prezenta unui inginer specialist, costurile realizate în acest caz fiind costuri indirecte de producție așa cum prevede și Ghidul de Prețuri de Transfer Pentru Companii Multinaționale și Administrații Fiscale.

Având în vedere cele prezentate, contestatoarea solicită a se analiza situația de fapt fiscală și să se dispună anularea actului administrativ fiscal pentru impozitul pe profit care a rezultat din neacordarea deductibilității cheltuielilor aferente facturilor emise de X GmbH .

Contestatoarea menționează și faptul că, așa cum a precizat la punctul 1) din contestație, prin decizia de impunere nu a fost motivată în niciun fel decizia de a nu acorda drept de deducere pentru cheltuielile aferente facturilor emise de X GmbH.

## 2.2) Referitor neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu impozitul pe profit aferente facturilor emise de S.C. X S.R.L., în suma de X lei

Contestatoarea arată că în perioada 01.01.2008-31.12.2011 a înregistrat în evidența contabilă, pe cheltuieli, suma de X lei aferentă facturii fiscale nr. X/07.01.2008 emisă de S.C. X S.R.L., factură pentru care echipa de inspecție fiscală susține că nu deține situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru și niciun alt document justificativ.

Referitor la justificarea dreptului de deducere în baza unor documente justificative cum ar fi rapoartele de activitate, contestatoarea face precizarea că acestea au fost solicitate ulterior discuției finale care a avut loc în data de 13.06.2014, respectiv în data de 17.06.2014, când a fost solicitată o notă explicativă.

Având în vedere că discuția finală a avut loc în data de 13.06.2014, raportul de inspecție fiscală a fost încheiat în data de 19.06.2014, iar rapoartele de activitate aferente acestor contracte au fost solicitate abia în data de 17.06.2014 (data ulterioară discuției finale), contestatoarea precizează că s-a aflat în imposibilitatea de a prezenta aceste rapoarte de activitate în data de 17.06.2014 întrucât acestea se aflau la punctul de lucru al societății, motiv pentru care le anexează la contestația formulată, fapt care i-a fost sugerat și de echipa de inspecție fiscală.

Contestatoarea consemnează că factura sus - menționată a fost emisă conform Contractului de prestări servicii, cu termen de executare pe 5 ani, respectiv 01.01.2007-31.12.2011, contract prin care S.C. X S.R.L. se obliga să asigure beneficiarului contracte în valoare de X Euro.

Din situațiile de lucrări anexate rezultă că S.C. X S.R.L. a fost remunerată pentru serviciile enumerate în contractul menționat, servicii, care au condus la realizarea de venituri suplimentare, respectând astfel prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] (4) m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...]"*

Coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

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

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea. "*

Contestatoarea susține că din documentele atașate la contestație rezultă că S.C. X S.R.L. a participat efectiv la promovarea firmei, aducând clienți noi și ajutând astfel la realizarea de venituri suplimentare.

Astfel, contestatoarea invocă prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 23 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: „23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

...h) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului."

Contestatoarea susține astfel că, cheltuielile aferente facturilor emise de S.C. X S.R.L. reprezintă cheltuieli pentru optimizarea financiară a activității așa cum rezultă și din documentele anexate la contestație, coroborând la creșterea substanțială a cifrei de afaceri.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și situațiile de lucrări anexate la contestație, contestatoarea solicită anularea actului administrativ fiscal pentru impozitul pe profit care a rezultat din neacordarea deductibilității cheltuielilor aferente facturilor emise de S.C. X S.R.L.

Contestatoarea menționează și faptul că, prin decizia de impunere, echipa de inspecție fiscală nu a precizat care este suma pentru care nu acordă drept de deducere, nemotivând clar și concis fapta pentru care nu a acordat drept de deducere

pentru cheltuielile în sumă de X lei.

### 3) Referitor la TVA

#### 3.1. Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă facturilor de achiziție intracomunitară de servicii emise de asociatul unic X GmbH

Contestatoarea arată că, cheltuielile cu impozitul pe profit aferente facturilor de achiziție intracomunitară de servicii emise de asociatul unic X GmbH au fost facturate în baza Contractului de detașare personal și prestări servicii nr. X din 28.12.2009 care la pct. II prevede că obiectul contractului îl constituie „Detașarea și punerea la dispoziție de personal calificat cu caracter permanent în România în funcția de Administrator La Sediul și Punctul de lucru și la dispoziția Firmei S.C. X S.R.L. începând cu data de 01.01.2010, pe timp nelimitat și în conformitate și cu respectarea legislației în vigoare în România, prin persoana D-lui X cetățean german și cu domiciliul în Germania, angajat ca Personal tehnic al Firmei X GmbH.”

*Contractul are ca obiect de activitatea servicii de consultanță și intermediere pe domeniul achiziției și vânzări „Materiale tubulare și echipamente auxiliare”*

*Servicii de intermediere contracte, precum întreținerea și dezvoltarea relațiilor cu producători și furnizori de materiale și produse care fac tema obiectului de activitate al firmei S.C. X S.R.L., cât și asigurarea garanțiilor bancare pentru contractele de livrare.*

*Serviciile de intermediere și furnizare material tubular și materiale anexe utilizate în industria petroliera și a gazelor naturale.*

*Servicii de furnizare de material tubular și utilaje din domeniu pentru desfășurarea activității zilnice cât și cea cuprinsă în obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L.*

*Execuție de lucrări și servicii în baza unor contracte de colaborare sau parteneriat pentru lucrări care fac parte din obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L.*

Contestatoarea susține că din conținutul contractului mai sus menționat rezultă clar că dl. X se ocupa de administrarea societății X S.R.L., dar mai rezultă, fără dubiu, că are în competență și sarcini legate de latura tehnică a activității societății, pentru care s-au întocmit în fapt facturile emise de X GmbH .

De asemenea, conform anexei la contract rezultă că dl. X nu este remunerat pentru activitatea de administrator al S.C. X S.R.L., din fișa postului (atașată la contestație) transmisă de X GmbH rezultând activitățile pentru care acesta este remunerat, activități care țin de activitatea de producție a societății.

Contestatoarea arată că echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli aferente unor facturi emise de X GmbH în sumă totală de X lei, facturi care s-au emis în perioada 01.01.2008-30.05.2013, precizând că în fapt, contractul la care fac trimitere organele de inspecție fiscală (Contractul de detașare personal și prestări servicii Nr. X din 28.12.2009) a intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2010 și nu cu data de 01.01.2008, în acea perioadă operând Contractul de colaborare și prestări servicii și actul adițional nr. X la Contractul de colaborare și prestări servicii care prevede la punctul II. OBIECTUL CONTRACTULUI: „*Contractul are ca obiect de activitate servicii de consultanță și intermediere pe domeniul achiziției și vânzări „Materiale tubulare și echipamente auxiliare”.*”

*Serviciile de intermediere contracte, precum întreținerea și dezvoltarea relațiilor cu producători și furnizori de materiale și produse care fac obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L., cât și asigurarea garanțiilor bancare pentru contracte de livrare.*

*Servicii de intermediere și furnizare de material tubular și materiale anexe*

utilizate în industria petroliera și a gazelor naturale.

*Servicii de furnizare și închiriere - mașini și utilaje din domeniul pentru desfășurarea activității zilnice cât și cea cuprinsă în obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L.*

*Execuție de lucrări și servicii în baza unor contracte de colaborare sau parteneriat pentru lucrări care fac parte din obiectul de activitate al firmei S.C. X S.R.L."*

Contestatoarea susține că din conținutul raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă au fost analizate sau nu tranzacțiile desfășurate în perioada 01.01.2008-31.12.2009, în conformitate cu contractul aflat în derulare în perioada respectivă, facturi pentru care nu s-au solicitat rapoarte de lucru și nici alte documente justificative.

De asemenea, atât din primul cât și din al doilea contract, rezultă clar și concis că X GmbH a facturat către S.C. X S.R.L., pentru dl. X, doar servicii tehnice, de care societatea a beneficiat având în vedere pregătirea profesională a d-lui X (inginer), nu și cele referitoare la activitatea de administrare pentru care nu a fost remunerat.

Contestatoarea precizează că în fapt, organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de a le prezenta, sugerând să le prezinte la contestație.

Contestatoarea arată că prevederile art. 145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal precizează că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată pentru prestările de servicii care i-au fost prestate de o altă persoană impozabilă, dacă serviciile achiziționate sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Contestatoarea susține că, prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin rapoarte de lucru din care rezultă că dl. X a îndeplinit toate atribuțiile specifice funcției de inginer la S.C. X S.R.L., fapt ce rezultă și din fișa postului acestuia.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și documentele anexate la dosarul contestației, contestatoarea consideră că TVA aferentă facturilor emise de X GmbH este deductibilă din punct de vedere fiscal.

Contestatoarea menționează și faptul că, așa cum a precizat la punctul 1), echipa de inspecție fiscală nu a înscris în Decizia de impunerea contestată motivul de fapt pentru care a nu a dat drept de deducere pentru facturile emise de X GmbH, fapt ce conduce la anularea consecințelor fiscale.

