



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 601
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA nr. 351/ 2013

.X. Sucursala .X.

Înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.907155/08.07.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907155/08.07.2013, cu privire la contestația formulată de **.X. Sucursala .X.** cu domiciliul fiscal în .X., Str. .X. nr..X., județul .X., CUI .X., înregistrată la ORC sub nr..X./2008, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, precum și împotriva Deciziei nr..X./2013 de nemodificare a bazei de impunere.

.X. Sucursala .X. contestă Decizia de impunere nr..X./2013 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2013 și Deciziei nr..X./2013 de nemodificare a bazei de impunere, respectiv **.X.2013** potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală la data de **13.06.2013**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Generale, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. 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 investită legal să soluționeze contestația formulată de .X. Sucursala .X. cu domiciliul fiscal în .X..

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 și a Deciziei nr..X./2013 de nemodificare a bazei de impunere emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, sucursala susține următoarele:

A. PROCEDURĂ

1. Actele administrative emise de organele de inspecție fiscală, respectiv decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală care vizează perioada 2006 – 2008 sunt nule, netemeinice și nelegale întrucât în această perioadă nu putea fi verificată, perioada fiind anterior datei înființării sucursalei, cel mult putând fi verificată doar activitatea societății-mame .X..

2. Referitor la perioada supusă inspecției fiscale sucursala invocă prevederile art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, arătând că pentru impozitul pe profit perioada verificată a fost 01.01.2006 – 31.12.2009, nefiind astfel respectate prevederile legale în contextul în care nu i s-a comunicat că s-a afla în vreuna dintre situațiile prevăzute de art.98 alin.(3) din Codul de procedură fiscală care ar fi permis extinderea perioadei vizate de inspecția fiscală.

3. În ceea ce privește avizul de inspecție fiscală și data începerii inspecției fiscale, sucursala arată că nu au fost respectate prevederile art.102 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală cu privire la comunicarea avizului de inspecție fiscală.

Astfel, susține că nu se află în cazul prevăzut de art.102 alin.(3) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu rezultă din niciun document că s-ar

impune începerea imediată a inspecției fiscale, mai mult suspendarea inspecției fiscale la aceeași dată la care a început este un argument irefutabil în acest sens, inspecția fiscală trebuind să înceapă după comunicarea avizului de inspecție fiscală. Contestatara susține că nerespectarea termenului legal de comunicare a avizului de inspecție fiscală este un motiv de nelegalitate a inspecției fiscale și încalcă dreptul la apărare al contribuabilului.

De asemenea, sucursala arată că, din dorința de a prelungi perioada de efectuare a inspecției fiscale care, potrivit prevederilor art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi mai mare de 3 luni, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale referitoare la comunicarea avizului de inspecție fiscală privind cele 15 zile înainte de momentul începerii inspecției fiscale.

4. Referitor la desfășurarea inspecției fiscale, sucursala susține că :

La data de 15.01.2013 i s-a comunicat că începând cu această dată va fi reluată inspecția fiscală, iar la data de 19.03.2013 a fost întocmit Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria .X. nr..X., respectiv nr..X., prin care a fost sancționată contravențional .

La data de 20.03.2013 a fost înștiințată că la data de 28.03.2012 va avea loc discuția finală, la această dată fiind întocmit Procesul verbal nr..X. și Proiectul raportului de inspecție fiscală. Prin Procesul verbal nr..X. a fost invocat Ordinul de serviciu nr..X./2012 ca bază pentru începerea inspecției fiscale, însă acest ordin nu a fost comunicat sucursalei.

La data de 03.04.2013 a depus punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

La data de .X.2013 au fost întocmită Decizia de impunere nr..X. și Raportul de inspecție fiscală nr..X., însă acestea au fost comunicate sucursalei doar la data de 14.05.2013.

La data de 26.04.2013 a fost comunicat sucursalei Procesul verbal nr..X./2013 în care se menționează același Ordin de serviciu nr..X./2012 și aceiași consilieri și se precizează că s-a efectuat un control inopinat, în perioada 06.12.2012 – 18.04.2013.

Contestatara susține că potrivit prevederilor art.97 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.94.1 și 94.3 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală utilizarea procedurilor de control inopinat și control încrucișat, se pot realiza individual sau combinat în funcție de criteriile enumerate, între care se menționează perioada inspecției

fiscale, astfel că procedura controlului inopinat se limitează la durata maximă a inspecției fiscale.

