



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.365/2012

privind soluționarea contestației formulată de

SC .X. SA din .X.

**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906266/13.02.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. prin adresa nr..X./03.02.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/13.02.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA cu sediul în .X., str. X nr.X**, cod de identificare fiscală nr.X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.X/05.03.1991.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011 prin care au fost stabilite în sarcina societății obligațiile fiscale în sumă de **.X. lei** reprezentând :

- taxă pe valoarea adăugată **.X. lei**
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată **.X. lei**

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **.X. lei**, reprezentând :

- cheltuieli cu serviciile privind punerea la dispoziție de personal **.X. lei**
- cheltuieli cu pierderi din diferențe de curs valutar **.X. lei**
- cheltuieli cu dobânzi **.X. lei**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere F-PH .X./23.12.2011 și a Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2011, respectiv 04.01.2012, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., respectiv 27.01.2012, așa cum reiese din ștampila Registraturii acestei instituții publice, aplicată pe contestația anexată în original la dosarul cauzei.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206, art.207 alin.(1), art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să se pronunțe asupra contestației formulată de **SC .X. SA**.

I. SC .X. SA formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 și a Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2011 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-PH .X./23.12.2011, societatea contestă :

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

-suma totală de .X. lei reprezentând :taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, majorări/dobânzi aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei precum și suma totală de .X. lei, reprezentând bază impozabilă aferentă, stabilită suplimentar.

2.Referitor la impozitul pe profit:

-baza impozabilă stabilită suplimentar, în sumă de .X. lei, compusă din: suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile privind punerea la dispoziție de personal de către .X. .X., suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu pierderi din diferențe de curs valutar aferente perioadei 01.07.2006-31.12.2010 și din suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi aferente perioadei 01.07.2006-31.12.2010.

II. Prin contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2011, societatea contestă suma totală de .X. lei reprezentând o parte din valoarea totală de .X. lei, cu care au fost diminuate la control pierderile fiscale aferente perioadei 01.07.2006-31.12.2010, compusă din:

-suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobâzi aferente contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007 .X., considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal;

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu pierderi din diferențe de curs valutar aferente contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007 .X., considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal;

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile privind punerea la dispoziție de personal de către .X. .X., considerate de organul de inspecție fiscală nedeductibile fiscal.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor cheltuieli de transport internațional aerian de persoane, refacturate de SC .X. SRL către SC .X. SA .X. în perioada iulie 2006-decembrie 2010, societatea precizează:

Serviciile de transport internațional aerian de persoane, inclusiv intermedierea în legătură cu acestea sunt, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, operațiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă pe valoarea adăugată, dar, este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile și serviciile achiziționate, în conformitate cu dispozițiile art.143 alin. (1) lit.e), respectiv lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006, respectiv în conformitate cu dispozițiile art.143 alin. (1) lit.g) și dispozițiile art.144¹ din același act normativ, în forma aplicabilă în anul 2007.

De asemenea, SC .X. SA precizează că în baza facturilor emise de transportatorul SC .X.SA .X., SC .X. SRL .X. a emis în mod eronat către SC .X. SA .X. facturi de decontare pentru plăți în contul clientului și, în plus, a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile de transport internațional aerian de persoane, operațiuni care erau scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că în aceste cazuri nu erau aplicabile dispozițiile art.137 alin.(3) lit.e), ci prevederile art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, menționează că în relația cu SC .X.SA .X., SC .X. SRL a acționat în nume propriu, dar, în contul SC .X. SA, situație în care, față de prevederile art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu trebuia să factureze TVA către SC .X. SA.

Astfel, SC .X. SA consideră că în situațiile prezentate mai sus, în facturile emise de SC .X. SRL .X. nu trebuia evidențiată taxa pe valoarea adăugată având în vedere că serviciile erau scutite de TVA.

Totodată, societatea susține că argumentele organelor de inspecție fiscală pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, sunt neîntemeiate întrucât:

-constatarea refacturării eronate a acestor servicii de către furnizorul SC .X. SRL .X. a avut loc în timpul unor acțiuni de inspecție fiscale derulate simultan, atât la SC .X. SA cât și la SC .X. SRL, situație în care, aceste aspecte trebuiau analizate și clarificate de cele două echipe de inspecție fiscală în temeiul art.5 alin.(1) coroborat cu art.21 alin.(4), respectiv art.94 alin.(3) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea susține că potrivit acestor prevederi legale, în măsura în care se constată că plata sumelor reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte venituri la bugetul de stat, a fost efectuată fără temei legal, cel care a efectuat plata are dreptul la restituirea sumei respective, organul de inspecție fiscală fiind obligat să procedeze la stabilirea corectă a bazei impozabile, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, la momentul începerii inspecției fiscale.

Mai mult, consideră că se impunea acest lucru și față de dispozițiile pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la corectarea documentelor, potrivit cărora pot fi corectate numai anumite elemente din facturi, respectiv, cele care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial.

De asemenea, precizează că, potrivit procedurii fiscale reglementate de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și actelor normative date în aplicarea acesteia, după începerea inspecției fiscale nu mai pot fi efectuate niciun fel de corecții aferente perioadelor supuse controlului.

SC .X. SA precizează că deși a efectuat demersuri repetate pe parcursul inspecției fiscale pentru clarificarea situației, inclusiv în scris către furnizorul SC .X. SRL .X. (adresa nr..X./18.10.2011), demersurile nu au avut finalitate.

În aceste condiții, în baza dispozițiilor art.212 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.8 din Anexa la OPANAF nr.2137/2011, SC .X. .X. SRL .X. a solicitat organului de soluționare a contestației admiterea cererii privind introducerea SC .X. SRL .X. în soluționarea contestației privind capătul de cerere referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de transport internațional aerian de persoane, refacturate de SC .X. SRL .X. către SC .X. SA .X. în perioada iulie 2006-decembrie 2010.

-au fost invocate eronat prevederile art.150 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada 2007-2008, întrucât acest articol se referă exclusiv la operațiunile taxabile, care, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(9) lit.a) din același act normativ, sunt operațiunile „pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140”.

Societatea susține că operațiunile analizate se încadrează la art.126 alin.(9) lit.b) –operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, operațiuni prevăzute la art.143-144¹- fiind evident faptul că, acestea sunt operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, consideră că a fost invocat incorect alin.(3) al aceluiași art.150, (care nu era în vigoare în anul 2006, când s-a derulat o parte importantă a operațiunilor), respectiv pct.58 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care se referă exclusiv la operațiunile taxabile așa cum rezultă și din titlul art.150 „Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din .X.”.

De asemenea, precizează că o prevedere similară cu cea de la art.150 alin.(3) și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal este și la pct.44 din Normele metodologice de aplicare a art.141 alin.(3) din Codul fiscal, care se referă la operațiuni scutite fără drept de deducere, care nu se aplică în cazul operațiunilor cu drept de deducere.

- susținerea organelor de inspecție fiscală consemnată la pagina 99 din Raportul de inspecție fiscală și la pagina 36 a deciziei de impunere, potrivit căreia SC .X. SA ar fi considerat că operațiunea efectuată „nu intră în sfera TVA”, este nejustificată, întrucât societatea nu a susținut acest lucru ci, faptul că operațiunile respective intră în categoria operațiunilor impozabile (scutite de taxă cu drept de deducere) prevăzute la art.126 alin.(9) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- societatea nu este de acord nici cu susținerea organului de inspecție fiscală de la pagina 100 din raportul de inspecție fiscală, regăsită și la pag.37 din decizia de impunere, potrivit căreia prin adresa nr..X./16.04.2008 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor nu se precizează că operațiunea nu mai trebuie analizată din punct de vedere a exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât aplicarea prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, are obiect numai în cazul achizițiilor de bunuri și servicii taxabile, deoarece numai în aceste cazuri de datorează taxa de către furnizor în sensul art.150 alin.(1) lit.a) și, în oglinda, se naște și poate fi exercitat de către beneficiar dreptul de deducere (cu respectarea cumulativă a dispozițiilor art.145-147.2).

Mai mult, SC .X. SA precizează că în cazul operațiunilor de transport internațional aerian de persoane, inclusiv în cazul intermediarilor în legătura cu acestea, care sunt scutite de TVA cu drept de deducere în temeiul art.143 și 144¹ Cod fiscal, nu se datorează taxă, astfel încât, în mod normal exercitarea dreptului de deducere nu are obiect. De asemenea susține că art.146 din Codul fiscal se referă la „taxa datorată” în timp ce, pentru operațiunile analizate, nu se datorează taxa.

- societatea susține că este lipsit de relevanță faptul că adresa Direcției de legislație din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor nr..X./16.04.2008 a fost emisă ulterior tranzacțiilor derulate între cele două societăți, (refacturarea s-a efectuat în perioada iulie 2006- decembrie 2007) .

De asemenea, consideră că această adresă se referă la situații de fapt identice, la operațiuni similare ca regim fiscal (scutite cu drept de deducere), facturate eronat de furnizor cu TVA (ca și în cazul serviciilor de transport internațional aerian de persoane).

Mai mult, susține că punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA exprimat prin adresa nr..X./16.04.2008 confirmă integral argumentele detaliate anterior și anume că în cazul unor operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere, legislația fiscală nu prevede imperativ obligația corectării facturilor, iar pentru respectarea principiului neutralității taxei, beneficiarul nu poate fi privat de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în mod eronat furnizorului.

-societatea susține că bugetul de stat nu a fost prejudiciat în niciun fel de la încasarea taxei pe valoarea adăugată înscrisă eronat pe facturile fiscale, având în vedere faptul că SC .X. SA a dedus această sumă iar SC .X. .X. SRL a colectat suma în cauză și a achitat-o către bugetul de stat, efectul asupra bugetului de stat fiind neutru. Mai mult, prin Decizia de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011, bugetul de stat ar încasa pentru a doua oară suma în discuție, ceea ce ar fi contrar principiului neutralității TVA, invocat și în adresa nr..X./16.04.2008 a Direcției de legislație privind TVA.

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă cheltuielilor cu serviciile privind punerea la dispoziție de personal de către .X. .X., în perioada iulie 2006-decembrie 2010, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au solicitat în scris societății în timpul controlului (adresa nr..X./13.09.2011), prezentarea unor documente care să justifice unele dintre sumele incluse în tarifele facturate de .X. .X. către SC .X. SA .X., motivând neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor aferente, printre altele, prin neprezentarea acestor documente.

Societatea susține că, așa cum a precizat și organelor de inspecție fiscală, solicitarea acestor documente este nejustificată întrucât documentele

cerute nu vizează relația dintre .X. .X. și SC .X. SA .X. ci relația dintre .X. .X. în calitate de angajator și proprii săi salariați, conform legislației în statul de rezidență, nefiind relevantă pentru regimul fiscal aplicabil societății.

Mai mult, societatea susține că legislația fiscală nu condiționează deductibilitatea fiscală a unor servicii de componentă din tarif ci, de prestarea în fapt a serviciilor, existența unui contract, deținerea de facturi și respectarea principiului pieței, având în vedere relațiile de afiliere între cele două părți, elemente pe care societatea le-a îndeplinit și le-a probat organelor de control.

Totodată, precizează că, așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală, sumele facturate SC .X. SA de prestatorul .X. .X. includ, pe lângă salariile plătite în Rusia, multe alte drepturi plătite de angajatorul rus, specifice punerii la dispoziție de personal (ex: relocarea familiei, compensare cheltuieli de transport, asigurări de sănătate, alte beneficii)

SC .X. SA menționează că esența unui astfel de contract pentru furnizarea de personal, constă în faptul că prestatorul furnizează beneficiarului personalul calificat necesar, care nu este disponibil pe piață, pentru a sprijini creșterea eficienței în activitățile acestuia. La rândul său, beneficiarul este obligat să plătească despăgubiri furnizorului pentru neîndeplinirea obligațiilor sale în temeiul contractului. Prin urmare, remunerația datorată prestatorului în temeiul acestui contract, indiferent de componentele sale servește la „recompensa” prestatorului de servicii care și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul contractului.

De asemenea, societatea susține că în drept nu există niciun fel de restricții sau cerințe speciale privind elementele care trebuie sau nu să fie incluse în tarife, acestea fiind stabilite prin negocierea părților.

Totodată, consideră că în tarifele aferente acestor servicii, este normal să fie incluse toate elementele stabilite de părți, care în fapt reflectă costurile prestatorului cu angajații săi puși la dispoziția societății și în plus îi asigură o marjă de profit, orice altă abordare conducând la abaterea de la sensul și natura contractelor pentru furnizarea de personal.

SC .X. SA menționează că pentru înțelegerea corectă a stării de fapt fiscale este relevant faptul că serviciile care fac obiectul convenției, respectiv, punere la dispoziție de personal, se încadrează în codurile CAEN 7810 „Activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă”, respectiv 7820 „Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului”, fiind de natură diferită de activitățile de management desfășurate de specialiștii ruși în calitate de angajați ai SC .X. SA.

Față de cele mai sus precizate, societatea susține că există o diferență netă între natura serviciilor prestate de către .X. .X. și natura activităților desfășurate de specialiștii ruși sub autoritatea și în beneficiul societății.

Totodată, susține în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală că ar fi putut avea o motivație numai în condițiile în care obiectul contractului cu .X. .X. .X. Rusia ar fi fost identic activităților desfășurate de personalul rus conform fișei postului, respectiv, activități care

s-ar fi încadrat în categoria serviciilor de management cod CAEN 7414 „Activități de consultanță pentru afaceri și management”.

În plus, precizează că nu exista nicio restricție privind încheierea și derularea simultană a mai multor contracte individuale de muncă, în temeiul dispozițiilor art.35 alin. (1) coroborat cu art.36 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, și, în consecință, decizia organelor fiscale de a nu recunoaște deductibilitatea fiscală a acestor servicii este lipsită de temei.

Pe de altă parte, concluzia organelor de inspecție fiscală privind dublarea cheltuielilor este nejustificată, întrucât, între serviciile de punere la dispoziție de personal și contractele de muncă pe durată determinată încheiate de SC .X. SA cu specialiștii ruși exista o relație de cauzalitate în sensul că, fără existența, în prealabil, a convenției încheiate cu .X. .X. nu ar fi fost posibilă identificarea de personal calificat compatibil cu cerințele companiei și angajarea acestuia în scopul optimizării și eficientizării activității societății.

Societatea precizează că angajarea specialiștilor puși la dispoziție de către .X. .X. s-a efectuat pentru unicul scop, de a obține, în condiții optime, permise de muncă pe teritoriul României.

De asemenea, precizează că în ipoteza în care, conform mențiunilor din cuprinsul raportului de inspecție fiscală: ”contractul privind punerea la dispoziție de personal este lipsit de substanță deoarece specialiștii au încheiat pe teritoriul național contracte individuale de muncă, prestând în mod necondiționat, prin voința liber exprimată, activități la și numai pentru SC .X. SA . Astfel, așa cum am arătat, contractul de punere la dispoziție de personal nu are scop economic” intrând sub incidența art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că s-ar pune însăși problema dacă operațiunile respective îndeplineau cumulativ condițiile pentru a fi impozabile în .X., condiții prevăzute la art.126 alin.(1) lit.a) și lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Or, societatea precizează că tranzacțiile în cauză îndeplinesc aceste condiții.

De asemenea, societatea susține că serviciile de punere la dispoziție a personalului îndeplineau în totalitate condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin mecanismul taxării inverse.