### 3.2. Referitor neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă facturii fiscale nr.X/07.01.2008 emise de S.C. X S.R.L.

Contestatoarea arată că, a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de X lei aferentă facturii fiscale nr. X/07.01.2008 emisă de S.C. X S.R.L., factură pentru care echipa de inspecție fiscală susține că societatea nu are situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru și niciun alt document justificativ.

Referitor la justificarea dreptului de deducere în baza unor documente justificative cum ar fi rapoartele de activitate, contestatoarea face precizarea că acestea au fost solicitate ulterior discuției finale care a avut loc în data de 13.06.2014, respectiv în data de de 17.06.2014, când a fost solicitată o notă explicativă.

Având în vedere că discuția finală a avut loc în data de 13.06.2014, raportul de inspecție fiscală a fost încheiat în data de 19.06.2014, iar rapoartele de activitate aferente acestor contracte au fost solicitate abia în data de 17.06.2014 (dată ulterioară discuției finale), contestatoarea precizează că s-a aflat în imposibilitatea de a prezenta aceste rapoarte de activitate în data de 17.06.2014 întrucât acestea se aflau la punctul de lucru al societății, motiv pentru menționează că le anexează la contestația formulată, fapt care a fost sugerat și de echipa de inspecție fiscală.

Contestatoarea consemnează că factura sus - menționată a fost emisă conform Contractului de prestări servicii, cu termen de executare pe 5 ani, respectiv 01.01.2007-31.12.2011, contract prin care S.C. X S.R.L. se obliga să asigure

beneficiarului contracte în valoare de X Euro.

Conform contractului sus menționat, obligațiile prestatorului (S.C. X SRL) sunt:

„- Să acționeze pentru promovarea și contractarea produselor prevăzute în OFERTA beneficiarului și ofertele tehnico-economice transmise de BENEFICIAR.

- Să prezinte BENEFICIARULUI cererile de ofertă primite de la clienți.  
- Să întocmească și să transmită clienților ofertele tehnico-comerciale întocmite în baza ofertelor tehnico-economice ale BENEFICIARULUI.

- Să negocieze contractele în limitele și condițiile ofertelor BENEFICIARULUI, cu clauze privind prețurile, modalitățile de plată, recepția mărfurilor, calitatea acestora, garanția acordată, modul de raportare și soluționarea reclamațiilor, penalități pentru nerespectarea termenului de livrare stabilit etc, stabilite de BENEFICIAR.

- Să apere interesul BENEFICIARULUI prin obținerea de condiții de preț, comerciale și juridice favorabile BENEFICIARULUI și în general să susțină interesele BENEFICIARULUI ca și cum ar fi propriile sale interese.

- Să transmită beneficiarului reclamațiile în termen de 2 zile lucratoare de la primirea lor de la parteneri și să urmărească rezolvarea acestora potrivit prevederilor contractuale.

- Să asigure BENEFICIARULUI CONTRACTE ÎN VALOARE DE X EUR"

Contestatoarea susține că atât din documentele atașate la dosarul contestației (ca documente pentru justificarea deducerii), cât și din conținutul contractului, rezultă că S.C. X S.R.L. a realizat activități de marketing și comerciale pentru societate, activități care au fost remunerate corespunzător. Societatea a optat pentru un parteneriat cu o altă firmă pentru realizarea activității de marketing și comerciale și nu pentru angajarea de personal.

Contestatoarea consideră că pentru o analiză corespunzătoare a relațiilor derulate între societate și S.C. X S.R.L., ar fi fost oportun să se analizeze dacă prestatorul a asigurat contracte de X EUR, fapt care nu a fost analizat de echipa de inspecție fiscală, dacă a fost remunerat proporțional cu numărul contractelor încheiate.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, contestatoarea precizează că la art. 7 alin. (2) din Og nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: „ Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz."

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ, se stipulează:

"(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.* (2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*  
b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale "*

Contestatoarea arată că din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că

organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Contestatoarea susține că în fapt, organele de inspecție fiscală nu au solicitat rapoarte de lucru decât la încheierea inspecției fiscale, ulterior discuției finale, atunci când a fost prezentat proiectul raportului de inspecție fiscală.

Contestatoarea consemnează că dispozițiile art. 145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal precizează că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate de o altă persoană impozabilă, dacă serviciile, achiziționate sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele prezentate mai sus, contestatoarea consideră că este oportun să se analizeze necesitatea serviciilor facturate de S.C. X S.R.L. ținând cont de serviciile facturate, documentele anexate la contestație și activitățile specifice societății și, pe cale de consecință, să se acorde dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X lei.

Contestatoarea menționează și faptul că, prin decizia de impunere, echipa de inspecție fiscală nu a precizat care este suma pentru care nu acorda drept de deducere, nemotivând clar și concis fapta pentru care nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei.

#### 4) În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA

Având în vedere că dobânzile, majorările și penalitățile de întârziere sunt accesorii aferente debitelor, contestatoarea solicită anularea acestora conform următoarelor prevederi ale O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 119 - Dispoziții generale privind majorări de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. "*

*"Art. 120 - Majorări de întârziere*

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

*"Art. 120\*1 - Penalități de întârziere*

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit.b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. "*

Referitor la modul de calcul al accesoriilor, contestatoarea menționează că organele de inspecție fiscală au omis să înscrie în decizia de impunere contestată motivul de fapt în clar și nu au precizat care sunt anexele care au stat la baza calculării acestora.

Având în vedere că unul dintre elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal îl reprezintă motivul de fapt (art. 43 alin. (2) lit. f) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare), iar acesta lipsește, contestatoarea consideră că încă o dată din punct de vedere procedural au fost încălcate reglementările fiscale și, pe cale de consecință, solicită anularea dobânzilor/majorărilor de întârziere ca nefiind întemeiate.

Față de aspectele menționate, contestatoarea solicită să se dispună anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind impozitul pe profit, TVA și alte obligații fiscale nr. X/17.06.2014, ca urmare a nelegalității acesteia.

Contestatoarea menționează că își rezervă dreptul ca pe parcursul perioadei de soluționare a contestației să aducă completări de natură a clarifica și motiva susținerile sale. Dosarul conține un număr de X (adică X) file, incluzând și documentele atașate pentru susținerea contestației.

În susținerea contestației, societatea a anexat următoarele mijloace de probă:

- Protocol de predare primire marfă – pag. X-X
- Devize facturi servicii X GmbH – pag. X-X
- Contract detașare personal nr X/28.12.2009 + act adițional – pag. X -X
- Contract de colaborare și prestări servicii din data de 01.01.2008 și acte adiționale - pag. X - X
- Contract de muncă X pag X-X
- Devize factura servicii SC X SRL - pag. X-X
- Fișa cont 707 - pag X-X
- Raport de inspecție fiscală X/17.06.2014 + anexe - pag.X-X
- Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr X/04.06.2014 - pag X-X
- Decizie de impunere nr. X/17.06.2014 – pag. X-X
- Adresa nr. X/19.06.2014 - pag. X
- Contestație – pag. X-X.

La dosarul contestației se află anexată o „adresă de însușire a contestației nr.X depusă în data de 18.07.2014” formulată de SC X SRL, reprezentată prin domnul X în calitate de administrator, cu sediul procedural pentru citare și comunicare ales la Cabinet Avocat X din X, strada X nr. X, ap. X, cod X, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr.X/08.08.2014, respectiv la Inspecția Fiscală sub nr. X/11.08.2014, transmisă Serviciului de Soluționare Contestații prin adresa nr. X/13.08.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr. X/14.08.2014.

Prin adresa de însușire a contestației nr.X depusă în data de 18.07.2014 - prin care s-a solicitat anularea în totalitate ca netemeinică și nelegală a Deciziei de impunere nr. X din data de 17.06.2014, emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. X din data de 17.06.2014, contestatoarea aduce următoarele precizări:

În data de 18.07.2014 a fost depusă o contestație la decizia de impunere ce a fost semnată de dl. X, iar această persoană nu mai avea la acel moment calitatea de administrator al X.

Astfel, prin Hotărârea nr.X/08.07.2014 a asociatului unic X GmbH (denumit în continuare X), s-a decis revocarea dl.X din funcția de administrator începând cu data de 08.07.2014 și a fost desemnat un nou administrator în persoana domnului X, cetățean german, născut la data de 02.10.1983, în X, Germania, căruia i s-a acordat un mandat pe perioadă nelimitată ( a se vedea Certificatul constatator al X nr. X/05.08.2014).

Prin adresă se precizează că *această modificare corporativă nu era înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul X la data la care dl. X a semnat*

și a depus contestația, înregistrarea fiind făcută în data de 30.07.2014 (a se vedea în acest sens Certificatul de înregistrare menționat emis de ORC X la data de 01.08.2014 și rezoluția nr. X/29.07.2014 emisă de aceeași autoritate). Cu toate acestea, de SC X SRL consideră ca fiind oportună depunerea acestei adrese prin care își exprimă în mod expres intenția Societății de ași însuși contestația depusă de dl.X în data de 18.07.2014.