De asemenea, se arată că la pag.20 din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală clarifică faptul că, constatările s-au efectuat, atât în cadrul controlului inopinat, cât și în cadrul inspecției fiscale, în timp ce sumele suplimentare au fost stabilite numai în cadrul inspecției fiscale, contestatara susținând că deși se invocă același ordin de serviciu, perioadele s-au suprapus parțial, acțiunile de control fiind efectuate, în parte, în paralel cu inspecția fiscală.

La data de 09.05.2013 a fost comunicată Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr..X./2013, iar contestatara susține că actele administrative i-au fost comunicate la data de 14.05.2013, ulterior Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr..X./2013.

Sucursala precizează că cele prezentate pun în evidență situațiile în care nu s-au respectat prevederile legale de către organele de inspecție fiscală privind modul de întocmire și comunicare a documentelor de identificare corectă a persoanei juridice și de efectuare a inspecției fiscale, acestea putând reprezenta temeiuri pentru nulitatea actelor administrative emise.

5. În ceea ce privește conținutul raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, contestatara susține că în raportul de inspecție fiscală se invocă un alt ordin de serviciu decât cel la care s-a făcut referire, respectiv Ordinul de serviciu nr..X./2013.

În ce privește metoda de control „*sondajul*” sucursala arată că organele de inspecție fiscală au constatat și aspecte ce țin de „*controlul electronic*” făcând trimitere la programele informatice utilizate.

6. Referitor la declararea/înregistrarea sediului permanent, sucursala invocă prevederile art.5 din OECD în baza căreia s-a încheiat Convenția dintre România și Republica Ungară pentru evitarea dublei impuneri, ratificată prin Legea nr.91/1994 și ale art.8 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că nu se poate interpreta că durata unui șantier/proiect reprezintă și durata unor activități de supraveghere întrucât durata de execuție/prestare este stabilită în contracte.

Astfel, contestatara arată că nu se poate susține cu documente legale sau alte probe că activitățile de consultanță au avut loc în mod continuu făcându-se trimitere de fapt la alte contracte ce vizau șantierul/proiectul în cauză și nu la contractul de mandat, respectiv de management și asistență tehnică de specialitate încheiat pentru o perioadă determinată de 9 luni.

Contestatara susține că s-au creat premise reale pentru declararea sediului permanent și înregistrarea sucursalei odată cu cel de-al doilea

proiect derulat în România, respectiv proiectul ".X.- .X.", cerințele exprese ale clientului fiind ca angajamentele contractuale propriu-zise pentru șantier (lucrările de construcții) să fie realizate direct de societatea mamă-persoană juridică .X., ceea ce presupunea că lucrările de construcții urmau să depășească 9 luni.

Sucursala susține că pentru toate serviciile de consultanță (management) și asistență tehnică de specialitate existau contracte încheiate și documentații tehnice suport ce cuprind date și informații care atestă efectuarea acestor operațiuni, conform legii, indiferent care dintre societăți avea calitatea de prestator.

Din perspectiva reglementărilor legale în materie din România, respectiv Codul fiscal și Normele de aplicare a Codului fiscal, persoana juridică nerezidentă .X. s-a conformat și a înregistrat sucursala la data de .X.2008 pentru derularea Proiectului de construcție a centrului comercial .X. - .X. a cărui durată de execuție a fost mai mare de 9 luni, respectiv s-a derulat în perioada 2008-2010.

Contestatară susține că serviciile de consultanță (management) și asistență tehnică prestate de societatea nerezidentă .X. la care se face referire în raportul de inspecție fiscală nu au legătură cu Sucursala care s-a angajat să execute Proiectul .X. - .X., acestea au vizat Centrul Comercial .X. a cărui construcție s-a realizat în perioada 2006-2007, anterior derulării Proiectului .X. - .X..

Ca urmare, sucursala susține că nu se pot impune unui sediu permanent înființat pentru un proiect anume, respectiv .X. - .X. operațiuni/obligații care vizează activitățile unui alt proiect .X., distinct de primul proiect, atât din punct de vedere economic (comercial), cât și al locației geografice, și invocă prevederile art.8 din Codul fiscal referitoare la definiția sediului permanent.