Astfel, societatea susține că serviciile care fac obiectul convenției încheiate cu .X. .X. au fost destinate în folosul operațiunilor taxabile efectuate de SC .X. SA , astfel cum se prevede la art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar cheltuielile de această natură se circumscriu dispozițiilor art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele sale de aplicare (pct.23 lit.h), respectiv se încadrează în categoria „cheltuielilor privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului”, fiind deductibile la

calculul impozitului pe profit și , implicit, în ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult, întrucât aceste cheltuieli au apărut din considerentul punerii la dispoziție de personal în vederea desfășurării de activități specifice obiectului de activitate al societății, SC .X. SA susține că:

- acestea fac parte din prețul serviciului plătit de societate către angajatorul nerezident al acestor persoane, motiv pentru care consideră că în temeiul art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

- deține facturi în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal.

- operațiunile au fost reflectate în deconturile lunare de TVA, la rândurile corespunzătoare, atât ca TVA deductibilă cât și ca TVA colectată în conformitate cu art.147¹ din Codul fiscal.

Societatea precizează că împreună cu obligațiile stabilite suplimentar de plată menționate la pct.1.1 și pentru considerentele expuse mai sus, contestă de asemenea și suma totală de .X. lei reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar, compusă din:

- .X. lei –baza de impozitare aferentă serviciilor de transport internațional aerian de persoane refacturate de SC .X. SRL;

- .X. lei –baza de impozitare aferentă serviciilor de punere la dispoziție de personal de către .X. .X..

3) Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente diferențelor suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, SC .X. SA susține că valorile acestor accesorii nu au fost calculate proporțional cu „fapta comisă” , în conformitate cu Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-146/05 Albert Collee. Mai mult, societatea precizează că în cazul Mamidakis vs. Grecia/11.01.2007, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a decis că stabilirea unor penalități disproporționate reprezintă o violare a dreptului la proprietate iar aplicarea unei penalități de natură să afecteze considerabil situația financiară a persoanei în cauză reprezintă o măsură disproporțională în raport de scopul legitim urmărit.

În ceea ce privește contestarea bazei impozabile stabilite suplimentar la impozitul pe profit, societatea precizează că motivele în fapt și în drept privind contestarea bazei impozabile sunt aceleași cu motivele care se regăsesc în contestația împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2011 privind suma totală de .X. lei, cu care au fost diminuate la control pierderile fiscale aferente perioadei 01.07.2006-31.12.2010, compusă din: suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile privind punerea la dispoziție de personal de către .X. .X., suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu pierderi din diferențe de curs valutar aferente perioadei 01.07.2006-31.12.2010 și din suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobâzi aferente perioadei 01.07.2006-31.12.2010.

Față de cele de mai sus, SC .X. SA solicită admiterea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-PH .X./23.12.2011 și anularea parțială a acestei decizii în ceea ce privește: suma de .X. reprezentând TVA de plată stabilită suplimentar aferentă perioadei 01.07.2006-31.12.2010, suma de .X. lei reprezentând majorări/dobânzi aferente; suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente, suma de .X. lei reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar; suma de .X. lei reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar pentru impozit pe profit. Totodată, societatea solicită, în mod corespunzător, desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011, anexă la Decizia de impunere nr. F-PH .X./23.12.2011.

II. Prin contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2011, societatea precizează:

Referitor la obiectivul „Impozit pe profit” –pct.1 din Dispoziția de măsuri, organul de inspecție fiscală a reținut ca deficiențele constatate cu ocazia inspecției fiscale au condus la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, respectiv de la o pierdere de .X. lei, la .X. lei, fapt pentru care, prin măsura nr.1.1 din Dispoziția de măsuri, organul de inspecție fiscală a stabilit ca SC .X. SA să recupereze din profiturile impozabile obținute în următorii ani, pierderea fiscală stabilită la control (.X. lei), urmând ca în termenul stabilit, societatea să procedeze la ajustarea rezultatului fiscal înscris în registrul de evidență fiscală cu suma de .X. lei și la preluarea pierderii stabilite la control și în declarația de impozit pe profit aferentă perioadei supusă verificării.

1.Referitor la sumele de .X. lei și .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi și pierderi din diferențe de curs valutar cu care au fost diminuate la control pierderile fiscale aferente perioadei 01.07.2006-31.12.2010, societatea precizează:

Așa cum s-a arătat la pagina 17 (punctul 5) din Raportul de inspecție fiscală, la data de 18.12.2007, între SC .X. SA și .X. .X. B.V. s-a încheiat contractul de facilitare împrumut succesiv .X./2007, având o durată mai mică de un an (data de rambursare inițială 10 noiembrie 2008).

De asemenea, precizează că prin al doilea amendament la acest contract, având numărul PLK X, încheiat la data de 12.11.2008 (nu la data de 12.11.2007 cum eronat se menționează la pagina 17 din Raportul de inspecție fiscală) a fost stabilit un termen de rambursare mai mare de un an iar contrar dispozițiilor pct.63 din Normele metodologice de aplicare a art.23 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat că împrumutul în cauză era un împrumut cu termen de rambursare de peste un an, deși, în anul 2007 părțile nu au încheiat niciun amendament la contract prin care să fie prelungit termenul inițial (10 noiembrie 2008), termenul de rambursare stabilit de părți fiind inferior limitei de un an.

Consecința calificării de către organul de inspecție fiscală a contractului X/2007, ca fiind un contract cu termen de rambursare de peste un an, a fost diminuarea eronată la control a pierderii fiscale aferente anului 2007 cu suma de .X. lei.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil acestui împrumut, societatea susține că în perioada verificată au fost îndeplinite condițiile legale pentru deductibilitatea integrală a cheltuielilor cu dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar.

Astfel, societatea precizează în raport de prevederile pct.63 paragraful 2 din normele de aplicare a art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru care există prelungiri ale termenului de rambursare să fie incluse în calculul gradului de îndatorare, trebuie îndeplinite cumulativ două condiții, respectiv: să existe prelungiri ale termenului de rambursare iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, să depășească un an.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală nu au stabilit și indicat data la care a fost îndeplinită în perioada 2007-2010, condiția cu privire la perioada de rambursare a creditului, contrar dispozițiilor art.65 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale. Conform documentelor justificative, în perioada 2008-2010 nu s-au îndeplinit în mod cumulativ cele două condiții prevăzute la pct.63 din norme, astfel încât este nejustificată neacordarea de către organul de inspecție fiscală a dreptului de deducere a cheltuielilor cu dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar.

În susținerea celor mai sus precizate, SC .X. SA precizează că prelungirea termenului contractual de rambursare, peste un an, a fost efectuată prin amendamentul cu numărul PLK .X., la data de 12.11.2008.

Totodată, menționează că așa cum rezultă din situația anexă la contract, privind modul de derulare a acestui credit în perioada decembrie 2007- decembrie 2010, prima tragere din credit în sumă de .X. euro a fost efectuată la data de 06.12.2007 iar la data de 05.12.2008, când s-a împlinit termenul de un an, împrumutul înregistra un sold de .X. euro, provenind din trageri efectuate în perioada 12.09-05.12.2008.

Acest sold a fost rambursat în perioada 09.12.2008-12.08.2009, astfel încât, nu a fost îndeplinită condiția legală, în sensul că, perioada de rambursare curentă (09.12.2008-12.08.2009) însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale împrumuturilor (12.09-05.12.2008) pe care la prelungesc (.X. euro), nu a depășit un an (12.09.2008-12.08.2009).

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea susține că organele de inspecție fiscală au diminuat eronat pierderea fiscală aferentă anului 2008 cu sumele de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobânzile, respectiv .X. lei, reprezentând pierderi din diferențe de curs valutar.

De asemenea, susține că din analiza modului de derulare a împrumutului în anii 2009 și 2010 se constată situații similare, în sensul că în niciun moment nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile de la pct.63 paragraful 2 din normele de aplicare a art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe de altă parte, societatea susține că deși durata contractului a fost prelungită peste termenul de un an, substanța economică a acestui contract de facilitare împrumut succesiv este reprezentată de o linie de credit din care SC .X. SA poate obține împrumuturi pe termen scurt pentru finanțarea capitalului curent. Astfel, precizează că scopul contractului îl constituie asigurarea unui flux continuu de capital curent prin intermediul unor împrumuturi pe termen scurt iar substanța economică și forma juridică a fiecărei trageri sunt acelea ale unui împrumut pe termen scurt, care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: termenul de rambursare a fiecărui împrumut în parte nu depășește 360 de zile iar pentru obținerea fiecărui împrumut în parte este nevoie de aprobarea prealabilă a împrumutatorului pe baza cererii depuse de SC .X. SA (Notificare de tragere).

Astfel, societatea precizează că fiecare tragere realizată reprezintă un împrumut pe termen scurt (cu termen de rambursare mai mic de un an) și nu trebuie luat în calculul gradului de îndatorare al capitalului în sensul art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea consideră că susținerile organelor de inspecție fiscală, enumerate la pag 18-19 din Raportul de inspecție fiscală sunt netemeinice întrucât:

-scopul contractului îl constituie asigurarea unui flux continuu de capital curent prin intermediul unor împrumuturi pe termen scurt iar substanța economică și forma juridică a fiecărei trageri sunt acelea ale unui împrumut pe termen scurt;

-niciodată, pe parcursul derulării contractului în perioada 2007-2010 nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la pct.63 paragraful 2 din normele de aplicare a art.23 și chiar dacă termenul de rambursare s-a prelungit peste un an, perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care la prelungesc, nu a depășit un an;

-întotdeauna, formula de calcul a dobânzilor aferente unui împrumut, include la numitor, perioada unui an (orice dobândă se raportează la an), acest aspect nefiind relevant în sensul regimului fiscal aplicabil împrumutului.

2.Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile privind punerea la dispoziție de personal de către .X. .X., societatea precizează că, așa cum s-a arătat mai sus, contravaloarea serviciilor de

punere la dispoziție de personal facturate de .X. .X. sunt deductibile la calculul impozitului pe profit întrucât se încadrează în categoria cheltuielilor privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională a activității contribuabililor în conformitate cu dispozițiile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele sale de aplicare, respectiv pct.23 lit.h).

Totodată, societatea precizează că serviciile care fac obiectul convenției, respectiv, punere la dispoziție de personal, sunt de natură total diferită de activitățile desfășurate de specialiștii ruși în calitate de angajați ai SC .X. SA și în niciun caz nu se poate discuta despre un singur serviciu, dublu remunerat, cum eronat se susține de către organele de inspecție fiscală.

Față de cele mai sus precizate, societatea solicită admiterea contestației formulate împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2011, anularea parțială a acestei dispoziții, în ceea ce privește suma totală de .X. lei cu care au fost diminuate la control pierderile fiscale aferente perioadei 01.07.2006-31.12.2010.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală F-PH .X./23.12.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 și a Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2011

Perioada supusă verificării:

- 01.01.2006-31.12.2010 - impozit pe profit
- 01.07.2006-31.12.2010 - taxa pe valoarea adăugată

1) Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SA a înregistrat în contul contabil 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” servicii în sumă de .X. lei (.X. –anul 2006 și .X. lei –anul 2007) facturate de SC .X. SRL (fosta SC .X. .X. SRL), reprezentând contravaloare curse avion efectuate pe diverse rute aeriene iar în anul 2008 SC .X. SA a operat în evidența contabilă regularizări asupra cuantumului cheltuielilor de transport aerian, refacturate de SC .X. SRL, înregistrând o diminuare a acestora cu suma de .X. lei , prin stornare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a înregistrat în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și deplasări” servicii în sumă de .X. lei facturate de SC .X. SRL, reprezentând contravaloare curse de avion efectuate pe diverse rute aeriene.

De asemenea, s-a constatat faptul că furnizorul de drept al acestor servicii a fost SC .X. SRL .X., iar SC .X. SRL, persoana aflată grupului .X. a

refacturat societății verificate contravaloarea serviciilor prestate pe considerentul că beneficiarul a fost SC .X. SA.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății acte și documente din care să rezulte persoanele care au efectuat aceste deplasări, scopul și necesitatea deplasărilor, precum și probarea rutelor internaționale de transport aerian, respectiv: contracte comerciale, ordin de deplasare/dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea; numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; stampila unității, semnătura conducătorului unității; data; data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii, data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare; cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul (eventuale documente de cazare și transport terestru în localitățile incluse în graficul deplasărilor), numărul și data actului, suma; numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit, semnăturile persoanelor avizate: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans; documente de casă din care să rezulte că a fost acordată indemnizația de deplasare-diurnă; caietul de zbor al aeronavelor din care să rezulte rutele parcurse, graficul orar, lista pasagerilor aeronavelor, documentele privind staționarea aeronavelor în diverse aeroporturi incluse în graficul de zbor, eventuale contracte comerciale încheiate în urma deplasărilor efectuate; documente privind atribuțiile persoanelor care au făcut deplasarea; registrul deciziilor Consiliului de Administrație conform Legii nr.31/1990.

Pentru justificarea realității, necesității și oportunității serviciilor, SC .X. SA a prezentat: contracte de prestări servicii aerian încheiate între SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X., un număr de 7 liste cu numele pasagerilor aeronavelor, rute efectuate și zilele în care au fost efectuate zborurile, Hotărârea Consiliului de Administrație adoptată la ședința din 29.05.2006 și Hotărârea Consiliului de Administrație nr.13/01.09.2006, Actul constitutiv în care au fost consemnate atribuțiile membrilor și președintelui Consiliului de Administrație.

În plus, reprezentanții societății au precizat că aeronavele au stat la dispoziția președintelui Consiliului de Administrație, fără a prezenta Convenția din data de 01.05.2005 care stipulează acest lucru, act invocat și în adresele societății nr..X./17.12.2007 și nr..X./23.01.2008 prin care s-au efectuat unele regularizări privind perioada și contravaloarea serviciilor prestate.

În urma analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-cu excepția listelor de pasageri prezentate, nu au fost identificate/prezentate alte documente tehnico-operative, financiar-contabile din care să reiasă ruta efectuată, persoanele care au efectuat deplasarea,

calitatea persoanelor care au fost la bordul navelor, necesitatea deplasărilor, durata, acțiunile întreprinse, uzufructul obținut de SC .X. SA urmare acestor deplasări aeriene;

-conform listelor de pasageri prezentate, la bordul aeronavei au fost și alte persoane fizice care nu aveau nicio calitate în cadrul societății;

-în Hotărârea Consiliului de Administrație adoptată la ședința din 29.05.2006, se face referire la prezența pe teritoriul național a domnului .X. – președinte CA, iar pe ordinea de zi a fost o singură propunere de analizat, respectiv vânzarea unui imobil (clădire și teren) situat în municipiul .X.;

-în Hotărârea Consiliului de Administrație din 01.09.2006 prezidată de domnul .X., au fost analizate propunerile de eliberare și numire din/în funcția de Director General Executiv al SC .X. SA.

Din datele înscrise în facturile fiscale emise de prestatorul de servicii privind rutele de zbor efectuate – itinerar/data, a rezultat că pentru aceste două deplasări (din data de 29.05.2006 și 01.09.2006), președintele Consiliului de Administrație nu a folosit mijloace de transport aerian;

-nu a fost prezentat registrul deciziilor Consiliului de Administrație conform Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, document ce gestionează hotărârile Consiliului de Administrație și pe cale de consecință, ar fi consemnat prezența membrilor/președintelui CA la ședințe, subiectele de pe ordinea de zi, deciziile luate.

Având în vedere actele prezentate de SC .X. SA precum și situația de fapt constatată, organele de inspecție fiscală au solicitat directorului financiar-contabil și contabilului șef al societății, prin adresa nr..X./13.09.2011, prezentarea documentelor referitoare la „cheltuielile înregistrate în contul contabil 625-cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări, reprezentând contravaloarea curselor aeriene efectuate pe diverse rute, facturate de SC .X. SRL”.

Prin adresa de răspuns nr..X./20.09.2011, reprezentanții societății au precizat că „documentele referitoare la cursele aeriene facturate de către SC .X. SRL au fost puse la dispoziție în timpul controlului”.