De asemenea, prin adresă se invocă excepția prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de verificare și stabilire de plăți suplimentare aferente perioadei 2007-2008.

Astfel, se arată că potrivit deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală, perioada fiscală verificată a fost 01.01.2007 - 30.06.2013 în cazul impozitului pe profit, respectiv 01.01.2008 - 31.10.2013 în cazul TVA, iar controlul a început în data de 19.12.2013, în consecință, se puteau stabili obligații de plată suplimentare începând cu 01.01.2008, orice datorii aferente anului 2007 fiind prescrise.

În acest sens, se invocă dispozițiile art. 91 alin. 1 și alin. 2 Cod procedură fiscală, conform cărora "*Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel. Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.*"

În final, societatea menționează că nu a putut depune cererea înaintea expirării termenului de depunere a contestației la decizia de impunere, întrucât relațiile dintre asociatul unic al Societății (persoană juridică germană) și administratorul de la acel moment (dl. X) erau tensionate, asociatul neavând cunoștință de conținutul documentelor emise de autoritățile fiscale. Tocmai din acest motiv a depus la DGFP Timiș cererea nr. X/18.07.2014, prin care a solicitat eliberarea de copii ale deciziei de impunere, raportul de inspecție fiscală și contestației depusă de dl. X, astfel că a depus această adresă imediat ce documentele solicitate au fost comunicate și analizate de X.

Societatea precizează că își întemeiază prezenta cerere pe dispozițiile art. 91 și următoarele din Codul de procedură fiscală.

În probatoriu, anexează în copie:

- Anexa 1 - Certificat constatator nr. X/05.08.2014
- Anexa 2 - Certificat de înregistrare menționat emis de ORC X, din data de 01.08.2014
- Anexa 3 - Rezoluție ORC nr. X/29.07.2014
- Anexa 4 - Decizie de impunere nr. X/17.06.2014
- Anexa 5 - Contestație înregistrată sub nr. X depusă în data de 18.07.2014 la Decizia de impunere nr. X/17.06.2014
- Anexa 6 - Cerere solicitare comunicare copii documente, nr. X/18.07.2014
- Delegație Avocațială nr. X/08.08.2014.

II Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la **SC X SRL** inspecția fiscală parțială privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2013 și TVA pentru perioada 01.01.2008 - 31.10.2013, în baza programului de activitate din luna decembrie 2013.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/17.06.2014, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, prin care s-a stabilit suma totală de **X lei** reprezentând:



- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/17.06.2014 SC X SRL are ca obiect principal de activitate: Activități de servicii anexe extracției petrolului brut și gazelor naturale - Cod: 910.

Persoana care a asigurat administrarea activității contribuabilului este d-nul X, potrivit împuternicire din data de X/11/2004.

Societatea se află la prima verificare pe linia obligațiilor fiscale privind impozitul pe profit și TVA.

Organele de inspecție fiscală consemnează că prin Dispoziția de măsuri nr.X/24.03.2014, s-a dispus refacerea evidenței contabile pentru perioada verificată.

De asemenea, consemnează că societatea se află în relații de afiliere cu X GmNH, persoana juridică germană, asociat unic în societatea românească cu care a derulat relații comerciale, constând în furnizarea de prestări de servicii pentru societatea verificată. Valoarea achizițiilor intracomunitare realizate de la aceasta societate, în perioada verificată, este în sumă totală de X lei.

### **Impozit pe profit**

Perioada verificată: 01.01.2007-30.06.2013

Urmare a verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele aspecte:

1) În luna ianuarie 2008 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei din factura nr.X/07.01.2008, emisă de SC X SRL, reprezentând chirie aferentă anului 2007.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, în mod eronat, în luna decembrie 2008 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei, la explicația notei contabile înscriind mențiunea contravaloare factura nr.X/07.01.2008, diminuând nejustificat rezultatul exercițiului. Corecția acestei sume a fost efectuată de societate în luna ianuarie 2010. Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de X lei s-a efectuat în baza notei contabile, fără a prezenta un document justificativ privind regimul deducerii acestei cheltuieli.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere a sumei de X lei, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei, din factura nr.X/07.01.2008, emisă de aceeași societate, reprezentând servicii conform contract.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, în mod eronat, în luna decembrie 2008 societatea a înregistrat suma de X lei, la explicația notei contabile înscriind mențiunea contravaloare factura nr.X/07.01.2013, diminuând nejustificat rezultatul exercițiului. Corecția acestei sume a fost efectuată de societate în luna ianuarie 2010. În baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au

procedat la neacordarea dreptului de deducere a sumei de X lei.

Referitor la Contractul de prestări de servicii, încheiat între SC X SRL, în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, organele de inspecție fiscală precizează:

- obiectul contractului îl reprezintă furnizarea, de către prestator, de servicii constând în activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării de mărfuri;

- obligația prestatorului, conform contractului, este să asigure beneficiarului contracte în valoare totală de X euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste servicii, societatea nu poate prezenta situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din Normele metodologice de aplicare.

Organele de inspecție fiscală precizează că la actul de control s-a anexat Nota explicativă dată de către împuternicitul administratorului societății în data de 17.06.2014 cu privire la rapoartele de activitate ale acestor servicii, în sensul că acestea vor fi prezentate odată cu depunerea contestației (anexa de lucru).

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat pe cheltuieli - cont 628, facturi de achiziție intracomunitară de servicii, emise de asociatul unic X GmbH, persoana juridică germană.

Valoarea totală a acestor servicii, înregistrate pe costuri, este de X euro, echivalentul a X lei (anexa de lucru).

Din analiza facturilor prezentate de societate s-a constatat că au fost facturate următoarele servicii către SC X SRL:

- chirie autoturism;
- costuri cu personalul și intermediere, efectuate de societatea germană;
- costul cu telefonul, efectuat de societatea germană.

Pentru aceste servicii societatea verificată a prezentat Contractul de detașare personal și prestări servicii nr. X/28.12.2009, încheiat între X GmbH din Germania, în calitate de prestator de servicii și SC X SRL, în calitate de beneficiar. Obiectul contractului îl constituie următoarele:

- detașarea și punerea la dispoziție de personal calificat, cu caracter permanent, în România, în funcția de administrator a d-lui X, cetățean german, în calitate de angajat al asociatului unic;
- servicii de consultanță și intermediere în domeniul achiziției și vânzării;
- intermediere contracte, întreținerea și dezvoltarea relațiilor cu producătorii și furnizorii de materiale și produse care fac obiectul de activitate al societății românești;
- servicii de furnizare și închiriere de mașini și utilaje din domeniu pentru desfășurarea activității zilnice, cât și cea cuprinsă în obiectul de activitate al firmei SC X SRL;
- servicii de consiliere, consultanță și administrative;
- execuție de lucrări și servicii în baza unor contracte de colaborare sau parteneriat pentru lucrări care fac obiectul de activitate al societății românești.

Organele de inspecție fiscală arată că, potrivit art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente 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 al serviciilor în cadrul tranzacției.”

Iar, punctul 41 din NM de aplicare ale Codului fiscal, prevede că, în cazul serviciilor de administrare și de conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

„a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o renumerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regula generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

De asemenea, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- .... justificarea prestărilor efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu a respectat prevederile de mai sus, iar în baza actelor normative menționate, suma de X lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe profit total, acesta fiind efectuat în baza art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere evidența contabilă refăcută, redat în Anexa nr.1, conform căreia impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2007-31.12.2012, este în sumă totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru această perioadă societatea a declarat la autoritate fiscală competentă, conform Fișei sintetice editată la data de 14.05.2014, impozit pe profit în sumă totală de X lei, rezultând astfel o diferență de impozit pe profit calculat pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2012, în sumă totală de X lei (X lei - X lei).

De asemenea, se precizează că pentru sem.I 2013, urmare controlului efectuat, pierderea contabilă se diminuează cu suma de X lei, pierderea de recuperat rămânând în sumă de X lei.

Situația detaliată privind calculul impozitului profit pentru întreaga perioadă verificată este redată în detaliu în Anexa nr. 1.

Pentru diferențele de impozit pe profit stabilite, neachitate la scadență, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120

alin.(1), alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. Accesoriile au fost calculate până la data de 06.06.2014, inclusiv.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată: 01.01.2008-31.10.2013

*În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă*

Din verificarea documentelor puse la dispoziție organului de inspecție fiscală s-au constatat următoarele aspecte:

1) Societatea verificată a dedus TVA în sumă de X lei din factura nr.X/07.01.2008, emisă de SC X SRL, având mențiunea "servicii conf. Contract."