În concluzie, contestatară arată că:

Serviciile prestate pentru Proiectul .X., a căror durată efectivă a fost sub 9 luni calendaristice, nu impuneau obligația de a înregistra un sediu permanent pentru .X..

Lucrările în cadrul și pentru Proiectul .X. - .X. s-au executat în cadrul altui proiect distinct de primul și unitar din punct de vedere economic (comercial) și geografic, a căror durată a depășit 9 luni și pentru care .X. a înființat și a înregistrat un sediu permanent în România –Sucursala .X..

Activitățile din primul proiect nu pot fi translatate/transferate celui de al doilea proiect, pentru fiecare trebuind să fie analizate în mod independent, cu toate consecințele economice, contabile, fiscale etc., ce decurg din realizarea acestora.

7. În ceea ce privește evidențele contabile, contestatară arată că referitor la constatarea potrivit căreia situațiile contabile privind aceeași perioadă, conțineau „înregistrări diferite” (totaluri registre jurnale, număr de

înregistrări) nu presupune că în programul informatic utilizat se pot face "modificări ulterior înregistrărilor contabile" cu scopul denaturării informațiilor.

Astfel de situații sau erori dacă există trebuie să fie evidențiate ca atare și stabilite efectele ce s-ar putea produce sau care au fost deja produse, în sensul denaturării voite a evidențelor și raportărilor contabile, respectiv a încălcării legii or, astfel de constatări nu au fost stabilite/prezentate de către organele de inspecție fiscală.

De asemenea, sucursala arată că „numerele contabile” din contabilitatea acesteia alocate prin programul informatic al .X., utilizat ca atare și de către sucursală, conform sistemului de codificare/numerotare generat de acest program nu au inclus întocmai și numerotarea de pe documentele de facturare/livrare întocmite de Sucursală, ceea ce nu înseamnă că documentele justificative și informațiile conținute de acestea, necesare contabilității, nu au fost înregistrate ca atare.

Sucursala recunoaște că au fost unele dificultăți de utilizare, transpunere și prelucrare a informațiilor, în legătură cu acest program al grupului din care face parte sucursala, fără ca aceasta să însemne că nu s-ar fi urmărit și realizat respectarea legislației românești aplicabile, precum și faptul că nu este vorba de o acțiune voită cu scopuri ce ar putea viza încălcarea legii.

B. IMPOZIT PE PROFIT

1. În ceea ce privește veniturile realizate din România de persoana juridică nerezidentă, în perioada 2006 – 2008, contestatara susține că acest contract de mandat a fost încheiat pentru o perioadă determinată de 9 luni, prestarea serviciilor fiind în așa fel organizată și programată încât să se respecte acest termen, iar faptul că ultima factură a avut un termen de plată (26.02.2008) ulterior emiterii acesteia, respectiv datei livrării (30.04.2007), nu are nicio relevanță pentru calculul celor 9 luni, respectiv în determinarea perioadei în care au fost prestate efectiv serviciile facturate.

De asemenea, sucursala nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia ar fi vorba de un termen fictiv, prevăzut în scop fiscal și susține că această prezentare a stării de fapt a organelor de inspecție fiscală este o simplă ipoteză, o speculație care are la bază presupunerea că orice contribuabil este de rea-credință. În speță perioada de 9 luni a fost stabilită ținând seama și de restricțiile impuse de legislația fiscală, însă nu fictiv, ci din considerente economice și cu respectarea legislației în materie din .X. și din .X.

Această perioadă a fost stabilită astfel încât serviciile să poată fi prestate, calculându-se și fundamentându-se numărul de angajați și de ore necesare, tocmai pentru ca prestatorul .X. să se poată încadra în acest termen, iar profitul realizat din aceste activități fiind impozitat în mod legal în .X..

Totodată, contestatara susține că doar făcând referire la perioada de execuție a obiectivului Proiectul .X. nu se poate stabili că aceasta trebuie să coincidă ca durată cu perioada în care .X. a prestat serviciile speciale de consultanță și asistență tehnică de specialitate, precum și faptul că „vizarea continuă a proiectelor de execuție” nu echivalează cu „vizarea continuă a execuției” așa cum eronat au constatat organele de inspectie fiscală.