Având în vedere cele mai sus precizate, faptul că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale alte documente din care să reiasă persoanele care au efectuat deplasarea, calitatea persoanelor care au fost la bordul aeronavelor, necesitatea deplasărilor, durata, acțiunile întreprinse, uzufructul acțiunilor, prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(2) lit.e) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu serviciile de transport aerian, înregistrate de societate în evidența contabilă, în suma de **.X. lei**, sunt nedeductibile fiscal.

Totodată, urmare analizării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă cheltuielilor de transport refacturate de SC .X. SRL .X. către SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că refacturarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.19 alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din anexa nr.2.2.2 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada iulie 2006- decembrie 2010, SC .X.SRL .X. a facturat către SC .X. SRL cheltuieli de transport în cuantum de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei, valoare totală .X. lei iar SC .X. SRL a refacturat către SC .X. SA suma de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, diferența de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei reprezintă refacturări de alte servicii (chirii, utilități, etc), pentru care SC .X. SA are drept de deducere pentru TVA aferentă.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale alte documente din care să reiasă persoanele care au efectuat deplasarea, calitatea persoanelor care au fost la bordul aeronavelor, necesitatea deplasărilor, durata, acțiunile întreprinse, uzufructul acțiunilor,prevederile art.145 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006, prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, art.146 alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în anul 2007, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă **.X. lei**.

Prin adresa nr..

Prin adresa de răspuns nr..

În acest sens, a fost atașat punctul de vedere al Ministerului de Finanțe din data de 23.04.2008 la adresa nr..

Organele de inspecție fiscală nu au reținut punctul de vedere al societății având în vedere prevederile art.160 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006, prevederile art.150 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2007 coroborat cu prevederile pct.58 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, prevederile art.159 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2008 coroborat cu pct.811 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea avea posibilitatea să comunice furnizorului să corecteze factura inițială și să nu-și exercite dreptul de deducere dacă nu avea acest drept legal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că legea fiscală , respectiv Codul fiscal, nu lasă la latitudinea agenților economici în ce regim de taxă să factureze serviciile prestate, dacă acestea sunt operațiuni scutite cu drept de deducere, legiuitorul reglementând operațiunile taxabile precum și plătitorii de taxă pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006, respectiv din forma aplicabilă în perioada 2007-2008.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat, în raport de prevederile art.145 alin.(1) și art.148 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006, art.1471 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ în forma aplicabilă în perioada 2007-2008, că dacă operațiunea efectuată „nu intra în sfera TVA”, așa cum considera societatea, atunci aceasta nu avea dreptul să-și exercite dreptul de deducere.

În ceea ce privește adresa nr..X./16.04.2008 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor pentru SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că, chiar dacă se admite în anumite condiții facturarea cu TVA a unei operațiuni scutite cu drept de deducere, nu se precizează că operațiunea, pe cale de consecință, nu mai trebuie analizată din punct de vedere al exercitării dreptului de deducere a TVA. Totodată, s-a constatat că adresa mai sus menționată a fost emisă ulterior tranzacțiilor derulate între cele două societăți, respectiv refacturarea s-a efectuat în perioada iulie 2006-decembrie 2007, în timp ce în cursul anului 2008, a fost emisă numai o factură storno , la luna martie.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că în oricare din situațiile prezentate societatea nu avea dreptul de deducere asupra TVA în sumă de .X. lei.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a încheiat cu .X. .X. convenția nr. Com-02 privind punerea la dispoziție de personal în care societatea din .X. a fost denumită beneficiar iar cea din Rusia, executant.

Urmare analizării contractului –convenție, organele de inspecție fiscală au constatat că executantul, respectiv .X. .X. pune la dispoziția beneficiarului, respectiv SC .X. SA personalul său calificat pentru activitatea de muncă în .X., iar beneficiarul se obliga să remunereze executantul pentru personalul oferit.

De asemenea, potrivit acestor prevederi contractuale toți lucrătorii puși la dispoziția SC .X. SA, urmau a rămâne pe toată perioada de lucru în calitate de angajați ai executantului, urmând a-și îndeplini sarcinile de serviciu în conformitate cu dispozițiile și sub controlul beneficiarului.

Totodată, pontajul cu evidența orelor lucrate urma a fi asigurat tot de beneficiar, document ce urma a fi transmis către societatea din Rusia iar plata serviciilor prestate de către executant urma a se efectua în baza unor informații confirmate de părți, respectiv: date privind persoanele puse la dispoziție, calitatea serviciilor prestate, costul calculat în baza salariilor lunare, primele realizate pentru realizarea obiectivelor anuale (conform situațiilor financiare ale SC .X. SA), pentru diferite ocazii (ziua Petrolistului), ajustări cu eventuale impozite plătite în .X. , alte cheltuieli ale specialiștilor și membrilor familiei, etc.

Din verificarea faptică a documentelor întocmite/deținute de SC .X. SA în relația cu specialiștii din Rusia, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- toți specialiștii din Rusia au fost angajați, în baza consimțământului părților, la SC .X. SA cu contract individual de muncă, persoana fizică obligându-se astfel să presteze munca pentru și sub autoritatea angajatorului din .X., așa cum a fost reglementat la art.10, art.14, art.16 și art.111 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

- salariații au îndeplinit condițiile de rezidență și au procedat conform legislației în domeniu, definind .X. centrul intereselor și au optat pentru capitalizarea venitului mondial în acest stat;

- remunerația specialiștilor a fost semnificativă în raport cu salariul minim pe economie;

- având calitatea de cetățeni străini încadrați cu contract individual de muncă, care desfășoară activitate pentru un angajator român pe teritoriul României, le-au fost aplicabile și alte prevederi din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, respectiv dispozițiile privind drepturile și obligațiile salariatului, așa cum au fost ele reglementate la art.39 din același act normativ.

-nu au fost constatate, de către reprezentanții ITM, abateri de la legislația în domeniul muncii pentru specialiștii din Rusia încadrați cu contract de muncă în .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că lunar, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă atât cheltuieli cu salariile cât și factura externă (invoice) transmisă de .X. .X., pentru decontarea cheltuielilor suportate în Rusia, pentru aceiași specialiști.

Totodată, conform anexelor aferente fiecărei facturi externe/invoice întocmită de .X. .X., organele de inspecție fiscală au constatat că natura acestor cheltuieli a fost următoarea: contravaloare salarii nete; ajutoare materiale CO, indemnizații CO, prima pentru lucru; prima rezultate anuale; impozite aplicate, cheltuieli poștale; compensare cheltuieli transport; sistem de învățământ membrii familiei; acomodare; acomodare suplimentară; asigurare medicală; asigurare de pensie; instruire; cheltuieli consultanță; asigurare de pensie condiții speciale; prima „Ziua petrolistului”; cheltuieli administrare .X. .X..

În timpul inspecției fiscale, prin adresa nr..X./13.09.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat societății documente privind justificarea serviciilor facturate de partenerul din Rusia, precum și modul în care a fost determinat cuantumul acestora.

Prin adresa nr..X./20.09.2011 reprezentanții SC .X. SA au precizat:

-„obiectul contractului încheiat între SC .X. SA și societatea .X. .X. din Federația Rusă este de a oferi personal de înaltă calificare. Personalul oferit îndeplinește la SC .X. SA funcții de director general, directori adjuncți sau manageri de diverse domenii de activitate”.

-„detașarea personalului rus și obținerea permiselor de muncă în cazul persoanelor detașate în .X. din străinătate...nu se poate obține decât pe o perioadă de maxim 1 an, la un interval minim de 5 ani, lucru care ar genera o fluctuație permanentă de manageri, cu efect negativ în funcționarea normală a rafinăriei și de altfel o misiune greu de asigurat din punct de vedere al atribuțiilor personalului pus la dispoziție”;

-„serviciile executate de către personalul pus la dispoziție sunt în conformitate cu fișele de post ale acestora, îndeplinindu-și atribuțiile și funcțiile conform contractului încheiat”;

-„documentele solicitate cu privire la contractele de muncă ale persoanelor puse la dispoziție de .X. .X., primele primite de către aceștia, indemnizațiile de concediu, asigurările medicale, primite de la angajatorul .X. .X. nu fac obiectul contractului încheiat cu SC .X. SA, Părțile au convenit la o

suma a contractului care a fost facturată lunar, justificată cu activitatea desfășurată și achitată de către SC .X. SA către prestator”.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că societatea nu a prezentat niciun document justificativ privind ajutoare materiale CO, indemnizații CO, prima pentru lucru; prima rezultate anuale; impozite aplicate, cheltuieli poștale; compensare cheltuieli transport; sistem de învățământ membrii familiei; acomodare; acomodare suplimentară; asigurare medicală; asigurare de pensie; instruire; cheltuieli consultanță; asigurare de pensie condiții speciale; prima „Ziua petrolistului”; cheltuieli administrare .X. .X..

Astfel, spre exemplificare, organele de inspecție fiscală precizează că aferent lunii aprilie 2008, .X. .X. a întocmit invoice nr. ROM -X/04 din 30.04.2008, cu o valoare de .X. euro iar conform ștatului de plată, componenta salarială a fost de .X. euro, suma ce a constituit baza de calcul a impozitului pe veniturile sub formă de salarii din străinătate (declarația 224), pentru diferența de .X. euro unitatea neprezentând niciun document justificativ, etc.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că reprezentanții societății au confirmat faptul că specialiștii din Rusia îndeplinesc în baza contractului individual de muncă încheiat pe teritoriul național și fișei postului, funcții importante în cadrul SC .X. SA, activități dovedite cu „decizii, grafice de lucru, contracte, liste de avizări a contractelor, aprobări de plăți”.

Pentru toate aceste activități, desfășurate la și numai pentru SC .X. SA, specialiștii au fost remunerați, conform contractului individual de muncă.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin plata salariului părțile au recunoscut faptul că persoana fizică a prestat activitatea convenită sub autoritatea angajatorului SC .X. SA.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru aceeași activitate (cea prestată la și sub autoritatea SC .X. SA în folosul exclusiv al acesteia) specialiștii din Rusia au fost remunerați de două ori, dublându-se astfel cheltuielile înregistrate de SC .X. SA.

În evidența contabilă a SC .X. .X. SA, pentru un singur serviciu prestat se regăsesc două categorii de cheltuieli:

-cheltuieli cu remunerarea personalului, conturi contabile 641, 645, 635, etc.

-cheltuieli prestate de terți, cont contabil 628.

De asemenea, s-a constatat că ambele categorii de cheltuieli au fost considerate de către societate, deductibile fiscal la determinarea rezultatului fiscal.

Având în vedere că specialiștii au desfășurat activitate la SC .X. SA conform fișei postului, au asigurat prezența zilnică conform programului de lucru, respectiv 8 ore/zi, au onorat sarcinile de serviciu, au fost beneficiarii prevederilor Codului Muncii, organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate fiscală doar pentru cheltuielile cu salariile și contribuțiile aferente acestora.

În sprijinul abordării fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și următoarele aspecte:

-salariații au îndeplinit condițiile de rezidență și au procedat conform legislației în domeniu, definind .X. centrul intereselor și au optat pentru capitalizarea venitului mondial în acest stat;

-inadvertențele privind statutul specialiștilor din Rusia în cadrul SC .X. SA (angajați cu contract individual de muncă) și descrierea calității specialiștilor din Rusia oferită de SC .X.&.X. SRL în conținutul dosarului prețurilor de transfer (persoane detașate-salariați ai .X.).

Fără existența altor dispoziții ce ar putea fi executate pentru onorarea convenției privind punerea la dispoziție de personal, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu are obiect, iar pe cale de consecință cheltuielile în sumă de **.X. lei**, înregistrate de SC .X. SA în perioada supusă verificării sunt nedeductibile fiscal, societatea încălcând prevederile art.19 alin.(1), art.21, capitolul 7.10.2 „Cheltuieli”, pct.218 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct.36 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 privind aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, capitolul 8.10.2, pct.262 alin.(1).

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că asupra modului de abordare fiscală a cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal a fost solicitat punct de vedere la Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, întocmindu-se în acest sens adresele nr..X./X./25.08.2011 și nr..X./X./29.09.2011 iar prin adresa nr..X./29.09.2011 și nr..X./06.10.2011, reprezentanții Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală –Direcția Prețuri de transfer –Analiza de risc au considerat corectă abordarea fiscală a cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal, atunci când există o dublă remunerare a aceluiași serviciu prestat de către specialiștii din Rusia.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal de către .X. .X., în sumă de .X. lei, evidențiate în contul 628 (anexa nr.2.2.1 B).

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că locul prestării pentru aceste servicii este în .X. conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.13 alin.(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind art.133 din Codul fiscal.

De asemenea, au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că societatea a aplicat taxarea inversă pentru aceste servicii, în cuantum de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2) și a înregistrat TVA , atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere fiind însă limitat și condiționat de art.145-147 din același act normativ.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă acestor prestări de servicii, nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a mai constatat faptul că societatea a înregistrat achizițiile de servicii în jurnalele de cumpărări și decontul de TVA la rândul 7 respectiv rândul 19 „Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)”, fiind respectate prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare iar potrivit prevederilor pct.13 alin.(8) din HG nr.44/2004, privind art.133 din Codul fiscal, aceste servicii nu implică obligații referitoare la declararea prin Declarația recapitulativă cod 390.

3) Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SA a încheiat în data de 18.12.2007, cu .X. .X. BV din Olanda un contract de facilitare împrumut succesiv .X./2007, „care stabilește termenii prin care Creditorul convine să pună la dispoziția Împrumutatului facilitarea de împrumut succesiv („Împrumutul”), sub formă de avansuri multiple, cu suma principală cumulată care în niciun moment să nu depășească EUR X (o sută cincizeci de milioane de EURO) pentru a fi folosit de către Împrumutat la finanțarea capitalului său de lucru”.

Conform contractului „Perioada de retragere” reprezintă „perioada care începe odată cu data acestui Contract și se încheie pe 10 Noiembrie 2008 sau, dacă este mai devreme, data la care toate Avansurile și dobânzile și toate sumele plătibile sub incidența prezentului Contract devin datorate și plătibile de către Împrumutat” iar „Data de rambursare” reprezintă datele specificate în Programul 2, respectiv data de 12 noiembrie 2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în data de 04.04.2008, părțile au încheiat primul amendament la contractul de împrumut –PLK X facilitate de reînnoire a împrumutului, convenind la modificarea scopului contractului, în sensul:” acest contract stabilește termenii și condițiile, precum și obiectul prezentei, prin care creditorul să pună la dispoziția Împrumutatului facilitățile de reînnoire a împrumutului (Împrumutul) sub forma unor avansuri, valoarea totală principală care, în orice perioadă de timp nu trebuie să depășească suma de X EURO (douăsutetreceți de milioane de EURO) pentru a fi folosiți de Împrumutat în scopul finanțării capitalului de lucru”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prin amendamentul al doilea (PLK .X./12.11.2007) la contractul de împrumut .X./2007, au fost operate modificări asupra datei de rambursare, în sensul că „Data de rambursare” înseamnă:

„a) 12 decembrie 2008

b) În cazul în care, dar nu mai târziu de 10 zile înainte de data prevăzută la litera (a), Creditorul sau împrumutatul face o declarație din care să rezulte că această dată nu se va prelungi, aceasta va fi mărită cu un an începând cu data stipulată în paragraful (a).

c) În anii următori, data de rambursare stipulată în paragraful (b) va fi prelungită pentru perioadele ulterioare de un an, cu excepția cazurilor în care Creditorul sau Împrumutatul face o declarație cu privire la mărirea perioadei de rambursare. O astfel de declarație se va face cu nu mai mult de 10 zile înainte de data de rambursare valabilă în acel moment.”