În Contractul de prestări de servicii, încheiat între SC X SRL, în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, este prevăzut că:

- obiectul contractului îl reprezintă furnizarea de către prestator, de servicii constând în activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării de mărfuri;
- obligația prestatorului, conform contractului, este să asigure beneficiarului contracte în valoare totală de X euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru aceste servicii societatea verificată nu a prezentat situații de lucrări/rapoarte de activitate sau alte documente similare, așa cum prevede art.134<sup>1</sup> alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la acea dată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a dedus TVA în sumă de X lei din factura nr.X/07.01.2008, emisă de aceeași societate, reprezentând contravaloare chirie, fără a prezenta notificarea prin care furnizorul a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere a unui imobil, așa cum prevede art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările și pct. 38 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în mod eronat societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări al lunii decembrie 2008, la pozițiile 1 și 2, factura nr.X/07.01.2008 cu TVA în sumă de X lei și factura nr.X/07.01.2008 cu TVA în sumă de X lei . Aceste facturi au fost stornate în luna ianuarie 2010.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă totală de X lei este nedeductibilă în baza prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la acea dată, coroborat cu prevederile art.145 alin.(1) din același act normativ.

3) În perioada verificată societatea a efectuat achiziții intracomunitare de servicii, în baza facturilor emise de asociatul unic X GmbH persoană juridică germană. Valoarea TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii este de X lei.

Din analiza facturilor prezentate de societate organele de inspecție fiscală au constatat că au fost facturate următoarele servicii către SC X SRL:

- chirie autoturism;
- costuri cu personalul și intermediere, efectuate de societatea germană;
- costul cu telefonul, efectuat de societatea germană.

Pentru aceste servicii societatea verificată a prezentat Contractul de detașare personal și prestări servicii nr.X/28.12.2009, încheiat între X GmbH din Germania, în calitate de prestator de servicii și SC X SRL, în calitate de beneficiar. Obiectul contractului îl constituie următoarele:

- detașarea și punerea la dispoziție de personal calificat, cu caracter permanent, în România, în funcție de administrator a d-lui X, cetățean german, în calitate de angajat

al asociatului unic;

- servicii de consultanță și intermediere în domeniul achiziției și vânzării;
- intermediere contracte, întreținerea și dezvoltarea relațiilor cu producătorii și furnizorii de materiale și produse care fac obiectul de activitate al societății românești;
- servicii de furnizare și închiriere de mașini și utilaje din domeniu pentru desfășurarea activității zilnice, cât și cea cuprinsă în obiectul de activitate al firmei SC X SRL;
- servicii de consiliere, consultanță și administrative;
- execuție de lucrări și servicii în baza unor contracte de colaborare sau parteneriat pentru lucrări care fac obiectul de activitate al societății românești.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru prestările de servicii facturate de partenerul extern, societatea verificată nu a prezentat situații de lucrări/rapoarte de activitate, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, așa cum prevede art.134<sup>1</sup> alin.(4) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.38 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare.

În conformitate cu prevederile art.150 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală consemnează că, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, respectiv SC X SRL.

Organele de inspecție fiscală precizează că în valoarea TVA totală aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii, în sumă de X lei, este inclusă și TVA în sumă de X lei operată de societate în luna iulie 2009, fără însă a prezenta documentul în baza căruia a înregistrat această sumă, fiind încălcate astfel prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46.(1) din Normele metodologice de aplicare.

#### *În ceea ce privește determinarea taxei pe valoarea adăugată*

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru determinarea TVA datorată de societate au fost luate în considerare datele înscrise în jurnalele de TVA, refăcute, care corespund cu cele din evidența contabilă - balanțele de verificare refăcute, pentru perioada 01.01.2008 - 31.10.2013. Situația detaliată este redată în anexa de lucru.

Astfel că, au fost comparate datele din deconturile de TVA depuse la autoritatea fiscală competentă, conform fișei pe plătitor, cu cele din evidența contabilă refăcută și s-a constatat că societatea a declarat TVA pentru perioada verificată în sumă de X lei, iar din evidența contabilă refăcută și verificată de organul de control rezultă că trebuia să declare TVA de plată în sumă totală de X lei.

Prin urmare, rezultă o diferență de TVA nedeclarată în sumă de X lei (X lei - X lei), diferență inclusă în decizia de impunere.

Organele de inspecție fiscală menționează și faptul că, potrivit fișei pe plătitor anexată, societatea a înregistrat TVA de restituit în sumă de X lei (suma include și TVA de plată de X lei aferentă lunii noiembrie 2013).

Totalul diferenței de TVA, calculată de organele de inspecție fiscală este de X lei, compusă din suma de X lei reprezentând diferența de TVA de declarat pentru perioada verificată și din suma de X lei, reprezentând diferența de TVA calculată în timpul controlului. S-a întocmit Lista neconcordanțelor pentru regularizarea fișei pe plătitor.

Având în vedere situația TVA determinată în baza evidenței contabile refăcute și diferența de TVA determinată în timpul controlului, au fost calculate accesorii, până la data de 06.06.2014, inclusiv - situația în detaliu fiind redată în Anexa nr.2.

Astfel, s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

### **Aspecte procedurale**

Referitor la susținerile contestatoarei cu privire la lipsa motivării în fapt a deciziei de impunere, respectiv cele cu privire la nulitatea deciziei de impunere, ca urmare a faptului că există neconcordanțe dintre cele înscrise în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, în sensul că motivele de fapt nu sunt prezentate detaliat și în clar în aceasta, se rețin următoarele:

**În fapt**, contestatoarea susține că în decizia de impunere, organele de inspecție nu au prezentat motivele de fapt detaliat și în clar și cu prezentarea consecințelor fiscale pentru fiecare sumă componentă în parte, considerând că „Decizia de impunere nr. X/17.06.2014 nu poate produce efecte deoarece produce efecte doar decizia de impunere, nu și raportul de inspecție fiscală.”

Contestatoarea susține că în fapt, chiar Ordinul nr. 364/2009 privind sistemul de proceduri pentru inspecția fiscală (capitolul IV.2 pct. 3.1.2. și 3.1.3), recunoaște că neconcordanța dintre cele înscrise în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere atrage nulitatea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei de impunere nr.X/17.06.2014.

În același context, contestatoarea arată că o altă neconcordanță apare între sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală la capitolul constatări, anexele la raportul de inspecție fiscală și cele preluate în decizia de impunere.

Astfel, contestatoarea arată că, în ceea ce privește impozitul pe profit se constată că sumele care se stabilesc ca și cheltuieli nedeductibile sunt în sumă totală de X lei (X lei + X lei + X lei) și nu cea înscrisă în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală, adică X lei.

**În drept**, potrivit art.86 alin.(1) și art.87 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„ART.86 (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.*

*[...]*

*ART. 87 Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”*

La art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“ART. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

- (1) *Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*
- (2) *Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*
- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
  - b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
  - c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
  - d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
  - e) *motivele de fapt;*
  - f) *temeiul de drept;*
  - g) *numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
  - h) *ștampila organului fiscal emitent;*
  - i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
  - j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.”*

Se reține că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, a fost emisă în baza art.86 și art.87 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozit, taxă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, cuantumul acestora pentru perioada impozabilă precum și elementele prevăzute la art. 43 din același act normativ.

Totodată, se reține că la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/17.06.2014, este anexat Raportul de inspecție fiscală nr.X/17.06.2014, împreună cu anexele sale, așa cum se stipulează și la Cap. 5 – Dispozitii finale din decizie fiind respectate și prevederile art.109 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"ART. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

(3) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate; [...]*"

Astfel, se reține că, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014 a fost emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013 - în care au fost prezentate *motivele de fapt și de drept* care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, *preluate și menționate sintetizat și prin decizia de impunere contestată.*

În ceea ce privește *invocarea nulității deciziei de impunere contestate, ca urmare a faptului că există neconcordanțe dintre cele înscrise în raportul de inspecție*

fiscală și decizia de impunere, în sensul că motivele de fapt nu sunt prezentate detaliat și în clar în aceasta, se reține că art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează: „ *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 conformitate cu prevederile acestui articol de lege, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la 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) din același act normativ.

Astfel, că susținerile contestatoarei privind nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, ca urmare a faptului că motivele de fapt nu sunt înscrise în aceasta, nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât :

Așa cum s-a arătat anterior, Decizia de impunere nr.X/17.06.2014 a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013 - în care au fost prezentate  *motivele de fapt și de drept*  care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept  *preluate și menționate sintetizat și prin decizia de impunere contestată.*

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

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

Având în vedere cele arătate mai sus, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

De precizat este faptul că, în ceea ce privește susținerea contestatoarei cu privire la neconcordanța care apare între sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală la capitolul constatări, anexele la raportul de inspecție fiscală și cele preluate în decizia de impunere, aceasta va fi luată în discuție pe fondul cauzei.

## **Pe fondul cauzei**

### **1. Impozitul pe profit**

Perioada verificată: 01.01.2007-30.06.2013

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/17.06.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozitul pe profit în sumă de X lei și accesoriile aferente acestuia



în sumă totală de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere).

Se reține că, prin contestație, societatea aduce critici referitoare la neacordarea dreptului de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente facturilor emise de S.C. X S.R.L., în sumă de X lei precum și a cheltuielilor aferente facturilor de achiziție intracomunitară de servicii emise de asociatul unic X GmbH, în sumă de X lei.