În ceea ce privește ajustarea stabilită de către auditorul financiar, sucursala susține că privește o altă situație pe care acesta a înțeles să o trateze ca atare și nu poate reprezenta un argument pentru organele de inspectie fiscală în sensul că ar fi o situație similară cu cea constatată.

De asemenea, contestatara susține că cele trei date de pe factura .X. includ referințe clare privind data livrării (30.04.2007), iar documentațiile tehnice și celelalte documente legale în legătură cu aceste prestații susțin acest termen limită pentru efectuarea serviciilor, precum și faptul că serviciile de consultanță și asistență tehnică de specialitate se referă la conceperea proiectului, la întocmirea documentelor suport și urmărirea unor etape de implementare a cerințelor tehnice privind execuția, operațiuni și servicii care au fost efectuate și încheiate înaintea finalizării tuturor lucrărilor de construcție, potrivit contractelor.

Astfel, susține că, în fapt, complexitatea unei lucrări în domeniu nu se analizează doar în funcție de preț care poate varia, ci în funcție de fiecare proiect în parte și depinde de o serie de criterii (situația economică, relațiile cu clienții/negocierea cu clienții, experiența în domeniu, personalul de execuție avut la dispoziție, similaritatea/noutatea lucrării față de altele efectuate anterior, zona geografică, durata solicitată pentru efectuarea lucrărilor), iar prețul poate crește/scade funcție de termenele de livrare/execuție, de oferta/cerere pentru astfel de lucrări/servicii, deci nu se poate afirma că prețul se raportează proportional doar la complexitate și nici că durata este obligatorie proportională cu complexitatea.

Cu privire la ultima factura emisă pentru primul contract de consultanță și asistență tehnică, respectiv .X./2008, organele de inspectie fiscală nu au ținut cont de punctul de vedere exprimat de sucursala, ci s-au raportat doar la prevederile contractului de consultanță de la pct 2.5. care precizează că „se emite până în data de 8 a lunii următoare executării lucrărilor” fără a ține seama că părțile contractante au hotărât și confirmat de comun acord, prin documentele de facturare întocmite și semnate în mod legal, toate datele de referință- emiter, prestare, plată.

2. Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanță (management) și asistență tehnică de specialitate, contestatara arată că deși SC .X. SRL .X. a reușit să-și formeze personalul de specialitate astfel încât să poată efectua atât prestații de antreprenor general, cât și de

management și asistență tehnică specifică lucrărilor de construcții, instalații etc. potrivit scopului pentru care a fost înființată nu reprezintă un fapt ilegal, chiar dacă unele dintre serviciile sale coincid cu cele prestate de .X., în perioada 2006-2007.

De asemenea, susține că nu este cazul să fie pus în discuție dacă și-a „pierdut” în vreun fel „*cunoștințele tehnice și tehnologice foarte înalte, capacitatea de coordonare etc.*” și nu se poate stabili de către un terț dacă astfel de servicii trebuiau în mod obligatoriu efectuate cu personalul de specialitate de la .X. sau cu altcineva, nici dacă astfel de servicii erau sau nu necesare. Prestarea unor astfel de servicii este responsabilitatea legală a managementului oricărui prestator/furnizor ce decurge din contractele încheiate și care implică răspunderile sale (proiectare, tehnologie, funcționare/exploatare instalații etc.) în această calitate, atât față de beneficiar, cât și în raport cu legislația în materie privind activitățile în construcțiile civile.

Contestatară susține că toate aceste servicii sunt justificate, contractate și prestate cu respectarea dispozițiilor legale, având legatură cu activitatea de exploatare a .X., respectiv a Sucursalei și cu realizarea veniturilor acesteia. Documentațiile tehnice aferente și celelalte documente legale care consemnează punerea în aplicare a contractului de mandat (consultanță tehnică de specialitate) demonstrează efectuarea tranzacțiilor și prestarea serviciilor ce decurg din acesta.

Totodată, sucursala arată că, contractarea unor servicii externe de specialitate de către o societate reprezintă o decizie de management și nu poate fi discutată sau calificată în sensul în care au prezentat-o organele de inspecție fiscală și nici în sensul art.11 din Codul fiscal, întrucât acest tip de tranzacții, respectiv servicii de asistență și documentație tehnică de specialitate, consultanță managerială, au conținut economic și sunt utilizate în cadrul unor practici economice obișnuite și specifice derulării unor proiecte și lucrări ca cele mai sus menționate.