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin al treilea amendament (PLK X/14.09.2009) valoarea principală a creditului a crescut la X EURO.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în toată perioada decembrie 2007- decembrie 2010, „împrumutul a fost acordat în tranșe nu mai mici de X euro și nu mai mult de valoarea principală negociată, pe sold”.

Totodată, s-a constatat că, așa cum s-a derulat contractul de împrumut, societatea a efectuat atât trageri cât și restituiri ale principalului, astfel încât

rulajele debitoare (reprezentând restituiri) și rulajele creditoare (reprezentând trageri de împrumut) ale contului X „K AS imp. X” au înregistrat miscări semnificative, unitatea păstrând totodată condiția de bază: datoria față de .X. .X. nu a depășit suma contractată.

Societatea a considerat „contractul de facilitare împrumut succesiv” ca fiind pe termen scurt, considerând vechimea soldului, în orice moment, mai mică de un an de zile.

Prin trageri și restituiri succesive, SC .X. SA a considerat lichidat soldul inițial al fiecărei luni calendaristice în parte, iar excedentul de plăți în contul rambursării a fost atribuit pentru acoperirea tragerilor din luna în curs.

Astfel, societatea a considerat fiecare tragere de împrumut, judecând în mod independent vechimea fiecărei trageri în parte.

Organele de inspecție fiscală au constatat că față de modul în care a fost derulat contractul de împrumut, de clauzele acceptate de părți, de legislația fiscală în domeniu, contractul de împrumut încheiat de SC .X. SA .X. cu .X. .X. BV a fost considerat un contract de împrumut pe termen lung.

Au fost avute în vedere următoarele aspecte:

-contractul de facilitare împrumut succesiv nu poate fi judecat fracționat, pentru fiecare tragere în parte, deoarece el reprezintă un tot, iar subiectul de drept este unul simplu și bine definit;

-pe toată perioada derulării contractului, împrumutul nu a fost lichidat, astfel încât perioada de valabilitate să fie întreruptă și să fie inferioară unui an calendaristic pentru a fi îndeplinită condiția de a fi împrumut pe termen scurt.

-așa cum a fost gestionat contractul, atât contabil cât și financiar, acesta a fost tratat ca fiind un singur angajament ce s-a derulat din decembrie 2007 până la zi.

-din analiza modului de calcul al dobânzii (LIBOR+1,2%) a reieșit faptul că în fiecare an contractual sau an fiscal în parte, au fost calculate dobânzi pe o perioadă egală cu 365 zile. Având în vedere faptul că datoria față de societatea olandeză nu a fost stinsă niciodată, dobânzile au curs continuu, plasând creditul la datorii pe termen lung.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că timp de cel puțin trei ani fiscali SC .X. SA a înregistrat datorii față de .X. .X. BV iar valoarea datoriei a fost majorată continuu și progresiv având la bază regula „Tragere importantă –restituiri succesive inferioare tragerii”.

-clauza de restituire nu a fost niciodată îndeplinită, iar perioada de derulare a contractului a fost decembrie 2007 la zi.

Având în vedere caracteristicile minimale ale unui credit reînnoibil/revolving pe termen scurt (așa cum l-a considerat societatea verificată), respectiv:

- perioada maximă de acordare este de 12 luni. La data scadenței creditul trebuie să fie rambursat în totalitate;
- se pot efectua mai multe trageri în cadrul limitei;
- după efectuarea rambursării tranșelor creditul poate fi utilizat din nou;
- creditul va fi rambursat conform graficului de rambursare. Duratele standard pentru tranșe sunt 30/60/90/120 de zile în funcție de nevoile clientului,

Organele de inspecție fiscală au constatat că împrumutul acordat de .X. .X. B.V. nu se circumscrie acestora.

- organele de inspecție fiscală precizează că în susținerea constatărilor sunt și mențiunile făcute de SC .X.& .X. SRL care a întocmit dosarul prețurilor de transfer, la subpunct criteriile de căutare, atunci când a analizat dacă serviciile de finanțare sunt efectuate la prețul de piață.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat faptul că pe toată perioada derulării contractului , capitalul propriu al SC .X. SA a avut valoare negativă, iar nivelul dobânzii (LIBOR+1,2%) a fost sub nivelul rate dobânzii anuale în vigoare, actualizată prin hotărâre a Guvernului.

De asemenea, în ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar , organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt nedeductibile, acestea reportându-se în perioadele fiscale următoare.

Având în vedere cele mai sus precizate, precum și prevederile art.23 alin.(1), alin.(2), alin.(3), alin.(5) lit.b), alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.59, pct.60, pct.61, pct.62 și pct.63 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că dobânda aferentă derulării contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007, pentru perioada 2007-decembrie 2010, în sumă totală de .X. lei și pierderea netă din diferențele de curs valutar aferentă derulării contractului de facilitare împrumut succesiv LFA -X/2007, aferentă perioadei 2008-2010, în sumă totală de .X.,17 lei, sunt nedeductibile fiscal, acestea reportându-se în perioada următoare în condițiile art.23 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

Astfel, pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că dobânda în sumă de .X. lei aferentă derulării contractului de împrumut succesiv LFA -X/2007 este nedeductibilă fiscal, implicația fiscală a acestei constatări fiind diminuarea pierderii fiscale în anul 2007 cu suma de .X. lei, cu drept de reportare în perioadele ulterioare.

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că dobânda în sumă de X lei precum și pierderea netă din diferențele de curs

valutar în sumă de **X lei**, aferente derulării contractului de facilitare împrumut succesiv LFA -X/2007, sunt nedeductibile fiscal, implicația fiscală a acestei constatări fiind diminuarea pierderii fiscale în anul 2008 cu suma totală de **X lei**, cu drept de reportare în persoanele ulterioare.

Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că dobânda în sumă de **X lei** precum și pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă de **X lei**, aferente derulării contractului de facilitare împrumut succesiv LFA -X/2007, sunt nedeductibile fiscal, implicația fiscală a acestei constatări fiind diminuarea pierderii fiscale în anul 2009 cu suma totală de **X lei**, cu drept de reportare în persoanele ulterioare.

Pentru perioada 01.01-30.09.2010, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că dobânda în sumă de **X lei** precum și pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă de **X lei**, aferente derulării contractului de facilitare împrumut succesiv LFA -X/2007, sunt nedeductibile fiscal, implicația fiscală a acestei constatări fiind diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.01-30.09.2010 cu suma totală de **X lei**, cu drept de reportare în persoanele ulterioare.

Pentru perioada 01.10-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că dobânda în sumă de **X lei** precum și pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă de **X lei**, aferente derulării contractului de facilitare împrumut succesiv LFA -X/2007, sunt nedeductibile fiscal, implicația fiscală a acestei constatări fiind diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.10-31.12.2010 cu suma totală de **X lei**, cu drept de reportare în perioadele ulterioare.

În urma inspecției fiscale, având în vedere și alte constatări necontestate de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de X lei, din care societatea contestă suma de .X. lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei, din care, pentru taxa pe valoarea adăugată contestată de societate în sumă de .X. lei, accesoriile contestate de societate fiind în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere cele constatate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală referitor la „impozitul pe profit”, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe care au condus la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, respectiv de la o pierdere de .X. lei la .X. lei, din care societate contestă măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

În baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-PH .X./23.12.2011, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.F.PH .X./23.12.2011 prin care s-a stabilit în sarcina societății, obligația plății sumei

totale de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Totodată, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri nr..X./23.12.2011 prin care s-a stabilit în sarcina societății obligația recuperării din profiturile impozabile a pierderii fiscale stabilită în timpul inspecției fiscale în sumă de .X. lei și ajustarea rezultatului fiscal înscris în registrul de evidență fiscală cu suma de .X. lei, din care SC .X. SA contestă măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile privind punerea la dispoziție de personal, cheltuieli cu pierderi din diferențe de curs valutar și cheltuieli cu dobânzi, aferente contractului de facilitare împrumut succesiv nr..X./2007.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă SC .X. SA poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere aferentă taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise SC .X. SRL în condițiile în care societatea nu justifică cu documente necesitatea prestării acestor servicii .

În fapt, în perioada iulie 2006 - martie 2008, SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând contravaloare curse de avion efectuate pe diverse rute aeriene.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că furnizorul de drept al acestor servicii a fost SC .X. SRL .X., iar SC .X. SRL, persoana afiliată grupului .X., a refacturat societății verificate contravaloarea serviciilor prestate pe considerentul că beneficiarul a fost SC .X. SA.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente din care să reiasă persoanele care au efectuat deplasarea, calitatea persoanelor care au fost la bordul aeronavelor, necesitatea deplasărilor, durata, acțiunile întreprinse, uzufructul acțiunilor, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006, prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, art.146 alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în anul 2007, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei.

În drept, art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2006:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să îi fie prestate dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Începând cu data de 01.01.2007, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

„(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;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011, se reține faptul că în perioada iulie 2006-martie 2008, SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL reprezentând contravaloare curse de avion efectuate pe diverse rute aeriene.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL pe motiv că SC .X. SA nu a prezentat documente din care să reiasă persoanele care au efectuat deplasarea, calitatea persoanelor care au fost la bordul aeronavelor, necesitatea deplasărilor, durata, acțiunilor întreprinse, uzufructul acțiunilor sau să probeze efectuarea rutelor de transport (interne sau externe).

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat societății acte și documente din care să rezulte persoanele care au efectuat aceste deplasări, scopul și necesitatea deplasărilor, precum și probarea rutelor internaționale de transport aerian, respectiv: contracte comerciale, ordin de deplasare/dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea; numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; stampila unității, semnătura conducătorului unității; data; data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii, data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare; cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul (eventuale documente de cazare și transport terestru în localitățile incluse în graficul deplasărilor), numărul și data actului, suma; numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit, semnăturile persoanelor avizate: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans; documente de casă din care să rezulte că a fost acordată indemnizația de deplasare-diurnă; caietul de zbor al aeronavelor din care să rezulte rutele parcurse, graficul orar, lista pasagerilor aeronavelor, documentele privind staționarea aeronavelor în diverse aeroporturi incluse în graficul de zbor, eventuale contracte comerciale încheiate în urma deplasărilor efectuate; documente privind atribuțiile persoanelor care au făcut deplasarea; registrul deciziilor Consiliului de Administrație conform Legii nr.31/1990.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-PH nr..X./23.12.2011, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că pentru justificarea realității, necesității și oportunității serviciilor, SC .X. SA a prezentat în timpul inspecției fiscale: contracte de prestări servicii aerian încheiate între SC .X.SRL .X. și SC .X. SRL .X., un număr de 7 liste cu numele pasagerilor aeronavelor, rute efectuate și zilele în care au fost efectuate zborurile, Hotărârea Consiliului de Administrație adoptată la ședința din 29.05.2006 și Hotărârea Consiliului de Administrație nr.13/01.09.2006, Actul constitutiv în care au fost consemnate atribuțiile membrilor și președintelui Consiliului de Administrație.

În plus, reprezentanții societății au precizat că aeronavele au stat la dispoziția președintelui Consiliului de Administrație, fără a prezenta Convenția din data de 01.05.2005 care stipulează acest lucru, act invocat și în adresele societății nr..X./17.12.2007 și nr..X./23.01.2008 prin care s-au

efectuat unele regularizări privind perioada și contravaloarea serviciilor prestate.

În urma analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-cu excepția listelor de pasageri prezentate, nu au fost identificate/prezentate alte documente tehnico-operative, financiar-contabile din care să reiasă ruta efectuată, persoanele care au efectuat deplasarea, calitatea persoanelor care au fost la bordul navelor, necesitatea deplasărilor, durata, acțiunile întreprinse, uzufuctul obținut de SC .X. SA urmare acestor deplasări aeriene;

-conform listelor de pasageri prezentate, la bordul aeronavei au fost și alte persoane fizice care nu aveau nicio calitate în cadrul societății;

-în Hotărârea Consiliului de Administrație adoptată la ședința din 29.05.2006, se face referire la prezența pe teritoriul național a domnului .X. – președinte CA, iar pe ordinea de zi a fost o singură propunere de analizat, respectiv vânzarea unui imobil (clădire și teren) situat în municipiul .X.;

-în Hotărârea Consiliului de Administrație din 01.09.2006 prezidată de domnul .X., au fost analizate propunerile de eliberare și numire din/în funcția de Director General Executiv al SC .X. SA.

Din datele înscrise în facturile fiscale emise de prestatorul de servicii privind rutele de zbor efectuate – itinerar/data, a rezultat că pentru aceste două deplasări (din data de 29.05.2006 și 01.09.2006), președintele Consiliului de Administrație nu a folosit mijloace de transport aerian;

-nu a fost prezentat registrul deciziilor Consiliului de Administrație conform Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, document ce gestionează hotărârile Consiliului de Administrație și pe cale de consecință, ar fi consemnat prezența membrilor/președintelui CA la ședințe, subiectele de pe ordinea de zi, deciziile luate.

Având în vedere actele prezentate de SC .X. SA precum și situația de fapt constatată, organele de inspecție fiscală au solicitat directorului financiar-contabil și contabilului șef al societății, prin adresa nr..X./13.09.2011, prezentarea documentelor referitoare la „cheltuielile înregistrate în contul contabil 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, reprezentând contravaloarea curselor aeriene efectuate pe diverse rute, facturate de SC .X. SRL.

Prin adresa de răspuns nr..X./20.09.2011, reprezentanții societății au precizat că „documentele referitoare la cursele aeriene facturate de către SC .X. SRL au fost puse la dispoziție în timpul controlului”.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a putut prezenta în timpul inspecției fiscale,

documente justificative din care să rezulte persoanele care au efectuat aceste deplasări, scopul și necesitatea deplasărilor, și totodată măsura în care au fost aferente în folosul operațiunilor sale taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să rezulte că serviciile achiziționate în baza facturilor, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

Or, nici prin contestația formulată, SC .X. SA nu a depus documente din care să rezulte că serviciile mai sus menționate sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății și nici nu face precizări în cuprinsul contestației care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește documentele justificative.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de 01.01.2005 a fost încheiat între SC .X. SA, în calitate de prestator și SC .X. SRL (fosta SC .X. .X. SRL), în calitate de beneficiar un „Contract de prestări servicii transport aerian” , prin care potrivit obiectului contractului :

„Prestatorul pune la dispoziția Beneficiarului o aeronavă de tipul Gulfstream 200 de 9 locuri, împreună cu echipajul și echipamentul adecvat transportului aerian de pasageri, pentru efectuarea a minimum 130 de ore de zbor garantate pe an, în valoare totală de 500.000 USD asigurând prioritate beneficiarului față de alți beneficiari.

Prestatorul va presta în favoarea Beneficiarului la solicitarea acestuia zboruri în regim charter cu aeronava menționată anterior, în țară și străinătate, având configurația de locuri VIP”.

De asemenea, potrivit facturilor nr..X./30.06.2006, nr..X./05.07.2006, nr..X./06.07.2006, nr..X./12.07.2006, nr..X./17.07.2006, emise de SC .X.SA către SC .X. SRL și a facturii nr..X./31.07.2006 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SA, depuse la dosarul cauzei, se reține faptul că în baza acestui contract, SC .X. SA a facturat către SC .X. SRL contravaloare curse avion.

Totodată, se reține că SC .X. SRL a emis către SC .X. SA facturi reprezentând „decontare plăți în numele clientului cf. anexă” .

Or, se reține faptul că, în baza contractului mai sus menționat, SC .X. SA a prestat servicii în favoarea SC .X. SRL și nu în favoarea SC .X. SA.

Prin urmare, se reține că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei **nu rezultă că beneficiarul final al acestor servicii ar fi SC .X. SA**, societatea contestată nedeputând la dosarul cauzei, în acest sens, vreun contract sau alte documente din care să rezulte o altă situație de fapt.