1.1 Referitor la suma totală de X lei reprezentând cheltuieli cu servicii aferente facturii emise de SC X SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este investită a se pronunța dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor și nu este dovedită necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei, din factura nr.X/07.01.2008, emisă de S.C. X S.R.L., reprezentând servicii conform contract.

Referitor la Contractul de prestări de servicii, încheiat între SC X SRL, în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, organele de inspecție fiscală precizează:

- obiectul contractului îl reprezintă furnizarea, de către prestator, de servicii constând în activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării de mărfuri;

- obligația prestatorului, conform contractului, este să asigure beneficiarului contracte în valoare totală de X eur.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste servicii societatea nu poate prezenta situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din Normele metodologice de aplicare.

La actul de control s-a anexat Nota explicativă dată de către imputernicitul administratorului societății în data de 17.06.2014 cu privire la rapoartele de activitate ale acestor servicii, în sensul că acestea vor fi prezentate odată cu depunerea contestației.

Prin contestație, contestatoarea aduce documente în susținerea cauzei, susținând că din documentele atașate la contestație, rezultă că SC X S.R.L. a participat efectiv la promovarea firmei, aducând clienți noi și ajutând astfel la realizarea de venituri suplimentare.

De asemenea, contestatoarea invocă prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 23 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând astfel că, cheltuielile aferente facturilor emise de S.C. X S.R.L. reprezintă cheltuieli pentru optimizarea financiară a activității așa cum rezultă și din documentele anexate la contestație, coroborând la creșterea substanțială a cifrei de afaceri.

**În drept**, prevederile art. 19 alin (1), art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*„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- (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

coroborate cu prevederile pct.48 din NM de aplicare a Legii nr.571/2003, date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

De asemenea, se reține că justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

În speță, se reține că în perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei, în baza facturii nr.X/07.01.2008, emisă de S.C. X S.R.L, reprezentând servicii conform contract.

Din analiza Contractului de prestări de servicii, fără număr, încheiat în data de 22.12.2006 între SC X SRL, în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, anexat la dosarul cauzei, se reține că acesta are ca obiect „furnizarea de servicii după cum urmează: activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării pentru mărfurile beneficiarului.”

În ceea ce privește „Obligațiile prestatorului”, în contract se prevede:

„- Să acționeze pentru promovarea și contractarea produselor prevăzute în oferta beneficiarului și ofertele tehnică-economice transmise de beneficiar.

- Să prezinte beneficiarului cererile de ofertă primite de la clienți.

- Să întocmească și să transmită clienților ofertele tehnică-comerciale întocmite în baza ofertelor economice ale beneficiarului,

- Să negocieze contractele în limitele și condițiile beneficiarului, cu clauze privind prețurile, modalitățile de plată, recepția mărfurilor, calitatea acestora, garanția acordată,

modul de raportare și soluționare a reclamațiilor, penalități pentru nerespectarea termenului de livrare stabilit etc, stabilite de beneficiar.

- Să apere interesele beneficiarului prin obținerea de condiții de preț, comerciale și juridice favorabile beneficiarului și în general să susțină interesele beneficiarului ca și cum ar fi propriile interese.

- Să transmită beneficiarului reclamațiile în termen de 2 zile lucrătoare de la primirea lor de la parteneri și să urmărească rezolvarea acestora potrivit prevederilor contractuale.

- Să asigure beneficiarului contracte în valoare totală de X EUR.”

Referitor la termenul contractului, respectiv modalitatea de plată în contract este stipulat:

„ Contractul se încheie pe o durată de 5 ani începând cu data de 01.01.2007 și până la data de 31.12.2011.”

„Prețul prestării serviciilor descrise mai sus, prestate de furnizor către beneficiar este de X EURO/lună fără TVA.

Beneficiarul va plăti integral valoarea contractului până la data de 31.12.2007 (curs EUR la data facturării).”

Se reține că, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste servicii constând în activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării pentru mărfurile beneficiarului, societatea nu poate prezenta situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din NM de aplicare.

Din nota explicativă din data de 17.06.2014, dată de către împuternicitul administratorului societății, anexată la dosarul cauzei, se reține că serviciile facturate de SC X SRL constau în comisioane pentru contractele încheiate de SC X SRL și alte servicii prestate pentru încheierea acestor contracte, așa cum rezultă și din rapoartele de activitate întocmite de SC X SRL rapoarte ce se află la data efectuării controlului la punctele de lucru din X și pe care le va prezenta la contestație.

SC X SRL a prezentat în susținerea contestației pentru justificarea serviciilor prestate documente „Devize factura servicii SC X S.R.L.”, Protocol de predare primire marfă, Fișa contului 700 „Venituri din vânzarea mărfurilor”.

Din analiza acestor „Devize factura servicii SC X S.R.L.”, se reține că, acestea cuprind o înșiruire de activități generale desfășurate pentru o perioadă, respectiv lună, de tipul - preluat și transmis oferta preț, negociat prețuri, participat la semnare contract, iar în unele cazuri și activitatea de preluat și predat marfă conform contract.

Cu titlu de exemplu, redăm mai jos, două din aceste documente:

1. „Deviz factura servicii

Privind lucrările prestate în perioada 01.01.2008 – 31.01.2008

Realizat la contractul din data de 22.12.2006

Menționăm că în perioada analizată au fost desfășurate următoarele activități după cum urmează:

Preluat și transmis oferta preț

SC X SRL – Material tubular și anexe

SC X SA - izolație

Negociat prețuri

X SRL/X material tubular

Participat la semnare contract

10/30.01.2008 X SRL/X material tubular

Preluat și predat marfa conform contract

2/07.10.2007 X SA/X mat. Tubular, manșoane, izolație curbe.”

2. „Deviz factura servicii

Privind lucrările prestate în perioada 01.05.2009 – 31.05.2009

Realizat la contractul din data de 22.12.2006

Menționăm că în perioada analizată au fost desfășurate următoarele activități după cum urmează:

Preluat și transmis oferta preț

X SRL- material tubular, izolație curbe

X SRL - material tubular

X SA – manșoane, material tubular

X – centratoare

Negociat prețuri

X SRL/X țeava preizolată, manșoane tc

Participat la semnare contract

10/30.01.2008 X SRL/X X/15.05.2009 țeava preizolată, manșoane tc.”

Așadar, din aceste „devize” reiese *doar enumerarea unor servicii*, nefiind prezentate alte documente, în speță situații de lucrări, rapoarte de lucru lunare, din care să rezulte concret în ce au constat aceste servicii, numărul de ore necesare fiecărui tip de serviciu, tariful perceput, modul în care a avut loc prestarea acestora (prin telefon, email, deplasări, etc.), astfel încât să se poată verifica dacă SC X SRL a prestat aceste servicii, justificând în acest mod suma facturată.

De asemenea, societatea contestatoare nu a prezentat documentele justificative cu care să facă dovada că acei clienți cu care are încheiate contracte de vânzare-cumpăre au fost identificați de SC X SRL și, pe cale de consecință, să probeze prestarea efectivă a serviciilor asumate prin Contractul de prestări de servicii, fără număr, încheiat în data de 22.12.2006, anexat la dosarul cauzei.

Mai mult, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte modul în care aceste servicii au condus la eficientizarea activității desfășurate și/sau a rezultatelor obținute.

Deși, prin contestație susține că, cheltuielile aferente facturilor emise de S.C. X S.R.L. reprezintă cheltuieli pentru optimizarea financiară a activității, coroborând la creșterea substanțială a cifrei de afaceri, societatea contestatoare nu prezintă nicio justificare economică în acest sens, la dosarul cauzei fiind anexate doar fișa contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” (pag.269-281), fără nicio explicație, sau analiză în sensul celor invocate.

De precizat este și punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală exprimat în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/31.07.2014, și anume:

„ În timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat rapoarte de activitate, la contestație atașând „ Deviz factura de servicii” care însă nu sunt luate în considerare de către organul de inspecție fiscală, întrucât nu pot fi justificate cu documente operațiunile înscrise în aceste devize.”

Așadar, având în vedere caracterul de maximă generalitate a documentelor prezentate în susținere de societatea contestatoare, se reține că acestea nu sunt de natură a proba *prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestor servicii în scopul desfășurării activității*, așa cum prevăd legile fiscale aplicabile, servicii pentru care SC X

SRL a înregistrat pe cheltuieli în perioada 01.01.2008 – 31.12.2011 suma de X lei, în baza facturii nr.X/07.01.2008, emisă de SC X SRL.

În concluzie, organele de inspecție fiscală în mod corect au considerat că, cheltuielile în sumă de X lei, înregistrate de societate în perioada 01.01.2008 – 31.12.2011, în baza facturii nr.X/07.01.2008 emisă de SC X SRL, sunt nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

1.2 Referitor la suma totală de X lei reprezentând cheltuieli cu servicii prestate de X GmbH, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli, în condițiile în care nu rezultă cu claritate situația de fapt, societatea depunând la contestație documente asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat pe cheltuieli - cont 628, facturi de achiziție intracomunitară de servicii, emise de asociatul unic X GmbH, persoana juridică germană.