Sucursala susține că este corectă constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că primul contract (cel încheiat la data de 29.09.2006) s-a bazat pe experiența .X., întrucât la acea dată SC .X. SRL .X. avea doar 6 angajați dintre care doar unul era expert tehnic, în perioada 2006 – 2008 ajungând la un număr de 28 de angajați, astfel încât la data încheierii contractului dintre aceasta și Sucursală, pentru perioada 29.05.2008-31.12.2010, prestatorul SC .X. SRL .X. putea singur să presteze astfel de servicii. Faptul că formulările clauzelor din cele două contracte coincid în parte, nu înseamnă că acestea reglementau aceeași situație, dimpotrivă, cele două proiecte au fost diferite și au fost manageriate diferit.

Totodată, sucursala arată că argumentul organelor de inspecție fiscală că ar fi avut angajați cu aceleași atribuții de serviciu și aceleași sarcini ca și la obiectivul pentru care s-a încheiat contractul de colaborare nu este corect,

Întrucât la acea dată SC .X. SRL era începătoare, iar .X. avea mult mai multă experiență și personal de specialitate pentru prestarea unor astfel de servicii.

Contestarea nu înțelege de ce i se aplică prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că au existat contracte pentru prestarea serviciilor și există documentațiile tehnice care justifică necesitatea și realitatea prestării serviciilor de consultanță de specialitate.

Referitor la constatările din Decizia de impunere nr.615 „*echipa de inspecție fiscală consideră că serviciile de consultanță achiziționate nu au fost necesare, aceste tranzacții neavând scop economic, fiind făcute doar în scopuri fiscale*”, de la pagina 18 din raportul de inspecție fiscală, pct.3, conform căreia „*organele de inspecție fiscală nu au concluzionat că anumite contracte și plăți au fost făcute doar în scop fiscal. **Acestea au considerat că există această posibilitate** ”, și de la pagina 19 din același act, potrivit căreia „*echipa de inspecție fiscală nu a acuzat pe nimeni de declarații fictive*” sucursala nu înțelege cum pot fi emise decizii având la bază „*posibilități*” și nu probe și certitudini, având în vedere că utilitatea și necesitatea unor astfel de cheltuieli, în cazul unor lucrări și proiecte de natura celor executate de grupul .X. se apreciază și stabilește de managementul fiecărei entități în funcție de un complex de criterii, dar mai ales raportat la domeniul specific de activitate și specializare.*

Referitor la constatarea potrivit căreia „*vizarea proiectelor de execuție nu era necesară deoarece în conformitate cu legile din România, un proiect de construcție se vizează spre neschimbare de către personalul de specialitate din cadrul primăriei care emite autorizația de construcție, înainte de emiterea acesteia, acest proiect nemaiputând să fie vizat de nimeni*” sucursala arată că organele de inspecție fiscală nu pot emite judecăți cu privire la necesitatea unor decizii în managementul unei societăți, întrucât orice decizie s-ar lua la un moment dat și chiar dacă ar fi una care ulterior s-ar dovedi defectuoasă și neeconomică, nu stă în puterea și competența organelor de inspecție fiscală să analizeze calitatea și competențele managementului unei societăți.

3. Referitor la transportul mărfurilor din .X. în România, contestarea susține că în ceea ce privește realitatea achizițiilor intracomunitare de oțel-beton, faptul ca CMR-urile nu sunt/nu au fost ștampilate/semnate întocmai (în casața de pe formular, cu ștampila .X.) nu înseamnă că aceste produse nu s-au livrat, facturat, recepționat și utilizat, existând documente legale care atestă realitatea acestor achiziții în conformitate cu art.128 din.(9) și art.130 din Codul fiscal, respectiv există documentele de recepție și consum pe care le-a prezentat organelor de inspecție fiscală.

C. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță (management) și asistență tehnică de specialitate, contestatara prezintă aceleași argumente cu cele de la capitolul impozit pe profit și susține că nu există niciun temei ca organele de inspecție fiscală să concluzioneze că aceste servicii nu erau necesare și că nu au scop economic.