Astfel, se reține faptul că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă necesitatea refacturării contravalorii curselor de avion de către SC .X. SRL către SC .X. SA.

Pe cale de consecință, nu poate fi reținut argumentul societății, potrivit căruia „în baza facturilor emise de transportatorul SC .X.SA .X. (CUI .X.), SC .X. SRL .X. a emis în mod eronat către SC .X. SA .X. facturi de decontare pentru plăți în contul clientului și, în plus a colectat și taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile de transport internațional aerian de persoane, operațiuni care erau scutite de TVA.

De menționat că , în aceste cazuri nu erau aplicabile dispozițiile art.137 alin.(3) lit.e) ci prevederile art.129 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cu care, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat era însăși serviciile respective.

În speță, în relația cu SC .X.SA .X., SC .X. a acționat în nume propriu, dar în contul SC .X. SA situație în care, față de prevederile art.129 alin.(2) din Codul fiscal, nu trebuia să factureze cu TVA către SC .X. SA”.

Oricum, în ambele situații (prevăzute de art.137 alin.3 lit.e) și de art.129 alin.2 Cod fiscal), în facturile emise de SC .X. SRL .X. nu trebuia evidențiată tva având în vedere că serviciile erau scutite de tva.”

Mai mult, analizând facturile depuse la dosarul cauzei, se reține că SC .X.SA a facturat către SC .X. SRL **în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată** contravaloarea curse avion iar ulterior SC .X. SRL a refacturat către SC .X. SA aceste servicii, **în regim de taxare, emițând către SC .X. SA** “factură decontare plăți în numele clientului cf. anexă”.

Însă, din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate verifica dacă în relația dintre SC .X.SA și SC .X. SA , SC .X. SRL este din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată cumpărător revânzător, pentru care serviciile prestate se încadrează în prevederile art.129 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sau reprezintă servicii refacturate de SC .X. ROM SRL în temeiul art.137 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia constatarea refacturării eronate a acestor servicii de către furnizorul SC .X. SRL .X. a avut loc în timpul unor acțiuni de inspecție fiscală derulate simultan, atât la SC .X. SA cât și la SC .X. SRL, situație în care, aceste aspecte trebuiau analizate și clarificate de cele două echipe de inspecție fiscală în temeiul art.5 alin.(1) coroborat cu art.21 alin.(4), respectiv art.94 alin.(3) lit.e) din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că în conformitate cu dispozițiile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006, respectiv dispozițiile art.145 alin.(2) din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective iar așa cum s-a arătat mai sus SC .X. SA nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici la momentul soluționării contestației documente justificative din care să rezulte persoanele care au efectuat aceste deplasări, scopul și necesitatea deplasărilor, și totodată măsura în care au fost aferente în folosul operațiunilor sale taxabile, deși aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să rezulte că serviciile achiziționate în baza facturilor, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

Mai mult, așa cum s-a arătat mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra „refacturării eronate” a acestor servicii de către SC .X. SRL, având în vedere că nu au fost depuse documente la dosarul cauzei din care să rezulte relația dintre cele două societăți.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organul de inspecție fiscală era obligat să procedeze la stabilirea corectă a bazei impozabile, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, la momentul începerii inspecției fiscale iar acest lucru se impunea și față de dispozițiile pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la corectarea documentelor, potrivit cărora pot fi corectate numai anumite elemente din facturi, respectiv, **cele care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial**, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile art. 81¹ alin.(3) din HG nr.44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, care stipulează:

„(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la

beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii conform art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor, sau nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă au fost supuși unei inspecții fiscale - această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”

*Astfel, se reține că prestatorul, în speță, are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii conform art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, **dar numai în situația în care informațiile “omise” sau «înscrise eronat» nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor, sau nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial.***

Or, așa cum s-a arătat mai sus, SC .X. SRL a emis facturi de prestări servicii către SC .X. SA în regim de taxare astfel că o corecție a acestor facturi ar conduce la o modificare a regimului fiscal al operațiunilor facturate inițial iar pe de altă parte, nu se face dovada că SC .X. SRL s-a aflat în situația reglementată la pct. 81¹ (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează:

“În situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare și ulterior intră în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143, 144 sau 144¹ din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzător operațiunilor realizate.”

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia au fost invocate eronat prevederile art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada 2007-2008, întrucât acest articol se referă exclusiv la operațiunile taxabile, care, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(9) lit.a) din același act normativ, sunt operațiunile „pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140”, având în vedere faptul că „operațiunile analizate se încadrează la art.126 alin.(9) lit.b) –operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, operațiuni prevăzute la art.143-144¹- fiind evident faptul că, acestea sunt operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a

cauzei având în vedere faptul în cuprinsul raportului de inspecție fiscală au fost menționate prevederile art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în sensul explicitării faptului că prin Codul fiscal nu se „*lasă la latitudinea agenților economici în ce regim de taxă să factureze serviciile, dacă aceste operațiuni sunt scutite cu drept de deducere*” precum și faptul că societatea nu a justificat cu documente scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Mai mult, în ceea ce privește argumentul potrivit căruia operațiunile analizate se încadrează la art.126 alin.(9) lit.b) „ –operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, operațiuni prevăzute la art.143-144¹- fiind evident faptul că, acestea sunt operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă pe valoarea adăugată,” acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că prin înregistrarea în evidența contabilă a facturilor emise de SC .X. SRL și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, SC .X. SA a considerat operațiunile taxabile iar atâta timp cât societatea nu a justificat cu documente scutirea de taxă pe valoarea adăugată, prestatorul avea obligația facturării serviciilor de transport.

În ceea ce privește argumentul societății că a fost invocat incorect alin.(3) al aceluiași art.150, (care nu era în vigoare în anul 2006, când s-a derulat o parte importantă a operațiunilor), respectiv pct.58 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care se referă exclusiv la operațiunile taxabile așa cum rezultă și din titlul art.150 „Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din .X.”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că organul de inspecție fiscală a consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că aceste prevederi sunt aplicabile în anul 2007, fiind invocat ca temei de drept pentru această perioadă .

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia adresa nr..X./16.04.2008 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor confirmă integral faptul că în cazul unor operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere, legislația fiscală nu prevede imperativ obligația corectării facturilor, iar pentru respectarea principiului neutralității taxei, beneficiarul nu poate fi privat de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în mod eronat furnizorului, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât pe de o parte societatea nu a justificat exercitarea dreptului de deducere cu documente iar pe de altă parte nu justifică cu documente nici scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Mai mult, opinia Direcției de legislație în domeniul TVA exprimată prin adresa nr..X./16.04.2008 nu este aplicabilă speței întrucât organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că aceasta nu a justificat cu documente că serviciile de transport aerian achiziționate de la SC .X. .X. SRL au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește argumentul societății că bugetul de stat nu a fost prejudiciat în niciun fel de încasarea taxei pe valoarea adăugată înscrisă eronat pe facturile fiscale, având în vedere faptul că SC .X. SA a dedus această sumă iar SC .X. .X. SRL a colectat suma în cauză și a achitat-o către bugetul de stat, efectul asupra bugetului de stat fiind neutru, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că așa cum s-a arătat mai sus societatea și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de transport internațional aerian refacturate de către SC .X. SRL, nedemonstrând faptul că aceste servicii au fost utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge **contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de accesorii aferente debitului reprezentând TVA este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Având în vedere faptul că în sarcina contestatarei a fost reținut debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aceasta

datorează pe cale de consecință și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei.

Totodată, având în vedere mai sus precizate, faptul că nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada și cota aplicată, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de SC .X. SA **împotriva Deciziei de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată .**

3) Referitor la cererea formulată de SC .X. SA privind introducerea forțată în procedura de soluționare a contestației a SC .X. SRL, în ceea ce privește contestarea sumei de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă cheltuielilor cu serviciilor de transport internațional aerian de persoane, refacturate de SC .X. .X. SRL către SC .X. SA –Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra admisibilității cererii privind introducerea forțată în procedura de soluționare a contestației a SC .X. SRL în condițiile în care introducerea în procedura de soluționare a contestației a SC .X. SRL nu este de natură să conducă, pe perioada supusă verificării, la o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-PH .X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011, SC .X. SA a solicitat introducerea forțată în procedura de soluționare a contestației în ceea ce privește contestarea sumei de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă cheltuielilor cu serviciilor de transport internațional aerian de persoane, refacturate de SC .X. .X. SRL către SC .X. SA a SC .X. SRL.

În drept, art.212 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare stipulează :

“ Introducerea altor persoane în procedura de soluționare

(1) Organul de soluționare competent poate introduce, din oficiu sau la cerere, în soluționarea contestației, după caz, alte persoane ale căror interese juridice de natură fiscală sunt afectate în urma emiterii deciziei de soluționare a contestației. Înainte de introducerea altor persoane, contestatorul va fi ascultat conform art. 9.

(4) Dispozițiile Codului de procedură civilă referitoare la intervenția forțată și voluntară sunt aplicabile.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare competent poate introduce, din oficiu sau la cerere, în soluționarea contestației alte persoane ale căror interese juridice de natură fiscală sunt afectate în urma emiterii deciziei de soluționare a contestației.

Potrivit pct.8.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

„8.3. *Intervenția forțată este forma de participare a terților în soluționarea contestațiilor, care sunt introduși de către organele de soluționare din oficiu sau la cererea contestatorului. În cazul în care cererea de intervenție forțată este formulată de contestator, aceasta va fi motivată în fapt și în drept.*”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, intervenția forțată este forma de participare a terților în soluționarea contestațiilor, care sunt introduși de către organele de soluționare din oficiu sau la cererea contestatorului.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011, SC .X. SA a solicitat în baza dispozițiilor art.212 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, introducerea forțată în procedura de soluționare a contestației în ceea ce privește contestarea sumei de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă cheltuielilor cu serviciilor de transport internațional aerian de persoane, refacturate de SC .X. .X. SRL către SC .X. SA, a SC .X. SRL.

Așa cum s-a arătat la pct.1 din prezenta decizie, în raport de documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, precum și faptul că societatea nu a adus argumente de fapt și de drept care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, cererea formulată de SC .X. SA privind introducerea forțată în procedura de soluționare a contestației a SC .X. SRL nu este de natură să conducă, pe perioada supusă verificării, la o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată cererea formulată de SC .X. SA privind introducerea forțată în procedura de soluționare a contestației a SC .X. SRL.

4) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal de către .X. .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere aferent taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. .X. reprezentând costul serviciilor de punere la dispoziție de personal, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile contractuale din cuprinsul Convenției nr.Com-.X./05 octombrie 2003 și de Actul adițional nr.X./01.11.2008.

În fapt, SC .X. SA a încheiat cu .X. .X. Convenția nr. Com-.X./05.10.2003 privind punerea la dispoziție de personal în care societatea din .X. a fost denumită beneficiar iar cea din Rusia, executant.

În baza Convenției nr. Com -.X./05.10.2003, .X. .X., în calitate de executant a pus la dispoziția beneficiarului, respectiv SC .X. SA, personalul său calificat pentru activitatea de muncă desfășurată în .X..

De asemenea, personalul pus la dispoziția SC .X. SA a fost angajat, în baza consimțământului părților, la SC .X. SA cu contract individual de muncă, persoana fizică obligându-se astfel să presteze munca pentru și sub autoritatea angajatorului din .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada iulie 2006-decembrie 2010, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă facturile de punere la dispoziție de personal emise de .X. .X., în baza Convenției nr. Com-.X./5 octombrie 2003, aplicând taxarea inversă pentru aceste servicii și înregistrând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei atât ca taxa deductibilă cât și ca taxă colectată.

De asemenea, au constatat faptul că locul prestării pentru aceste servicii este în .X. conform art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.13 alin.(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au diminuat TVA deductibilă cu suma de .X. lei și au majorat TVA de plată stabilită în sarcina societății cu aceeași sumă.

În drept, potrivit art.145 alin. (1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada iulie 2006- decembrie 2006:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(...)

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Potrivit prevederilor legale precizate mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să îi fie prestate dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Începând cu data de 01.01.2007, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(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;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține faptul că între Societatea .X. .X. .X. Rusia, în calitate de « executant » și SC .X. SA în calitate de beneficiar a fost încheiată Convenția nr. Com-.X./05.10.2003.

Potrivit pct.1.1 din Convenție « Ținând cont de faptul, că Executantul deține în numericul sau de personal lucrători, care posedă o experiență considerabilă, în domeniul extracției țițeiului, în procesarea țițeiului și în obținerea produselor petroliere, iar Beneficiarul are nevoie de asemenea

lucrători, Executantul pune la dispoziția Beneficiarului –Societate de Acțiuni « .X. », personalul să calificat pentru activitate de muncă în .X. și anume la Societatea pe Acțiuni « .X. », iar Beneficiarul se obligă să remunereze Executantul pentru personalul oferit. »

Potrivit pct.1.3 din convenție « Toți lucrătorii, puși la dispoziția Beneficiarului, vor rămâne pe toată perioada de lucru în calitate de angajați ai Executantului, își vor îndeplini sarcinile sale de serviciu în conformitate cu dispozițiile și sub controlul beneficiarului. »

Totodată, potrivit art.3 « Drepturile executantului » pct.1.2 , executantul are dreptul « să solicite de la Beneficiar plata cuvenită la timp, pentru personalul pus la dispoziție, în conformitate cu prezenta Convenție. »

De asemenea, potrivit pct.6.1, pct.6.2, și pct.6.3 din convenție :

Pct.6.1 « Costul total al serviciilor prestate de către Executant va fi negociată de către ambele Părți în Acte (în continuare –Act). Formularul tipizat al unui Act este expus în Anexa nr.2 la prezenta Convenție ».

Pct.6.1.2. « În costul total al serviciilor prestate, de către Executant, vor fi incluse cheltuielile legate de costul călătoriei lucrătorilor puși la dispoziție , precum și a membrilor familiilor lor (soț, soție, copii până la 18 ani etc.) până la locul de destinație –la Beneficiar și costul călătoriilor de reîntoarcere la locul domiciliului permanent în țara lor ».

Pct.6.1.3 « Beneficiarul va achita singur, din contul său, cheltuieli legate de rezidență (locuirea) lucrătorilor, indemnizațiile de deplasare (spezele), precum și alte cheltuieli de serviciu ale lucrătorilor, legate de activitate Beneficiarului. Aceste cheltuieli nu vor fi compensate , nu vor fi plătite și nu vor fi plătite, și nu vor fi incluse în costul serviciilor de către executant, conform prevederilor prezentei conventii. »

Pct.6.2 « Executantul se obligă să expedieze dar nu mai târziu de data de 15 a fiecărei luni actul corespunzător ».

Pct.6.3 stipulează « Executantul se obliga ca, în termeni rezonabili, după primirea Actului (semnat de către Beneficiar) să prezinte Beneficiarului factura în vederea plăților serviciilor prestate în perioada indicată în Act. În factură vor fi indicate obligatoriu valoarea serviciilor prestate, suma tuturor impozitelor, care urmează a fi plătite, precum și alte sume, care trebuiesc reținute sau urmează a fi plătite. »

Astfel, se reține faptul că potrivit prevederilor contractului, .X. .X. .X. din Rusia pune la dispoziția SC .X. SA, personalul său calificat pentru activitatea de muncă în .X. iar Beneficiarul se obligă să remunereze .X. .X. .X. din Rusia pentru personalul oferit.

De asemenea, se reține faptul că toți lucrătorii, puși la dispoziția Beneficiarului, urmau a rămâne pe toată perioada de lucru în calitate de angajați ai Executantului.