Valoarea totală a acestor servicii, înregistrate pe costuri, este de X euro, echivalentul a X lei.

Din analiza facturilor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost facturate următoarele servicii către SC X SRL:

- chirie autoturism;
- costuri cu personalul și intermediere, efectuate de societatea germană;
- costul cu telefonul, efectuat de societatea germană.

Pentru aceste servicii societatea verificată a prezentat Contractul de detașare personal și prestări servicii nr. X/28.12.2009, încheiat între X GmbH din Germania, în calitate de prestator de servicii și SC X SRL, în calitate de beneficiar. Obiectul contractului îl constituie următoarele:

- detașarea și punerea la dispoziție de personal calificat, cu caracter permanent, în România, în funcția de administrator a d-lui X, cetățean german, în calitate de angajat al asociatului unic;
- servicii de consultanță și intermediere în domeniul achiziției și vânzări;
- intermediere contracte, întreținerea și dezvoltarea relațiilor cu producătorii și furnizorii de materiale și produse care fac obiectul de activitate al societății românești;
- servicii de furnizare și închiriere de mașini și utilaje din domeniu pentru desfășurarea activității zilnice, cât și cea cuprinsă în obiectul de activitate al firmei SC X SRL;
- servicii de consiliere, consultanță și administrative;
- execuție de lucrări și servicii în baza unor contracte de colaborare sau parteneriat pentru lucrări care fac obiectul de activitate al societății românești.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu a respectat prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 41 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în baza actelor normative menționate, suma de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal.

La contestația formulată, societatea contestatoarea anexează în susținerea cauzei o serie de documente.

**În drept**, prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“ Art. 21- (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Potrivit pct.48 și pct.49 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

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

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

*49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:*

*(i) părțile implicate;*

*(ii) natura serviciilor prestate;*

*(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”*

De asemenea, potrivit art.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:*

*(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;*

*(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;*

*(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”*

La art. 11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se 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. (...)”*

Iar, potrivit prevederilor pct. 41 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„ 41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității, justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor.

Așadar, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu *situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.*

De asemenea, se reține că, între persoane afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de această natură pot fi deduse de filială numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

În speță, se reține că în perioada verificată societatea a înregistrat pe cheltuieli facturi de achiziție intracomunitară de servicii, emise de asociatul unic X GmbH, persoana juridică germană, valoarea totală a acestor servicii, fiind de X euro, echivalentul a X lei.

Din analiza facturilor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost facturate către SC X SRL următoarele servicii: chirie autoturism, costuri cu personalul și intermediere efectuate de societatea germană, costul cu telefonul efectuat de societatea germană; servicii pentru care societatea verificată a prezentat Contractul de detașare personal și prestări servicii nr. X/28.12.2009, încheiat între X GmbH din Germania, în calitate de prestator de servicii și SC X SRL, în calitate de beneficiar.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente facturilor de achiziție intracomunitară de servicii emise de asociatul unic X GmbH, în sumă de X lei, motivat de faptul că

societatea verificată nu a respectat prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 41 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit Contractului de detașare personal și prestări servicii nr. X/28.12.2009 încheiat între X GmbH din Germania, în calitate de prestator de servicii și SC X SRL, în calitate de beneficiar, prezentat organelor de inspecție fiscală, se reține:

#### „Cap.II Obiectul contractului

Art.1 Obiectul contractului îl constituie detașarea și punerea la dispoziție de personal calificat, cu caracter permanent, în România, în funcția de administrator la Sediul și Punctul de lucru și la dispoziția Firmei SC X SRL în România începând cu data de 01.01.2010 pe timp nelimitat și în conformitate și respectarea legislației în vigoare din România, prin persoana d-lui X, cetățean german, și cu domiciliul în Germania, angajat ca personal tehnic al firmei X GmbH în Germania.

Contractul are ca obiect de activitate servicii de consultanță și intermediere în domeniul achiziții și vânzări „ Materiale tubulare și echipamente auxiliare”;

Servicii de intermediere contracte, precum întreținerea și dezvoltarea relațiilor cu producătorii și furnizorii de materiale și produse care fac tema obiectului de activitate al SC X SRL, cât și asigurarea garanțiilor bancare pentru contractele de livrare;

Servicii de furnizare și închiriere - mașini și utilaje din domeniu pentru desfășurarea activității zilnice, cât și cea cuprinsă în obiectul de activitate al firmei SC X SRL;

Servicii de consiliere, consultanță și administrative care sunt cuprinse și fac parte din obiectul de activitate al firmei SC X SRL;

Execuție de lucrări și servicii în baza unor contracte de colaborare sau parteneriat pentru lucrări care fac obiectul de activitate al firmei SC X SRL.

#### Cap. III Durata contractului

Art.3 Prezentul contract intră în vigoare la data de 01.01.2010 și are o valoare nedeterminată. (...)

#### Cap.5 Valoarea contractului și modalitățile de plată

Art.5 Beneficiarul va plăti prestatorului pentru prestațiile indicate la Cap.II art.2 (?) o sumă de bani în Euro echivalentă cu valoarea compensațiilor salariale lunare ale personalului pus la dispoziție de către prestator pentru serviciile efectuate în perioada contractului adică X Euro lunar minus 16% Euro/lună conform documentelor Fiscale, sumă care reprezintă valoarea impozitului pe venit care va fi plătit direct în contul Administrației Financiare din România.

Facturarea diferenței de sumă se va efectua de către prestator adică Firma X GmbH, lunar, trimestrial sau anual după cum se va conveni și se vor emite facturile ce către beneficiar ....

Tariful nu include alte cheltuieli efectuate de către prestator în numele și în contul beneficiarului , pentru care acesta nu este delegat în reprezentarea lui. Acestea vor fi plătite separat pe baza unui decont prezentat de către prestator și aprobat de către beneficiar. Art.6 (...).”

SC X SRL, la contestația formulată a prezentat în susținerea cauzei, Contractul de muncă a d-lui X încheiat între acesta și Firma X GmbH – datat la 28.04.2006, Contract de colaborare și prestări servicii din data de 01.01.2008 și acte adiționale nr.X, X și X, Contract de colaborare și prestări servicii din data de 01.01.2008 și act



adițional nr.X, Devize facturi servicii X Gmbh.

Prin contestație, societatea contestatoare susține:

- din conținutul raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă au fost analizate sau nu tranzacțiile desfășurate în perioada 01.01.2008-31.12.2009, în conformitate cu contractul aflat în derulare în perioada respectivă, facturi pentru care nu s-au solicitat rapoarte de lucru și nici alte documente justificative, precizând în acest sens că atât din primul cât și din al doilea contract, rezultă clar și concis că X Gmbh a facturat către S.C. X S.R.L., pentru dl. X, doar servicii tehnice, nu și cele referitoare la activitatea de administrare pentru care nu a fost remunerat.

- din conținutul raportului de inspecție fiscală nu rezultă natura acestor cheltuieli, respectiv dacă acestea reprezintă cheltuieli cu serviciile de management, consultanță și asistență tehnică și dacă au fost prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, cu atât mai mult cu cât la cap. IV - Dosarul prețurilor de transfer - pct. 1 din raportul de inspecție fiscală rezultă clar că „Dosarul prețurilor de transfer nu s-a solicitat de către echipa de inspecție fiscală.

- organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a cheltuielilor indirecte refacturate de X Gmbh, susținând astfel că, în acest caz, costurile realizate sunt costuri indirecte de producție așa cum prevede și Ghidul de Prețuri de Transfer Pentru Companii Multinaționale și Administrații Fiscale.

În raport cu constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- din raportul de inspecție fiscală nu rezultă tratamentul fiscal aplicat în analiza cheltuielilor aferente facturilor de achiziție intracomunitară de servicii emise de asociatul unic X GmbH, considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, în condițiile în care atât în raportul de inspecție fiscală cât și în decizia de impunere au fost invocate prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 41 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- organele de inspecție fiscală nu clarifică dacă aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare sau potrivit prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 41 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la relația de afiliere între cele două părți contractante.

- organele de inspecție fiscală nu au analizat respectarea prevederilor pct.49 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și care se referă la servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenți afiliați contribuabilului, deși, prin raportul de inspecție fiscală s-a precizat relația de afiliere dintre cele două societăți.

Potrivit prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Totodată potrivit art.7 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „ (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Iar în conformitate cu prevederile art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

" (2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

[...] e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]"

Mai mult, față de *documentele depuse de societatea contestatoare*, organele de inspekție fiscală s-au limitat de a afirma în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/31.07.2014, *doar* că din rapoartele de activitate, depuse la contestație “nu rezultă dacă prestația este aferentă atribuțiilor de administrator al societății sau este aferentă altor atribuții, astfel că organul de inspekție fiscală nu poate lua în considerare aceste rapoarte de activitate.”