2. Cu privire la constatările „cel puțin aparente” în legătură cu „neconcordanțe între Declarațiile 390”, contestatara arată că aceste constatări nu sunt clare și explicit prezentate, precum și faptul că există documente legale privind livrarea, facturarea și recepția care, în ceea ce privește efectele patrimoniale ale acestor tranzacții la Sucursala și la .X., susțin realitatea și legalitatea operațiunilor, respectiv documente de expediere, facturare, transport, recepție, consum/producție.

În ceea ce privește înregistrarea în Registrul Jurnal 622 "*Alte cheltuieli de consultanță*" = 4814 "*Alocare cheltuieli*", cu suma de .X. lei, aceasta este corectă și legală, întrucât a fost transferată în temeiul Contractului de Angajament încheiat cu societatea .X. din 18 decembrie 2009, în urma acestui contract angajându-se și Proiectul .X..

Cu privire la calculul și stabilirea valorilor cuprinse în decizia de impunere, contestatara susține că:

Toate calculele efectuate de organele de inspecție fiscală sunt eronate și nefondate, deoarece baza de fundamentare, atât în ceea ce privește impozitul pe profit, cât și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată nu au suport legal și nu este susținută de acte și fapte care să le justifice.

Chiar și în situația în care ar exista temeiuri legale pentru a stabili și calcula obligații fiscale suplimentare, la "*calculul*" impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 2006-2008 ca urmare a "*nedeclarării*" și "*neînregistrării*" sediului permanent profitul impozabil este confundat cu valoarea totală a veniturilor, ca și cum toate veniturile realizate de .X. nu ar presupune niciun fel de cheltuieli.

Obligațiile fiscale se referă la Sucursală pentru o perioadă în care aceasta nu exista ca persoana juridică/contribuabil și în condițiile în care în perioada de funcționare rata profitului impozabil nu a depășit 6,8 % din cifra de afaceri, respectiv din total venituri.

De asemenea, arată că perioada vizată spre a fi verificată în cadrul inspecției fiscale (01.01.2006 - 31.12.2009) este parțial sub incidența prescripției.

În consecință, societatea arată că în urma presupunerilor, fără a avea vreun temei legal real, a calculelor grosiere făcute de organele de inspecție fiscală, s-a ajuns la o sumă extrem de mare, nelegală, dar care, dacă ar trebui achitată, probabil ar duce la încetarea activității.

D. Referitor la încălcarea prevederilor Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, contestatara susține că este eronată constatarea potrivit căreia au fost încălcate prevederile art.3 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, fiind nedovedită, întrucât fapta nu există. Arată că nu a distrus vreun document și nici nu i s-a pus în vedere refacerea unor documente de evidență contabilă, ci doar i s-au cerut clarificări și date/informații suplimentare față de cele obținute din sistemul informatic utilizat pentru conducerea contabilității.

În ceea ce privește încălcarea prevederilor art.8 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, sucursala arată că este eronată având în vedere că nu a obținut nicio sumă de bani de la bugetul de stat, nici cu titlu de rambursări și nici cu titlul de restituiri.

De asemenea, susține că a desfășurat activitatea respectând atât perioada maximă legal permisă, cât și celelalte cerințe ale legii privind declararea punctului de lucru (înregistrarea sucursalei), astfel încât să beneficieze de normele/prevederile legale pentru anumite perioade, și nu poate fi acuzată de fraudă doar pentru că a desfășurat activitatea luând anumite decizii (economice, manageriale) în contextul și cu respectarea unor prevederi legale mai favorabile la un moment dat, pentru a fi impozitat (legal), în altă parte decât în România.

În acest context, sucursala susține că reaua-credință este prezumată având în vedere că a fost emisă Dispoziție de instituire a măsurilor asigurătorii pe considerentul că ar fi posibilă sustragerea la plată obligațiilor fiscale.

Contestatara susține că vânzările au fost reale și acuzațiile organelor de inspecție fiscală trebuiau probate.

Referitor la încălcarea prevederilor art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, societatea arată că nu se face referire la situația de fapt care constituie fapta prevăzută de legea penală.

În ceea ce privește suspiciunea săvârșirii infracțiunii conform căreia nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală sistemul informatic care a generat situații și evidența fiscală pe anul 2006 sucursala arată că nu înțelege cum situațiile și evidența fiscală a SC .X. SRL poate face parte din conținutul unui raport de inspecție fiscală ce vizează Sucursala .X. și care reprezintă bază pentru întocmirea deciziei de impunere pentru sucursală.