Totodată, potrivit art.3 « Drepturile executantului » pct.1.2 , executantul are dreptul « **să solicite de la Beneficiar plata cuvenită la timp, pentru personalul pus la dispoziție, în conformitate cu prezenta Convenție. »**

De asemenea, **costul total al serviciilor prestate de către Executant urma a fi negociat de către ambele părți în « Acte » (...)** iar în **costul total al serviciilor prestate**, de către Executant, urmau a fi incluse **cheltuielile legate de costul călătoriei lucrătorilor puși la dispoziție , precum și a membrilor familiilor lor (soț, soție, copii până la 18 ani etc.) până la locul de destinație –la Beneficiar și costul călătoriilor de reîntoarcere la locul domiciliului permanent în țara lor iar beneficiarul urma a achita din contul său, « cheltuieli legate de rezidență (locuirea) lucrătorilor, indemnizațiile de deplasare (spezele), precum și alte cheltuieli de serviciu ale lucrătorilor, legate de activitate Beneficiarului. Aceste cheltuieli nu vor fi compensate, nu vor fi plătite și nu vor fi plătite, și nu vor fi incluse în costul serviciilor de către executant, conform prevederilor prezentei conventii. »**

De asemenea, potrivit Actului adițional nr..X./01.11.2008 la Convenția nr. ROM -.X./05.10.2003, la pct.1.1, se precizează că “(...) *Executantul va presta următoarele servicii:*

-furnizare personal”.

Potrivit art.6 “Efectuarea plății pentru servicii”:

Pct.6.1 “*Costurile lunare ale serviciilor prestate de furnizare a Personalului Profesionist sunt convenite de părți prin acte(în continuare act). Formularul actului este prezentat în anexa 1 la prezentul Adițional.*

Pct.6.2 *Perioada de calcul a costurilor lunare pentru serviciile de furnizare a personalului este luna calendaristică, calculată din prima zi a fiecărei luni, până în ultima zi a lunii calendaristice. (...)*

Pct.6.3 *Costul lunar ale serviciilor de furnizare a personalului se compune din:*

a)*retribuția Executantului de 5 % din valoarea lunară a serviciilor de furnizare a personalului și valoarea cheltuielilor administrative ale executantului de 10 % din valoarea lunară a serviciilor de furnizare a personalului;*

b) *compensarea cheltuielilor Executantului (inclusive toate impozitele care trebuie plătite, alte rețineri sau plăți obligatorii), cheltuielile cu transferul personalului profesionist și a membrilor familiei acestuia (soție, copii minori, copii majori necăsătoriți cu vârsta de până la 23 de ani) la locul de muncă către Beneficiar și revenirea angajaților din component personalului profesionist și a membrilor familiei acestora; cheltuielile legate de adaptarea personalului profesionist, care include un curs restrains de studiere a limbii, de cunoaștere a țării gazdă și a legislației de baza a statului în care este trimis personalul profesionist (...);cheltuielile pentru asigurarea medicală facultativă a angajaților din componența personalului profesionist și a*

membrilor familiilor lor care locuiesc împreună cu acestea, asigurarea angajaților din componența personalului profesionist de accidente de muncă pe perioada desfășurării activității la beneficiar; cheltuielile Executantului pentru consultanța externă, în cazul implicării acestora în diverse chestiuni de aplicare a prezetului act adițional; cheltuieli poștale care au apărut ca urmare a (sau în legătură cu) prezentul act adițional; cheltuielile legate de îndeplinirea obligațiilor din prezentul Aditional și contractele de muncă cu angajații din componența personalului profesionist, trimis beneficiarului; inclusive plățile pentru asigurarea pensiilor private, alte compensări prevăzute în prezentul act adițional sau stabilite de părți prin acte adiționale la prezentul contract.”

6.4. Beneficiarul suportă cheltuielile legate de activitatea Personalului Profesionist desfășurată la beneficiar, cazarea Personalului Profesionist și a membrilor familiilor acestora, cât și alte cheltuieli stabilite de Părți prin Acte adiționale la prezentul Adicional.

6.5. Plata cheltuielilor cu pregătirea profesională și instruirea Personalului Profesionist, cât și a cheltuielilor pentru școlarizarea membrilor familiilor Personalului Profesionist se poate face de către Executant la cererea angajatului din component Personalului Profesionist cu condiția, ca Beneficiarul este de accord să recompenseze aceste cheltuieli Executantului. Acordul în acest sens se va transmite în forma scrisă.

6.6 În cazul transferului Personalului Profesionist la noul loc de muncă, situate peste hotarele Federației Ruse, Beneficiarul va compensa toate cheltuielile cu întocmirea actelor necesare intrării și emigrării angajatului, a membrilor familiei acestuia, inclusive cheltuielile cu transportul de la locul de domiciliu până la sediul noului beneficiar pentru solicitarea și obținerea permisului de muncă, adeverinței medicale, apostilarea documentelor, legalizarea notarială a documentelor, cazarea la hotel, formalitățile vamale și plata bunurilor transportate (...). Se compensează orice alte cheltuieli justificate cu documente, legate de eliberarea permisului de ședere, deplasare și prelungirea șederii pe teritoriul țării noii societăți gazdă.

6.7. Executantul compensează angajatului din componența Personalului profesionist și membrilor familiei acestuia cheltuielile cu biletele de transport până la destinația efectuării concediului și retur la locul de muncă în conformitate cu legislația internă a executantului.

6.8. În plus față de plățile prevăzute în prezentul articol, în cazul în care Executantul a suportat costuri cu orice plăți, beneficii, compensări în favoarea angajatului din componența Personalului Profesionist în conformitate cu legislația în vigoare și (sau) contractul de muncă, cât și conform solicitării justificate a angajatului din component Personalului Profesionist, Beneficiarul își asumă obligația de a restitui aceste costuri.

6.9. Costul serviciilor Executantului privind furnizarea personalului (...) poate să crească cu valoarea primelor acordate Personalului Profesionist furnizat Beneficiarului pentru rezultatele activității pe an, impozitelor și altor plăți obligatorii aferente primelor acordate;”.

Astfel, potrivit obligațiilor contractuale menționate expres în Actul adițional nr. .X./01.11.2008 la Convenția nr. ROM -.X./05.10.2003, pentru serviciile de punere la dispoziție de personal, .X. .X. Personal Rusia era remunerată în conformitate cu prevederile art.6 din actul adițional la convenție, respectiv conform pct.6.3, 6.5, 6.6, 6.7, 6.8 și 6.9.

De asemenea, se reține faptul că potrivit pct. **6.4. din Actul adițional nr.X la Convenția nr. Com –ROM .X./05 octombrie 2003 SC .X. SA, în calitate de beneficiar, avea obligația suportării cheltuielilor legate de activitatea Personalului Profesionist desfășurată la beneficiar**, cazarea Personalului Profesionist și a membrilor familiilor acestora, cât și alte cheltuieli stabilite de Părți prin « Acte adiționale la prezentul Adițional ».

Astfel, potrivit prevederilor contractuale mai sus menționate, SC .X. SA avea pe de o parte, obligația plății sumelor menționate la pct. 6.1- pct.6.3 din Convenție, respectiv pct.6.3, 6.5, 6.6, 6.7, 6.8 și 6.9 din Actul adițional nr..X./01.11.2008 iar, pe de altă parte, avea **obligația suportării cheltuielilor legate de activitatea Personalului Profesionist desfășurată la beneficiar**.

Potrivit prevederilor art.11 din Convenție – “Perioada de valabilitate a Convenției” *“Prezenta Convenție intră în vigoare la data semnării de către ambele Părți și are putere juridică până la rezilierea ei în conformitate cu prevederile articolului”* iar potrivit pct.11.1 din Actul adițional “Termenul de valabilitate a Adiționalului” se reține faptul că *“Prezentul adițional intră în vigoare la data semnării de către ambele părți și este în vigoare până la rezilierea acestuia în conformitate cu dispozițiile prezentului articol”*.

Prin urmare, potrivit acordului între părți, Convenția nr. Com -02/ 5 octombrie 2003, intră în vigoare de la data semnării și are putere juridică până la rezilierea ei.

De asemenea, se reține faptul că această convenție a fost pusă în executare prin emiterea de facturi în perioada iulie 2006- decembrie 2010.

Astfel, analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-PH .X./23.12.2011 se reține faptul că în perioada iulie 2006-decembrie 2010, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă facturile de punere la dispoziție de personal emise de .X. .X., în baza Convenției nr. Com-.X./5 octombrie 2003.

Având în vedere că pentru aceste servicii locul prestării este în .X. conform art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. SA a aplicat taxarea inversă pentru aceste servicii, înregistrând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei atât ca taxa deductibilă cât și ca taxă colectată.

De asemenea, se reține faptul că în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat faptul că achizițiile de servicii de punere la dispoziție de personal nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SA.

Prin contestație, societatea precizează că *„neacordarea dreptului de deducere a tva aferentă serviciilor facturate de furnizorul .X. .X. .X. are la bază interpretarea eronată de către organele de inspecție fiscală a situației de fapt, contrar dispozițiilor legislației fiscale și ale art.13 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Astfel, în susținerea celor precizate, societatea precizează că *„esența unui astfel de contract pentru furnizarea de personal, constă în faptul că prestatorul furnizează beneficiarului personalul calificat necesar, care nu este disponibil pe piață, pentru a sprijini creșterea eficienței în activitățile acestuia. La rândul său, beneficiarul este obligat să plătească despăgubiri furnizorului pentru neîndeplinirea obligațiilor sale în temeiul contractului. Prin urmare, remunerația datorată prestatorului în temeiul acestui contract, indiferent de componentele sale servește la recompensa prestatorului de servicii care și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul contractului. În drept, nu există niciun fel de restricții sau cerințe speciale privind elementele care trebuie sau nu să fie incluse în tarife, acestea fiind stabilite prin negocierea părților. În tarifele aferente acestor servicii, este normal să fie incluse toate elementele stabilite de părți, care în fapt reflectă costurile prestatorului cu angajații săi puși la dispoziția societății noastre plus îi asigură o marjă de profit.”*

Or, analizând Raportul de inspecție fiscală, se reține faptul că organul de inspecție fiscală nu a analizat Convenția nr. Com-ROM 02/ 5 octombrie 2003 și Actul adițional nr..X./01.11.2008 în funcție de acordul de voință exprimat de cele două părți contractante prin aceste acte, limitându-se doar la a preciza că serviciile de punere la dispoziție de personal nu au fost achiziționate de SC .X. SA în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze dacă serviciile care fac obiectul convenției au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății și dacă facturarea serviciilor s-a efectuat conform prevederilor convenției și actului adițional.

Prin urmare, în speță se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

„(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.”

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

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“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.”

se va desființa Decizia de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** , urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit titlul de creanță contestat să procedeze la reanalizarea operațiunilor și în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

De asemenea, având în vedere faptul că pentru prestările de servicii de punere la dispoziție de personal societatea a aplicat „taxarea inversă”, respectiv prevederile art.150, art.156 și art.157 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și faptul că momentul la care intervine exigibilitatea TVA nu poate fi disociat de momentul la care intervine dreptul de deducere a taxei pentru aceste operațiuni precum și faptul că prin neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată a fost afectat atât dreptul de deducere cât și taxa colectată.

5) Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente debitului în sumă de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la pct.4 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată, conform principiului de drept *“accessorium*

sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării și de cele reținute prin prezenta decizie.

Totodată, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentele contestatarei referitoare la accesorii, respectiv Decizia Curții Europene de Justiție în Cazul C-146/05 Albert Collee și Decizia Curții Europene a Drepturilor Omului în Cazul Mamidakis vs Grecia din data de 11.01.2007.

6) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile privind punerea la dispoziție de personal de către .X. .X., înregistrate de SC .X. SA în evidența contabilă în perioada iulie 2006- decembrie 2010 în baza Convenției nr.COM-.X./05.10.2003, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile contractuale ale Convenției nr. COM-.X./05.10.2003 și ale Actului adițional la acesta.

În fapt, SC .X. SA a încheiat cu .X. .X. Convenția nr. Com-.X./05.10.2003 privind punerea la dispoziție de personal în care societatea din .X. a fost denumită beneficiar iar cea din Rusia , executant.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza Convenției nr. Com -.X./05.10.2003, .X. .X., în calitate de executant a pus la dispoziția beneficiarului, respectiv SC .X. SA, personalul său calificat pentru activitatea de muncă desfășurată în .X., iar beneficiarul se obliga să remunereze executantul pentru personalul oferit.

De asemenea, au constatat că personalul pus la dispoziția SC .X. SA a fost angajat, în baza consimțământului părților, la SC .X. SA cu contract individual de muncă, persoana fizică obligându-se astfel să presteze munca pentru și sub autoritatea angajatorului din .X. iar pentru activitățile desfășurate la și numai pentru SC .X. SA, specialiștii au fost remunerați, conform contractului individual de muncă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că lunar, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă atât cheltuieli cu salariile cât și factura externă (invoice) transmisă de .X. .X., pentru decontarea cheltuielilor suportate în Rusia, pentru aceiași specialiști.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru aceeași activitate (cea prestată la și sub autoritatea SC .X. SA în folosul exclusiv al

acesteia) specialiștii din Rusia au fost remunerați de două ori, dublându-se astfel cheltuielile înregistrate de SC .X. SA.

De asemenea, s-a constatat că ambele categorii de cheltuieli au fost considerate de către societate, deductibile fiscal la determinarea rezultatului fiscal.

Având în vedere că specialiștii ruși au desfășurat activitate la SC .X. SA conform fișei postului, au asigurat prezența zilnică conform programului de lucru, respectiv 8 ore/zi, au onorat sarcinile de serviciu, au fost beneficiarii prevederilor Codului Muncii, organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate fiscală doar pentru cheltuielile cu salariile și contribuțiile aferente acestora.

Fără existența altor dispoziții ce ar putea fi executate pentru onorarea convenției privind punerea la dispoziție de personal, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu are obiect, iar pe cale de consecință cheltuielile în sumă de **.X. lei**, înregistrate de SC .X. SA în perioada supusă verificării sunt nedeductibile fiscal.

Ca urmare a neacordării deductibilității fiscale pentru aceste cheltuieli, prin Dispoziția de măsuri nr..X./23.12.2011, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **.X. lei**.

Prin contestație, societatea precizează că „serviciile care fac obiectul convenției, respectiv, punere la dispoziție de personal, sunt de natură total diferită de activitățile desfășurate de specialiștii ruși în calitate de angajați ai SC .X. SA și, în niciun caz , nu se poate discuta despre un singur serviciu, dublu remunerat, cum eronat se susține de către organul de control”.

De asemenea, precizează că serviciile de punere la dispoziție de personal facturate de .X. .X. sunt deductibile fiscal întrucât se încadrează în categoria cheltuielilor privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională a activității contribuabililor, în conformitate cu dispozițiile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele sale de aplicare, respectiv pct.23 lit.h).

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

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil numai cheltuielile

efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011, se reține faptul că SC .X. SA a încheiat cu .X. .X. Convenția nr. Com-.X./05.10.2003 privind punerea la dispoziție de personal în care societatea din .X. a fost denumită beneficiar iar cea din Rusia , executant.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza Convenției nr. Com -.X./05.10.2003, .X. .X., în calitate de executant a pus la dispoziția beneficiarului, respectiv SC .X. SA, personalul său calificat pentru activitatea de muncă desfășurată în .X., iar beneficiarul se obliga să remunereze executantul pentru personalul oferit.

De asemenea, au constatat că personalul pus la dispoziția SC .X. SA a fost angajat, în baza consimțământului părților, la SC .X. SA cu contract individual de muncă, persoana fizică obligându-se astfel să presteze munca pentru și sub autoritatea angajatorului din .X. iar pentru activitățile desfășurate la și numai pentru SC .X. SA, specialiștii au fost remunerați, conform contractului individual de muncă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că lunar, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă atât cheltuieli cu salariile cât și factura externă (invoice) transmisă de .X. .X., pentru decontarea cheltuielilor suportate în Rusia, pentru aceiași specialiști și că pentru aceiași activitate (cea prestată la și sub autoritatea SC .X. SA în folosul exclusiv al acesteia) specialiștii din Rusia au fost remunerați de două ori, dublându-se astfel cheltuielile înregistrate de SC .X. SA.