Astfel că, la soluționarea contestației sunt aplicabile și prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr.92/24.12.2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*"(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora".*

Prin urmare, se reține că în cauză, nu rezultă cu claritate situația de fapt.

De asemenea, se reține că analiza prestării efective a serviciilor precum și necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității societății, nu a fost efectuată.

În consecință, având în vedere cele arătate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, se va face aplicarea prevederilor art.216

alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.11.6. și pct.11.7. din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ 11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

și **se va desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, pentru suma reprezentând impozitul pe profit recalculat aferent bazei impozabile în sumă de X lei - cheltuieli considerate nedeductibile fiscal pentru perioada verificată, urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă care a întocmit raportul de inspecție fiscală, să reanalizeze situația de fapt având în vedere cele reținute prin prezenta decizie, prevederile legale în vigoare pe perioada verificată, precum și argumentele și documentele aduse de societate în susținerea cauzei, și să emită o nouă decizie de impunere.

1.3 Referitor la suma de X lei reprezentând chirie aferentă facturii nr.X/07.01.2008, emisă de SC X SRL, cheltuială considerată nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Prin contestația formulată, SC X SRL contestă decizia de impunere nr.X/17.06.2014, pentru obligația fiscală suplimentară *totală de plată* privind impozitul pe profit în sumă de X lei, însă nu aduce nici un argument în susținerea cererii sale referitor la majorarea bazei de impozitare a profitului impozabil cu cheltuiala nedeductibilă fiscal de sumă de X lei aferentă facturii nr.X/07.01.2008, emisă de SC X SRL, reprezentând chirie aferentă anului 2007, stabilită de organele de inspecție fiscală.

Potrivit, prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d), art.213 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„Art. 206 (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

De asemenea, potrivit prevederilor pct.2.5 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală: „Organul de soluționare competent *nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept* pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Totodată, dispozițiile art. 65 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevăd: „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea pretențiilor formulate prin contestație.

\*  
\*       \*

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.X/17.06.2014, se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe profit total, acesta fiind efectuat în baza art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere evidența contabilă refăcută, conform căreia impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2007-31.12.2012, este în sumă totală de X lei.

Totodată, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, pentru această perioadă societatea a declarat la autoritate fiscală competentă, conform Fișei sintetice editată la data de 14.05.2014, impozit pe profit în sumă totală de X lei, rezultând astfel o diferență de impozit pe profit calculat pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2012, în sumă totală de X lei (X lei - X lei).

Având în vedere că, în conformitate cu pct.1.2 al prezentei decizii, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, a fost desființată, pentru suma reprezentând impozit pe profit aferent bazei impozabile în sumă de X lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal pentru perioada verificată, se reține că în conformitate cu prevederile legale în materie fiscală, organul de soluționare nu poate determina obligația fiscală pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând impozitul pe profit, în condițiile în care impozitul pe profit de plată s-a determinat de organele de inspecție fiscală pe total perioadă verificată, la determinarea cuantumului impozitului pe profit stabilit suplimentar plată, organele de inspecție fiscală au influențat masa profitului impozabil în sensul majorării acestuia *atât* cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de X lei, pentru care decizia de impunere este desființată, *cât* și cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de X lei (X lei + X) cu influența asupra rezultatului fiscal al fiecărui an, luându-se în calcul și suma de X lei declarată de societate, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, **pentru suma totală de X lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală, ținând cont de considerentele precizate în conținutul deciziei de soluționare, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, și să emită o nouă decizie de impunere.

La reverificare se va avea în vedere și susținerea contestatoarei cu privire la neconcordanța care apare între sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală la capitolul constatări, anexele la raportul de inspecție fiscală și cele preluate în decizia de impunere, susținere întemeiată, de altfel, în condițiile în care la obligația fiscală cu titlu

de impozit pe profit, sumele care se stabilesc ca și cheltuieli nedeductibile prin raportul de inspecție fiscală sunt în sumă totală de X lei (X lei + X lei + X lei) și nu cea înscrisă în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală, și decizia de impunere, adică X lei.

În ducerea la îndeplinire a celor de mai sus, organele fiscale vor avea în vedere și prevederile pct.11.6. și pct.11.7. din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ 11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

1.4 Referitor la suma totală de X lei reprezentând accesorii (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de X lei, stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, contestată, se reține că, stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât, pentru debitul reprezentând impozit pe profit în suma totală de X lei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, s-a pronunțat soluția de desființare, pe cale de consecință, și pentru capătul de cerere privind accesoriile aferente, în sumă totală de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere), reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, **se va desființa.**

## 2. Taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată: 01.01.2008-31.10.2013

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/17.06.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și accesoriile aferente acesteia în sumă totală de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere).

Se reține că, prin contestație, societatea aduce critici referitoare la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă facturii fiscale nr. X/07.01.2008 emisă de S.C. X S.R.L precum și pentru neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă facturilor de achiziție intracomunitară de servicii emise de asociatul unic X GmbH.

2.1 Referitor la suma totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii constând în activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării de mărfuri,

În condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și în ce măsură sunt aferente operațiunilor taxabile.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a dedus TVA în sumă de X lei aferentă facturii nr.X/07.01.2008, emisă de societatea X, având mențiunea "servicii conf. Contract."

În Contractul de prestări de servicii, încheiat între SC X SRL, în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, este prevăzut că:

- obiectul contractului îl reprezintă furnizarea de către prestator, de servicii constând în activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării de mărfuri;
- obligația prestatorului, conform contractului, este să asigure beneficiarului contracte în valoare totală de X euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru aceste servicii societatea verificată nu a prezentat situații de lucrări/rapoarte de activitate sau alte documente similare, așa cum prevede art.134<sup>1</sup> alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la acea dată.

Astfel, urmare a controlului s-a stabilit TVA suplimentar de plată în cuantum de X lei.

**În drept**, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere, se precizează:

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

*a) operațiuni taxabile;[...]"*

Având în vedere prevederile legale menționate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În conformitate cu dispozițiile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"ART. 126

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

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);"

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, se prevede:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei. “

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției de servicii constând în activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării de mărfuri, societatea trebuie să facă dovada cu documente că acestea au fost efectiv prestate și utilizate *în scopul operațiunilor taxabile*, respectiv operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzute la art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În speță se reține că societatea verificată a dedus TVA în sumă de X lei aferentă facturii nr.X/07.01.2008, emisă de S.C. X S.R.L, având mențiunea "servicii conf. Contract."

Potrivit Contractul de prestări de servicii, încheiat între SC X SRL, în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, obiectul acestui contract îl reprezintă furnizarea de către prestator, de servicii constând în activități de prospectare, negociere, contractare și derulare a comercializării de mărfuri, iar obligația prestatorului, conform contractului, este să asigure beneficiarului contracte în valoare totală de X euro.

Se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de X lei, motivat de faptul că pentru aceste servicii societatea verificată nu a prezentat situații de lucrări/rapoarte de activitate sau alte documente similare, așa cum prevede art.134<sup>1</sup> alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la acea dată.

Așa cum s-a arătat la punctul 1.1 din prezenta decizie, documentele prezentate de societatea contestatoare în susținerea cauzei nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestor servicii în scopul desfășurării activității, așa cum prevăd legile fiscale.

Prin urmare, având în vedere că la punctul 1.1 din prezenta decizie s-a reținut că societatea nu a făcut dovada prestării efective și necesității serviciilor în scopul desfășurării activității, acestea nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

2.2 Referitor la suma totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru TVA aferentă achiziției intracomunitare de servicii, în condițiile în care din constatările organelor de inspecție fiscală nu rezultă cu claritate situația de fapt, aceste servicii nefiind analizate dacă sunt aferente operațiunilor taxabile, societatea depunând la contestație documente asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat.

**În fapt**, în perioada verificată societatea a efectuat achiziții intracomunitare de

servicii, în baza facturilor emise de asociatul unic X GmbH persoană juridică germană. Valoarea TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii este de X lei.

Din analiza facturilor prezentate de societate organele de inspecție fiscală au constatat că au fost facturate următoarele servicii către SC X SRL:

- chirie autoturism,
- costuri cu personalul și intermediere efectuate de societatea germană,
- costul cu telefonul efectuat de societatea germană.

Pentru aceste servicii societatea verificată a prezentat Contractul de detașare personal și prestări servicii nr. X/28.12.2009, încheiat între X GmbH din Germania, în calitate de prestator de servicii și SC X SRL, în calitate de beneficiar. Obiectul contractului îl constituie următoarele:

- detașarea și punerea la dispoziție de personal calificat, cu caracter permanent, în România, în funcție de administrator a d-lui X, cetățean german, în calitate de angajat al asociatului unic;
- servicii de consultanță și intermediere în domeniul achiziției și vânzării;
- intermediere contracte, întreținerea și dezvoltarea relațiilor cu producătorii și furnizorii de materiale și produse care fac obiectul de activitate al societății românești;
- servicii de furnizare și închiriere de mașini și utilaje din domeniu pentru desfășurarea activității zilnice, cât și cea cuprinsă în obiectul de activitate al firmei SC X SRL;
- servicii de consiliere, consultanță și administrative;
- execuție de lucrări și servicii în baza unor contracte de colaborare sau parteneriat pentru lucrări care fac obiectul de activitate al societății românești.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru prestările de servicii facturate de partenerul extern, societatea verificată nu a prezentat situații de lucrări/rapoarte de activitate, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, așa cum prevede art.134<sup>1</sup> alin.(4) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.38 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare.