Sucursala face trimitere la constatările „*echipa de inspecție fiscală consideră că în programul informatic utilizat se pot face modificări ulterior înregistrărilor contabile*”, „*în contabilitate nu sunt înregistrate numerele documentelor justificative, ci așazise numere de tranzacții, alocate în baza unor criterii necunoscute și neexplicate organelor de inspecție*”, și „*există posibilitatea ca cele două societăți să nu se conformeze în mod voit dispozițiilor organelor de inspecție fiscală cu scopul de a îngreuna efectuarea verificărilor*” susținând că organele de inspecție fiscală nu trebuie să se bazeze pe „*posibilități*”, ci pe dovezi clare.

Ca o concluzie sucursala arată că toate aceste trimiteri la pretinse fapte penale au fost făcute în scop de intimidare, întrucât constatarea unor fapte precum cele menționate de organele de inspecție fiscală nu sunt de competența acestora.

E. În ceea ce privește Decizia de nemodificare a bazei de impunere, contestatara susține că la punctul 2.1.1. „*Obligațiile fiscale verificate*” din Decizia nr..X./2013 de nemodificare a bazei de impunere, dintre cele patru obligații fiscale suplimentare stabilite prin Raportul de inspecție fiscală și anume:

1. Impozitul pe profit pe perioada 01.01.2006-31.12.2009;
2. TVA pe perioada 01.01.2008-31.12.2009;
3. Impozit pe veniturile obținute în România persoane juridice nerezidente pe perioada 01.01.2008 – 31.12.2009;
4. Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice pe perioada 01.01.2008-31.12.2009, se face referire doar la impozitul pe veniturile obținute în România persoane juridice nerezidente, respectiv la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice și nu înțelege motivul pentru care decizia de nemodificare a bazei de impunere vizează doar cele două categorii de impozite.

La capitolul concluzii sucursala menționează următoarele :

În raport de constatările de la pag.20 din Raportul de inspecție fiscală potrivit căroră „*opinia conform căreia societatea nu dorește cu adevărat să se conformeze dispozițiilor organelor de inspecție fiscală*”, respectiv „*aceasta este părerea echipei de inspecție fiscală, însă niciuna dintre sumele suplimentare nu se bazează pe această părere [...] acestea bazându-se pe fapte concrete și pe documente*” sucursala susține că toate sumele suplimentare s-au calculat pornind de la interpretarea documentelor prezentate în sensul părerii formate de către organele de inspecție fiscală, respectiv, pe fondul presupunerii relei credințe a societății.

De asemenea, plecând de la constatările de la pag.20 din Raportul de inspecție fiscală conform căroră „*au fost desfășurate două acțiuni de control: controlul inopinat și o inspecție fiscală. În cursul inspecției fiscale au fost*

verificate impozitele și taxele prevăzute în avizul de inspecție fiscală pe perioada prevăzută de acesta. În cadrul controlului inopinat nu este stabilită o anumită perioadă verificată [...] Atât dispoziția de măsuri cât și contravenția aplicate au fost emise în cursul controlului inopinat” sucursala arată că organele de inspecție fiscală fac referiri la aceste două controale ca și când nu ar exista o legătură între ele, iar în ceea ce privește controlul inopinat se specifică că nu vizează o anumită perioadă deși, prin procesul verbal nr..X./2013 se constată că s-a efectuat un control inopinat în perioada 06.12.2012 – 18.04.2013, care depășește perioada în care s-a efectuat inspecție fiscală, precum și perioada legală de 3 luni, iar potrivit prevederilor art.97 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, controlul inopinat este o procedură a inspecției fiscale.

Totodată, contestatara precizează că la durata inspecției fiscale se raportează și la durata controlului inopinat ca procedură specifică a inspecției fiscale și nici nu se pune problema desfășurării controlului inopinat în afara inspecției fiscale, întrucât se specifică foarte clar că persoanele asupra cărora se efectuează controlul inopinat sunt deja supuse inspecției fiscale.

Sucursala arată că actele administrative nu sunt motivate, majoritatea constatărilor fiind presupuneri și păreri, cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept se regăsește și în Recomandarea (2007) 7 a Comitetului de Miniștri (art.17 pct.2), respectiv în Rezoluția (77) 31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV), fiind preluată și menționată expres în Codul European al Bunei Conduite Administrative: „*fiecare decizie adoptată de Instituție care poate afecta în mod negativ drepturile sau interesele unei persoane particulare, va menționa temeiurile pe care se bazează, indicând în mod clar faptele relevante și baza legală a deciziei* „.