Totodată, au constatat că *„fără existența altor dispoziții ce ar putea fi executate pentru onorarea convenției privind punerea la dispoziție de personal, aceasta nu are obiect, iar pe cale de consecință cheltuielile în sumă de .X., 12 lei (...), sunt nedeductibile fiscal”.*

Mai mult, organele de inspecție fiscală au concluzionat în ceea ce privește **contractul privind punerea la dispoziție de personal** că acesta **„este lipsit de substanță deoarece specialiștii au încheiat pe teritoriul național contracte individuale de muncă, prestând în mod necondiționat, prin voința liber exprimată, activități la, și, numai pentru SC .X. SA. Astfel, așa cum am arătat, contractul de punere la dispoziție de personal, nu are scop economic”.**

Prin contestație, SC .X. SA precizează faptul că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal întrucât se încadrează în categoria cheltuielilor privind serviciile care fac obiectul convenției sunt de natură total diferită de activitățile

desfășurate de specialiștii ruși în calitate de angajați ai SC .X. SA, fapt pentru care nu se poate „discuta despre un singur serviciu, dublu remunerat, cum eronat se susține de către organele de control.”

De asemenea, precizează că „nu există nici o restricție privind încheierea și derularea simultană a unor contracte individuale de muncă, în temeiul dispozițiilor art.35 alin.1 coroborat cu art.36 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, (...)” iar „angajarea specialiștilor puși la dispoziție de către .X. .X. s-a efectuat cu unicul scop, de a obține, în condiții optime, permise de muncă teritoriul României”.

Se reține faptul că, în vederea clarificării situației de fapt, cu adresa nr.X/20.02.2012, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat SC .X. SA contractul de punere la dispoziție de personal încheiat între SC .X. SA și .X. .X., actele adiționale la contract, acte din care să rezulte tariful facturat lunar de .X. .X. .X. în baza contractului de punere la dispoziție de personal mai sus menționat, facturile emise de .X. .X. .X. în baza acestui contract, anexele la facturi precum și orice alte documente pe care le consideră necesare în susținerea contestației.

Cu adresa nr.Is DG -X-29.02.2012 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/06.03.2012, SC .X. SA a transmis în susținerea cauzei : copia Convenției nr. COM-.X./05.10.2003 privind punerea la dispoziție a personalului , încheiat între SC .X. SA .X. și .X. .X. .X. din Rusia, situația centralizatoare a sumelor facturate în perioada iulie 2006-decembrie 2010 de .X. .X. către SC .X. SA cu defalcarea tarifului pe componente de cheltuieli, traducerea autorizată în limba română a anexei cadru la facturile emise de .X. .X.,copiile facturilor emise de .X. .X. împreună cu situațiile privind modul de calcul al tarifelor și actele adiționale, anexate acestora, traducerea autorizată a unei facturi, a detalierii unei facturi precum și a Actului adițional nr.X la Convenția nr. Com-ROM .X./05.10.2003.

Analizând documentele depuse la dosarul cauzei, se reține faptul că între Societatea .X. .X. .X. Rusia, în calitate de « executant » și SC .X. SA în calitate de beneficiar a fost încheiată Convenția nr. Com-.X./05.10.2003.

Potrivit pct.1.1 din Convenție « **Ținând cont de faptul, că Executantul deține în numericul sau de personal lucrători, care posedă o experiență considerabilă, în domeniul extracției țițeiului, în procesarea țițeiului și în obținerea produselor petroliere, iar Beneficiarul are nevoie de asemenea lucrători, Executantul pune la dispoziția Beneficiarului –Societate de Acțiuni « .X. », personalul să calificat pentru activitate de muncă în .X. și anume la Societatea pe Acțiuni « .X. », iar Beneficiarul se obligă să remunereze Executantul pentru personalul oferit. »**

Potrivit pct.1.3 din convenție « **Toți lucrătorii, puși la dispoziția Beneficiarului, vor rămâne pe toată perioada de lucru în calitate de angajați ai Executantului, își vor îndeplini sarcinile sale de serviciu în conformitate cu dispozițiile și sub controlul beneficiarului.** »

Totodată, potrivit art.3 « Drepturile executantului » pct.1.2 , executantul are dreptul « **să solicite de la Beneficiar plata cuvenită la timp, pentru personalul pus la dispoziție, în conformitate cu prezenta Convenție.** »

De asemenea, potrivit pct.6.1, pct.6.2, și pct.6.3 din convenție :

Pct.6.1 « **Costul total al serviciilor prestate de către Executant va fi negociat de către ambele Părți în Acte (în continuare –Act). Formularul tipizat al unui Act este expus în Anexa nr.2 la prezenta Convenție** ».

Pct.6.1.2. « **În costul total al serviciilor prestate, de către Executant, vor fi incluse cheltuielile legate de costul călătoriei lucrătorilor puși la dispoziție , precum și a membrilor familiilor lor (soț, soție, copii până la 18 ani etc.) până la locul de destinație –la Beneficiar și costul călătoriilor de reîntoarcere la locul domiciliului permanent în țara lor** ».

Pct.6.1.3 « **Beneficiarul va achita singur, din contul său, cheltuieli legate de rezidență (locuirea) lucrătorilor, indemnizațiile de deplasare (spezele), precum și alte cheltuieli de serviciu ale lucrătorilor, legate de activitate Beneficiarului. Aceste cheltuieli nu vor fi compensate , nu vor fi plătite, și nu vor fi incluse în costul serviciilor de către executant, conform prevederilor prezentei conventii.** »

Pct.6.2 « **Executantul se obligă să expedieze dar nu mai târziu de data de 15 a fiecărei luni actul corespunzător** ».

Pct.6.3 stipulează « **Executantul se obliga ca, în termeni rezonabili, după primirea Actului (semnat de către Beneficiar) să prezinte Beneficiarului factura în vederea plăților serviciilor prestate în perioada indicată în Act. În factură vor fi indicate obligatoriu valoarea serviciilor prestate, suma tuturor impozitelor, care urmează a fi plătite, precum și alte sume, care trebuiesc reținute sau urmează a fi plătite.** »

Astfel, se reține faptul că potrivit prevederilor contractului, .X. .X. .X. din Rusia pune la dispoziția SC .X. SA, personalul său calificat pentru activitatea de muncă în .X. iar Beneficiarul se obligă să remunereze .X. .X. .X. din Rusia pentru personalul oferit.

De asemenea, se reține faptul că toți lucrătorii, puși la dispoziția Beneficiarului, urmau a rămâne pe toată perioada de lucru **în calitate de angajați ai Executantului.**

Totodată, potrivit art.3 « Drepturile executantului » pct.1.2 , executantul are dreptul « **să solicite de la Beneficiar plata cuvenită la timp, pentru personalul pus la dispoziție, în conformitate cu prezenta Convenție.** »

De asemenea, costul total al serviciilor prestate de către Executant urma a fi negociat de către ambele părți în « Acte » (...) iar în costul total al serviciilor prestate, de către Executant, urmau a fi incluse

cheltuielile legate de costul călătoriei lucrătorilor puși la dispoziție , precum și a membrilor familiilor lor (soț, soție, copii până la 18 ani etc.) până la locul de destinație –la Beneficiar și costul călătoriilor de reîntoarcere la locul domiciliului permanent în țara lor iar beneficiarul urma a achita din contul său, cheltuieli legate de rezidență (locuirea) lucrătorilor, indemnizațiile de deplasare (spezele), precum și alte cheltuieli de serviciu ale lucrătorilor, legate de activitatea Beneficiarului, părțile convenind că aceste cheltuieli nu vor fi compensate, nu vor fi plătite și nu vor fi incluse în costul serviciilor de către executant.

De asemenea, potrivit Actului adițional nr..X./01.11.2008 la Convenția nr. ROM -.X./05.10.2003, la pct.1.1, se precizează că “(...) Executantul va presta următoarele servicii:

-furnizare personal”.

Potrivit art.6 “Efectuarea plății pentru servicii”:

Pct.6.1 “Costurile lunare ale serviciilor prestate de furnizare a Personalului Profesionist sunt convenite de părți prin acte(în continuare act). Formularul actului este prezentat în anexa 1 la prezentul Adițional.”

Pct.6.2 “Perioada de calcul a costurilor lunare pentru serviciile de furnizare a personalului este luna calendaristică, calculată din prima zi a fiecărei luni, până în ultima zi a lunii calendaristice. (...)”

Pct.6.3 “Costul lunar ale serviciilor de furnizare a personalului se compune din:

a) retribuiția Executantului de 5 % din valoarea lunară a serviciilor de furnizare a personalului și valoarea cheltuielilor administrative ale executantului de 10 % din valoarea lunară a serviciilor de furnizare a personalului;

b) compensarea cheltuielilor Executantului (inclusiv toate impozitele care trebuie plătite, alte rețineri sau plăți obligatorii), cheltuielile cu transferul personalului profesionist și a membrilor familiei acestuia (soție, copii minori, copii majori necăsătoriți cu vârsta de până la 23 de ani) la locul de muncă către Beneficiar și revenirea angajaților din componenta personalului profesionist și a membrilor familiei acestora; cheltuielile legate de adaptarea personalului profesionist, care include un curs restrâns de studiere a limbii, de cunoaștere a țării gazdă și a legislației de baza a statului în care este trimis personalul profesionist (...); cheltuielile pentru asigurarea medicală facultativă a angajaților din componența personalului profesionist și a membrilor familiilor lor care locuiesc împreună cu acestea, asigurarea angajaților din componența personalului profesionist de accidente de muncă pe perioada desfășurării activității la beneficiar; cheltuielile Executantului pentru consultanța externă, în cazul implicării acestora în diverse chestiuni de aplicare a prezetului act adițional;cheltuieli poștale care au apărut ca urmare a (sau în legătură cu) prezentul act adițional;cheltuielile legate de îndeplinirea obligațiilor din prezentul Aditiional și contractele de muncă cu angajații din

componenta personalului profesionist, trimis beneficiarului inclusiv plățile pentru asigurarea pensiilor private, alte compensări prevăzute în prezentul act adițional sau stabilite de părți prin acte adiționale la prezentul contract.

6.4. Beneficiarul suportă cheltuielile legate de activitatea Personalului Profesionist desfășurată la beneficiar, cazarea Personalului Profesionist și a membrilor familiilor acestora, cât și alte cheltuieli stabilite de Părți prin Acte adiționale la prezentul Adițional.

6.5. Plata cheltuielilor cu pregătirea profesională și instruirea Personalului Profesionist, cât și a cheltuielilor pentru școlarizarea membrilor familiilor Personalului Profesionist se poate face de către Executant la cererea angajatului din component Personalului Profesionist cu condiția, ca Beneficiarul este de acord să recompenseze aceste cheltuieli Executantului. Acordul în acest sens se va transmite în forma scrisă.

6.6. În cazul transferului Personalului Profesionist la noul loc de muncă, situat peste hotarele Federației Ruse, Beneficiarul va compensa toate cheltuielile cu întocmirea actelor necesare intrării și emigrării angajatului, a membrilor familiei acestuia, inclusive cheltuielile cu transportul de la locul de domiciliu până la sediul noului beneficiar pentru solicitarea și obținerea permisului de muncă, adeverinței medicale, apostilarea documentelor, legalizarea notarială a documentelor, cazarea la hotel, formalitățile vamale și plata bunurilor transportate (...). Se compensează orice alte cheltuieli justificate cu documente, legate de eliberarea permisului de ședere, deplasare și prelungirea șederii pe teritoriul țării noii societăți gazdă.

6.7. Executantul compensează angajatului din componenta Personalului profesionist și membrilor familiei acestuia cheltuielile cu biletele de transport până la destinația efectuării concediului și retur la locul de muncă în conformitate cu legislația internă a executantului.

6.8. În plus față de plățile prevăzute în prezentul articol, în cazul în care Executantul a suportat costuri cu orice plăți, beneficii, compensări în favoarea angajatului din componenta Personalului Profesionist în conformitate cu legislația în vigoare și (sau) contractul de muncă, cât și conform solicitării justificate a angajatului din component Personalului Profesionist, Beneficiarul își asumă obligația de a restitui aceste costuri.

6.9. Costul serviciilor Executantului privind furnizarea personalului (...) poate să crească cu valoarea primelor acordate Personalului Profesionist furnizat Beneficiarului pentru rezultatele activității pe an, impozitelor și altor plăți obligatorii aferente primelor acordate;”

Astfel, potrivit obligațiilor contractuale menționate expres în Actul adițional nr. .X./01.11.2008 la Convenția nr. ROM -.X./05.10.2003, pentru pentru serviciile de punere la dispoziție de personal, .X. .X. Personal Rusia era remunerată în conformitate cu prevederile art.6 din actul adițional la convenție, respectiv conform pct.6.3, 6.5, 6.6, 6.7, 6.8 și 6.9.

De asemenea, se reține faptul că potrivit pct. 6.4. din **Actul adițional nr..X./01.11.2008 la Convenția nr. Com –ROM .X./05 octombrie 2003 SC .X. SA, în calitate de beneficiar, avea obligația suportării cheltuielilor legate de activitatea Personalului Profesionist desfășurată la beneficiar, cazarea Personalului Profesionist și a membrilor familiilor acestora, cât și alte cheltuieli stabilite de .X. .X. .X. din Rusia și SC .X. SA, în calitate de părți în convenția mai sus menționată prin « Acte adiționale » la **Actul adițional nr..X./01.11.2008.****

Prin urmare, potrivit prevederilor contractuale mai sus menționate, SC .X. SA avea pe de o parte, obligația plății sumelor menționate la pct. 6.1-pct.6.3 din Convenție, respectiv pct.6.3, 6.5, 6.6, 6.7, 6.8 și 6.9 din Actul adițional nr..X./01.11.2008 iar, pe de altă parte, avea **obligația suportării cheltuielilor legate de activitatea Personalului Profesionist desfășurată la SC .X. SA, în calitate de beneficiar al serviciilor .**

Mai mult, se reține faptul că potrivit 4.4. din Convenție, SC .X. SA avea obligația « să asigure obținerea vizelor, permiselor și confirmărilor drepturilor de a avea activitate de muncă pe teritoriul României –pentru personalul pus la dispoziție, în conformitate cu anexele nr.3 și nr.4 la prezenta Convenție, precum și în conformitate cu legislația în vigoare în acest moment în .X.. » iar potrivit pct.4.5 din Actul adițional , SC .X. SA avea obligația « să asigure obținerea avizelor și confirmărilor pentru dreptul de muncă pe teritoriul țării gazdă pentru personalul profesionist trimis Beneficiarului conform prezentului Act adițional. »

Prin OUG nr.194/2002 privind regimul străinilor în .X. a fost constituit cadrul legal privind intrarea, șederea și ieșirea străinilor pe teritoriul României sau de pe teritoriul României, drepturile și obligațiile acestora, precum și măsuri specifice de control al imigrației, în conformitate cu obligațiile asumate de .X. prin documentele internaționale la care este parte.

De asemenea, potrivit art.2 lit.c) și lit.g) din OUG nr.56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României:

„c) lucrător permanent - străinul încadrat în muncă pe teritoriul României pe baza unui contract individual de muncă la o singură persoană fizică sau juridică din .X. ori la o reprezentanță, sucursală sau filială din .X. a unei persoane juridice cu sediul în străinătate;

(...)

g) lucrător detașat - străinul, angajat al unei persoane juridice străine, care poate să desfășoare activitate pe teritoriul României în următoarele situații: este detașat pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară

activitatea în .X.; este detașat la o unitate situată pe teritoriul României sau la o întreprindere care aparține unui grup de întreprinderi, situată pe teritoriul României;”

Astfel, se reține faptul că potrivit prevederilor legale mai sus menționate legislația română a prevăzut condiții stricte privind șederea străinilor pe teritoriul României, încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, respectiv de încheierea unui contract individual de muncă.