Având în vedere prevederile art.150 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală consemnează că persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, respectiv SC X SRL.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că în valoarea TVA totală aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii, în sumă de X lei, este inclusă și TVA în sumă de X lei operată de societate în luna iulie 2009, pentru care nu a fost prezentat documentul în baza căruia a înregistrat această sumă, fiind încălcate astfel prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46.(1) din NM de aplicare.

Astfel că, suma de TVA care face obiectul acestui capăt de cerere este de X lei (X lei – X lei), suma de TVA de X lei făcând obiectul unui alt capăt de cerere.

**În drept**, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere, se precizează:

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

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

a) operațiuni taxabile; [...]”



Având în vedere prevederile legale menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Referitor la dreptul de apreciere al organului fiscal, art.6 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează: "Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

Referitor la rolul activ al organului fiscal, art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează: "(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz."

Potrivit prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

" (2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

[...] e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]"

În cauză, se reține că organele de inspekție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii constând în costuri cu personalul și intermediere, costul cu telefonul, chirie autoturism facturate de asociatul unic X GmbH persoană juridică germană, având în vedere că pentru prestațiile de servicii facturate de partenerul extern, societatea verificată nu a prezentat situații de lucrări/rapoarte de activitate, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, așa cum prevede art.134<sup>1</sup> alin.(4) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.38 alin.(1) din NM de aplicare; iar potrivit prevederilor art.150 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, respectiv SC X SRL.

Așa cum s-a reținut la pct. 1.2 din prezenta decizie, din constatările organelor de

inspecție fiscală nu rezultă cu claritate situația de fapt; prestarea efectivă a serviciilor în cauză și necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității, nu a fost analizată.

De asemenea, așa cum s-a arătat la pct. 1.2 din prezenta decizie, SC X SRL, în susținerea cauzei a prezentat o serie de documente, asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, limitându-se la a afirma în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/31.07.2014, *doar* că din rapoartele de activitate, depuse la contestație “nu rezultă dacă prestația este aferentă atribuțiilor de administrator al societății sau este aferentă altor atribuții, astfel că organul de inspecție fiscală nu poate lua în considerare aceste rapoarte de activitate.”

La contestația formulată au fost anexate: Contractul de muncă a d-lui X încheiat între acesta și Firma X GmbH – datat la 28.04.2006, Contract de colaborare și prestări servicii din data de 01.01.2008 și acte adiționale nr.X, X și X, Contract de colaborare și prestări servicii din data de 01.01.2008 și act adițional nr.X, Devize facturi servicii X GmbH.

Astfel că, la soluționarea contestației sunt aplicabile și prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr.92/24.12.2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

*"(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora".*

Prin urmare, se reține că în cauză, aceste servicii nu a fost analizate dacă au fost efectiv prestate și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

*În subsidiar*, de menționat că, în cazul în care unele dintre serviciile contractate sunt de natura obligațiilor pe care le are administratorul, respectiv sunt activități pentru care nu poate fi cerută o renumerație, în acest context nu există o bază impozabilă și nu se pot încadra ca achiziții a căror TVA poate fi dedusă în sensul art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra obligației fiscale stabilite în sarcina contestatoarei, respectiv a TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, motiv pentru care se impune aplicarea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „ Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.

coroborat cu prevederile pct.11.6. și pct.11.7. din OANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ 11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

și se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, pentru suma **X lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade, prin reanalizarea situația de fapt, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță și cu reținerile din prezenta decizie, și să emită o nouă decizie de impunere.

2.3 Referitor la suma de X lei (X lei + X lei + X lei) reprezentând taxa pe valoare adăugată, stabilită suplimentar de plată,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care contestația nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

**În fapt**, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- societatea a dedus TVA în sumă de X lei din factura nr.X/07.01.2008, emisă de S.C. X S.R.L reprezentând contravaloare chirie, fără a prezenta notificarea prin care furnizorul a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere a unui imobil, așa cum prevede art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările și pct. 38 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare.

- în valoarea TVA totală aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii de la X GmbH din Germania, în sumă de X lei, este inclusă și TVA în sumă de X lei operată de societate în luna iulie 2009, pentru care nu s-a prezentat documentul în baza căruia a fost înregistrată această sumă, fiind încălcate astfel prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46.(1) din Normele metodologice de aplicare.

- pentru determinarea TVA datorată de societate au fost luate în considerare datele înscrise în jurnalele de TVA, refăcute, care corespund cu cele din evidența contabilă - balanțele de verificare refăcute, pentru perioada 01.01.2008 - 31.10.2013.

Organele de inspecție fiscală au comparat datele din deconturile de TVA depuse la autoritatea fiscală competentă, conform fișei pe plătitor, cu cele din evidența contabilă refăcută și s-a constatat că societatea a declarat TVA pentru perioada verificată în sumă de X lei, iar din evidența contabilă refăcută și verificată de organul de control rezultă că trebuia să declare TVA de plată în sumă totală de X lei.

Astfel că, a rezultat o diferență de TVA nedeclarată în sumă de X lei (X lei - X lei), diferența care a fost inclusă în decizia de impunere.

Prin contestație, referitor la diferența suplimentară de taxa pe valoare adăugată în sumă de X lei (X lei + X lei + X lei), contestația nu a adus niciun argument de fond care să fie susținut cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d), art.213 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 206 (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

(...).

Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

De asemenea sunt incidente și prevederile pct.2.5 din OANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„2.5. Organul de soluționare competent *nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept* pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”

Față de prevederile mai sus citate se reține că, prin contestație, contestatorul trebuie să precizeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În speță, se reține că SC X SRL, deși, contestă decizia de impunere nr.X/17.06.2014, pentru diferența suplimentară totală de TVA în sumă de X lei, aceasta nu aduce în susținerea cauzei în ceea ce privește TVA în sumă de X lei (X lei + X lei + X lei), niciun argument de fond care să fie susținut cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Potrivit doctrinei, se reține că, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 din același act normativ care precizează „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]*” .

Totodată, art.65 (1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare: „(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează următoarele: “11.1. *Contestația poate fi respinsă ca :[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...]*”.

Pe cale de consecință, contestația formulată de SC X SRL, **se va respinge ca nemotivată** pentru suma totală de **X lei** (X lei + X lei + X lei), reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

2.4 Referitor la suma totală de X lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, contestată, se reține că, stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât, pentru debitul în sumă de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, s-a pronunțat atât o soluție de desființare, cât și soluții de respingere, iar din documentele existente la dosarul cauzei organul de soluționare nu poate identifica pentru fiecare sumă în parte care este quantumul accesoriilor datorate, aplicând principiul de drept *accessorim sequitur principale*, **urmează ca**, în temeiul art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: „(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, Decizia de impunere nr.X/17.06.2014 **să fie desființată în totalitate** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru suma de **X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță și cu reținerile din prezenta decizie, și să emită o nouă decizie de impunere.

În ducerea la îndeplinire a celor de mai sus, organele fiscale vor avea în vedere și prevederile pct.11.6. și pct.11.7. din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ 11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

**Referitor la solicitările** din adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr.X/08.08.2014, transmisă de organele de inspecție fiscală Serviciului de Soluționare Contestații prin adresa nr. X/13.08.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr. X/14.08.2014, învederăm că acestea nu pot fi reținute la contestația formulată și semnată de reprezentantul legal al societății la aceea dată dl. X, deoarece aceste solicitări sunt formulate de SC X SRL, reprezentată prin domnul X în calitate de nou administrator, - modificarea privind administratorul produce efecte juridice de la data emiterii Certificatului de înregistrare menționat de ORC X, respectiv 01.08.2014.

De altfel, însăși societatea consemnează că: „*această modificare corporativă nu era înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul X la data la care dl. X a semnat și a depus contestația*, înregistrarea fiind făcută în data de 30.07.2014 (a se vedea în acest sens Certificatul de înregistrare menționat emis de ORC X la data de 01.08.2014 și rezoluția nr. X/29.07.2014 emisă de aceeași autoritate)”, prin urmare modificarea produce efecte de la data emiterii Certificatului de înregistrare menționat de ORC X, respectiv 01.08.2014.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art. 216 alin. (1), alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1. din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se:

## **DECIDE**

**1. Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/17.06.2014, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție fiscală, să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței, de cele precizate prin prezenta decizie și să emită o nouă decizie de impunere.

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/17.06.2014, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

**3. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/17.06.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/17.06.2014, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- A.J.F.P. Timiș

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**