Prin urmare, încheierea unor contracte individuale de muncă în vederea respectării prevederilor legale privind șederea sau încadrarea în muncă a străinilor pe teritoriul României nu poate lăsa fără obiect contractul de punere la dispoziție de personal, atâta timp cât acesta se derulează potrivit acordului de voință manifestat între cele două părți contractante prin Convenție iar prin prevederile legale mai sus menționate nu a fost stipulat altfel.

Mai mult, potrivit prevederilor art.11 din Convenție – “Perioada de valabilitate a Convenției” :

“Prezenta Convenție intră în vigoare la data semnării de către ambele Părți și are putere juridică până la rezilierea ei în conformitate cu prevederile articolului”

iar potrivit pct.11.1 din Actul adițional “Termenul de valabilitate a Adiționalului” se reține faptul că :

“Prezentul adițional intră în vigoare la data semnării de către ambele părți și este în vigoare până la rezilierea acestuia în conformitate cu dispozițiile prezentului articol”.

Prin urmare, potrivit acordului între părți, Convenția nr. Com -02/ 5 octombrie 2003, intră în vigoare de la data semnării și are putere juridică până la rezilierea ei.

Or, se reține faptul că această convenție a fost pusă în executare prin emiterea de facturi de către .X. .X. în perioada iulie 2006- decembrie 2010, la dosarul cauzei nefiind depuse documente din care să rezulte rezilierea convenției în această perioadă.

De asemenea, potrivit anexei la factura nr.10 din 06.11.2008, depusă spre exemplificare de societate la dosarul cauzei, sumele facturate includeau : « salarizare, ajutor material la concediu, indemnizație de concediu, concediu suplimentar (suport social), compensarea concediului la concediere, prima Sarbatoarea Petrolistului, prima pentru activitate, prima rezultate an, impozit fond salarizare, cheltuieli poștale, compensare drum la locul de muncă, indemnizație de transfer, indemnizație de transfer supranormă, asigurare medicală în Federația Rusă , asigurare de pense, plata pentru instruirea membrilor familiei, asigurare medicală membrii familiei, asigurare în țări străine, asigurare de pensie, condiții speciale »

Or, analizând Raportul de inspecție fiscală, se reține faptul că organul de inspecție fiscală nu a analizat Convenția nr. Com-ROM 02/ 5 octombrie 2003 și Actul adițional nr..X./01.11.2008 în funcție de acordul de voință exprimat de cele două părți contractante prin aceste acte în ceea ce privește prețul pe care, potrivit prevederilor contractuale, SC .X. SA era obligat să-l plătească către .X. .X. pentru serviciile de punere la dispoziție de personal.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze dacă cheltuielile cu serviciile privind punerea la dispoziție de personal, care fac obiectul Convenției nr. Com-ROM 02/ 5 octombrie 2003 și Actului adițional nr..X./01.11.2008 au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și dacă SC .X. SA a înregistrat cheltuielile cu punerea la dispoziție de personal conform prevederilor convenției și actului adițional.

Mai mult, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei adresa nr..X./29.09.2011 emisă de Direcția Prețuri de Transfer –Analiza de risc din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, invocată de către organele de inspecție fiscală, potrivit căreia este corectă abordarea organelor de inspecție fiscală din cuprinsul adresei nr..X./25.08.2011 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, prin care se precizează că :

« 1. serviciul unic prestat de specialiștii din Rusia a fost dublat : o dată, în baza contractului individual de muncă încheiat pe teritoriul României și a doua oară, în baza facturilor/invoice întocmite de .X. .X. .X. –Rusia ;

2.unitatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal ;

3. pe cale de consecință, convenția privind punerea la dispoziție nu mai are obiect »,

având în vedere faptul că prin adresa nr..X./29.09.2011, Direcția Prețuri de Transfer –Analiza de risc din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală precizează că se apreciază că *abordarea prezentată de organele de inspecție fiscală este corectă „ în situația în care există o dublă remunerare a aceluiași serviciu prestat de către specialiștii din Rusia, iar, așa cum s-a precizat mai sus, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că nu ar exista o dublă remunerare a aceluiași serviciu prestat, având în vedere faptul că SC .X. SA potrivit prevederilor contractuale mai sus menționate avea obligația plății sumelor prevăzute în Convenție respectiv în Actul adițional nr..X./01.11.2008 pentru serviciile de punere la dispoziție de personal, inclusiv avea **obligația suportării cheltuielilor legate de activitatea Personalului Profesional desfășurată la beneficiar.***

Prin urmare, în speță se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

„(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.”

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

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“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.”,

se va desființa Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în ceea ce privește cheltuielile în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit titlul de creanță contestat să procedeze la reanalizarea operațiunilor și în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

7. Referitor la suma de .X. lei , reprezentând:

- **.X. lei – cheltuieli cu dobânzi aferente contractului de facilitare împrumut succesiv LFA -X/2007 .X. .X. BV**
- **.X. lei –pierderi din diferențe de curs valutar aferente contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007 .X. .X. BV,**

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile fiscal cheltuielile cu dobânzile și pierderile nete din diferențe de curs valutar aferente împrumutului acordat de .X. .X. BV în baza contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007 și amendamentelor la acesta în condițiile în care pe toată perioada derulării contractului capitalul propriu al SC .X. SA a avut valoare negativă.

În fapt, SC .X. SA a obținut resurse financiare pentru întregirea capitalului de lucru de la .X. .X. BV din Olanda în baza contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007, cu amendamentele ulterioare.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a considerat „contractul de facilitare împrumut succesiv” ca fiind pe termen scurt, considerând vechimea soldului, în orice moment, mai mică de un an. De asemenea, s-a constatat faptul că prin trageri și restituiri succesive, SC .X. SA a considerat lichidat soldul inițial al fiecărei luni calendaristice în parte, iar excedentul de plăți în contul rambursării a fost atribuit pentru acoperirea tragerilor din luna în curs iar fiecare tragere un împrumut, judecând în mod independent vechimea fiecărei trageri în parte.

Având în vedere faptul că pe toată perioada derulării contractului, capitalul propriu al SC .X. SA a avut valoare negativă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că dobânda aferentă derulării contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007, pentru perioada 2007-decembrie 2010, în sumă totală de .X. lei și pierderea netă din diferențele de curs valutar aferentă derulării contractului de facilitare împrumut succesiv LFA -.X./2007, aferentă perioadei 2008-2010, în sumă totală de .X.,17 lei, sunt nedeductibile fiscal.

În drept, conform prevederilor art.23 alin.1,alin.2, alin.3 și alin.5 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului

impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.

(6) Limita prevăzută la alin.(5) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin.(1) și (2).”

Prevederile legale menționate mai sus se coroborează cu prevederile de la pct.59, pct.60, pct.61 și pct.63 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

“59. În vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excedează nivelului de deductibilitate prevăzut la art. 23 alin. (5) din Codul fiscal este nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.

60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

61. Intră sub incidența art.23 alin.(3) din Codul fiscal numai pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

63. În sensul art.23 alin.(1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin.(4) al art.23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

În condițiile în care gradul de îndatorare este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs sunt nedeductibile și se reportează în perioada următoare, în condițiile art.23 alin.(1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

De asemenea, se reține faptul că în cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, dobânzile deductibile sunt limitate la nivelul ratei dobânzii anuale, pentru împrumuturile în valută, actualizată prin hotărâre a Guvernului iar limita prevăzută la alin.(5) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin.(1) și (2) ale art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, se reține faptul că în vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal, valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excedează nivelului de deductibilitate prevăzut la art. 23 alin. (5) din Codul fiscal fiind nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.

Se reține faptul că în situația în care capitalul propriu are o valoare negativă, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile și se reportează în perioada următoare, în condițiile art.23 alin.(1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-PH .X./23.12.2011 se reține faptul că SC .X. SA a încheiat în data de 18.12.2007, cu .X. .X. BV din Olanda un contract de facilitare împrumut succesiv .X./2007, *„care stabilește termenii prin care Creditorul convine să pună la dispoziția Împrumutatului facilitatea de împrumut succesiv („Împrumutul”), sub formă de avansuri multiple, cu suma principală cumulată care în niciun moment să nu depășească EUR X (o sută cincizeci de milioane de EURO) pentru a fi folosit de către Împrumutat la finanțarea capitalului său de lucru”*.

Conform contractului, „Perioada de retragere” reprezenta „perioada care începe odată cu data acestui Contract și se încheie pe 10 Noiembrie 2008 sau, dacă este mai devreme, data la care toate Avansurile și dobânzile și toate sumele plătibile sub incidența prezentului Contract devin datorate și plătibile de către Împrumutat” iar „Data de rambursare” reprezintă datele specificate în Programul 2, respectiv data de 12 noiembrie 2008.

Totodată, potrivit prevederilor contractuale, data plății dobânzii reprezintă, „după cum o cere contextul, fiecare dintre datele indicate în programul 3, fiecare fiind ultima zi a perioadei de dobândă” iar „perioada de dobândă” reprezintă o perioadă de dobândă determinată în conformitate cu clauza 5.2.

Potrivit pct.5.1 din contract „Rata normală a dobânzii” „împrumutatul va fi interesat la fiecare Avans cu privire la fiecare Perioada de dobândă respectiva la rata fixă a LIBOR+1,2% per annum la fiecare Dată de plată a dobânzii”.

În data de 04.04.2008, părțile au încheiat primul amendament la contractul de împrumut –PLK 419 facilitate de reînnoire a împrumutului, convenind la modificarea scopului contractului, în sensul: *„acest contract stabilește termenii și condițiile, precum și obiectul prezentei, prin care creditorul să pună la dispoziția Împrumutatului facilitățile de reînnoire a împrumutului (Împrumutul) sub forma unor avansuri, valoarea totală principală care, în orice perioadă de timp nu trebuie să depășească suma de*

X EURO (douăsutetrececi de milioane de EURO) pentru a fi folosiți de Împrumutat în scopul finanțării capitalului de lucru”.

De asemenea, părțile au încheiat amendamentul al doilea (PLK .X./12.11.2008) la contractul de împrumut .X./2007, prin care au fost operate modificări asupra datei de rambursare, în sensul că „Data de rambursare” înseamnă:

„a) 12 decembrie 2008

b) În cazul în care, dar nu mai târziu de 10 zile înainte de data prevăzută la litera (a), Creditorul sau împrumutatul face o declarație din care să rezulte că această dată nu se va prelungi, aceasta va fi mărită cu un an începând cu data stipulată în paragraful (a).

c) În anii următori, data de rambursare stipulată în paragraful (b) va fi prelungită pentru perioadele ulterioare de un an, cu excepția cazurilor în care Creditorul sau Împrumutatul face o declarație cu privire la mărirea perioadei de rambursare. O astfel de declarație se va face cu nu mai mult de 10 zile înainte de data de rambursare valabilă în acel moment.”

Totodată, au fost operate modificări și asupra paragrafului „data de plată a dobânzii” a clauzei 1.2 („Definiții”) a Contractului în sensul că „Prin data de plată a dobânzii” se înțelege ultima zi a fiecărei perioade de dobândă sau în cazul în care această zi nu este o zi bancară va începe cu următoarea zi (prima) care va îndeplini această obligație.

Prin al treilea amendament (PLK .X./14.09.2009) valoarea principală a creditului a crescut la X EURO.

Potrivit Anexei nr.1.7 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./23.12.2011, pierderea netă din diferențe de curs valutar aferentă contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007 .X. .X. B.V., este în cuantum total de .X.,17 lei iar dobânda aferentă derulării contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007 .X. .X. B.V este în cuantum total de .X. lei.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-PH .X./23.12.2011 se reține faptul că pe toată perioada derulării contractului, **capitalul propriu al SC .X. SA a avut valoare negativă**, constatare necontestată de societate prin contestație.

Prin urmare, având în vedere prevederile pct.60 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precum și situația de fapt constatată în timpul inspecției fiscale, cheltuielile cu dobânzile în sumă de .X. lei și pierderea netă din diferența de curs valutar în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală calculată de societate cu suma de .X. lei.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au diminuat eronat la control pierderea fiscală aferentă anului 2007 cu suma de .X. lei reprezentând dobânzi aferente contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007 .X. .X. BV întrucât au fost îndeplinite condițiile legale pentru deductibilitate, acesta nu poate fi reținut având în vedere faptul că așa cum s-a reținut în prezenta decizie, SC .X. SA a înregistrat capital propriu cu valoare negativă și pe anul 2007.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia trebuie îndeplinite cumulativ două condiții pentru ca împrumuturile pentru care există prelungiri ale termenului de rambursare să fie incluse în calculul gradului de îndatorare, respectiv, să existe prelungiri ale termenului de rambursare iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc să depășească un an, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că, pentru cazul în speță, neacordarea deductibilității cheltuielilor cu dobânzile în sumă de .X. lei și pierderea netă din diferența de curs valutar în sumă de .X. lei a fost efectuată în baza pct.60 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, referitoare la valoarea negativă a capitalului propriu.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de control nu au stabilit și indicat data la care a fost îndeplinită în perioada 2007-2010, condiția cu privire la perioada de rambursare a creditului, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că din analiza situației prezentată de societate privind Contractul de facilitare împrumut succesiv nr. .X./2007 (revolving) încheiat cu .X. .X. BV nu rezultă o situație clară privind rambursarea fiecărei trageri în parte din care să reiasă că această restituire a avut loc într-o perioadă mai mică de un an. Din situația prezentată de societate reiese doar data, soldul creditului, tragerile și restituirile așa cum au fost ele efectuate fără să rezulte perioada de rambursare a fiecărei trageri în parte și fără să facă dovada că aceasta nu a depășit un an pentru fiecare tragere în parte.

Având în vedere cele mai sus precizate, se reține faptul că prelungirea termenului de rambursare, peste un an, a fost efectuată prin amendamentul PLK/12.11.2008, în același sens fiind și cele precizate de SC .X. SA în cuprinsul contestației „prelungirea termenului contractul de rambursare a fost efectuată prin amendamentul cu numărul PLK .X., menționat anterior, la data de 12.11.2008”.

Luând în considerare cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216

alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2011 în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de **.X. lei , reprezentând:**

- .X. lei – cheltuieli cu dobânzi aferente contractului de facilitare împrumut succesiv LFA -.X./2007 .X. .X. BV
-.X. lei –pierderi din diferențe de curs valutar aferente contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007 .X. .X. BV,

Pentru considerentele arătate, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie precum și în baza prevederilor art.212, art.216 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a cererii formulată de SC .X. SA privind introducerea forțată în procedura de soluționare a contestației a SC .X. SRL.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-PH .X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată **.X. lei**
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată **.X. lei**

3. Desființarea Deciziei de impunere nr. F-PH .X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată **.X. lei**
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, **.X. lei**

urmând ca organele de inspectie fiscală , prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleesi perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

4. Desființarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr..X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu punerea la dispoziție de personal, urmând ca organele de inspectie fiscală , prin alte persoane decât cele care au întocmit dispoziția de măsuri contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleesi perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

5. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **.X. lei** stabilită prin Dispoziția de măsuri nr..X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., reprezentând:

- **.X. lei** – cheltuieli cu dobânzi aferente contractului de facilitare împrumut succesiv LFA -.X./2007 .X. .X. BV ;
- **.X. lei** –pierderi din diferențe de curs valutar aferente contractului de facilitare împrumut succesiv .X./2007 .X. .X. BV.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.