Sucursala precizează că prin comportamentul său, atât față de furnizori și față de clienți, cât și față de organele de inspecție fiscală denotă buna credință care este susținută și de faptul că nu a înregistrat restanțe la plata datoriilor către bugetul de stat, iar în perioada verificată a avut profit și a achitat impozit pe profit și TVA în sume considerabile.

Potrivit celor precizate, contestatara solicită admiterea contestației și revocarea/anularea în totalitate a actelor administrative fiscale.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina sucursalei ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, astfel:

A. IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata : 01.01.2006 – 31.12.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. În perioada 01.01.2006-31.12.2008 .X. a obținut venituri din România legate direct de un proiect de construcții. Veniturile au fost obținute din România pe o perioada ce depășește termenul de 6 luni prevăzut de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, precum și termenul de 9 luni prevăzut la art.5 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și evitarea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și Republica Ungară, ratificată prin Legea nr.91/1994, perioadă în care contribuabilul nu era obligat să înregistreze un sediu permanent în România.

Având în vedere prevederile:

- art.8 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora un sediu permanent presupune un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj sau activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni;
 - art.12 din același act normativ conform cărora veniturile sunt considerate ca fiind obținute din România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate, sub forma de venituri atribuibile unui sediu permanent în România sau orice alte venituri obținute dintr-o activitate desfășurată în România;
 - art.13 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că sunt obligate la plata impozitului pe profit persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România;
 - art.14 lit.b) din același act normativ prin care se precizează că impozitul pe profit se aplică în cazul persoanelor juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România, asupra profitului impozabil atribuibil sediului permanent;
 - HG nr.44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează că persoanele juridice străine, cum sunt: companiile, fundațiile, asociațiile, organizațiile și orice entități similare, înființate și organizate în conformitate cu legislația unei alte țări, devin subiect al impunerii atunci când își desfășoară activitatea integral sau parțial, prin intermediul unui sediu permanent în România, de la începutul activității sediului și
 - art.29 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- organele de inspecție fiscală au constatat că .X. trebuia să se înregistreze în România cu un sediu permanent încă din anul 2006, iar veniturile obținute în perioada 31.10.2006-14.02.2008, în sumă totală de .X. euro, respectiv .X. lei,

sunt supuse impozitării în România, respectiv impozitului pe profit, în cotă de 16%.

În momentul înregistrării sediului permanent, respectiv în situația în care durata specificată la art.5 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și evitarea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, încheiată între România și Republica .X., ratificată prin Legea nr.91/1994 a fost depășită, era împlinită, veniturile obținute trebuiau să fie declarate și impozitate în următorul an.

S-a constatat că veniturile au fost obținute de la SC .X. SRL din .X., societate la care deținea 80% din părțile sociale, afiliată, în baza unui contract de mandat semnat între părți la .X., în data de 29.09.2006.

Prima factură de management, în valoare de .X. euro, a fost emisă în data de 31.10.2006, iar ultima factură în valoare de .X. euro a fost emisă la data de 14.02.2008, la aproximativ un an și șase luni de la prima factură. Pe ultima factură nr..X. în valoare de .X. euro apar trei date, respectiv "*delivery date*" (data livrării) 30.04.2007, "*invoice date*" (data facturii) 14.02.2008 și "*payment due*" (termen de plată) 26.02.2008. Reprezentantul societății susține că serviciile pentru care a fost emisă factura la data de 14.02.2008 au fost prestate la data de 30.04.2007, care este ultima zi din perioada prevăzută în contract.

Având în vedere prevederile contractuale care specifică "*mandatarul va calcula valoarea de execuție a tuturor lucrărilor executate de subantreprenor în luna în curs până în data de 8 a lunii următoare [...] elaborând pe baza acestora certificatele de execuție [...], iar pe baza acestora va elibera factura aferentă onorariului mandatarului [...]*", obiectul contractului ce constă în "*consiliere tehnică și de execuție [...], vizarea continuă a proiectelor de execuție [...], păstrarea contactului cu reprezentanții investitorului din .X., participarea activă în contractarea subantreprenorilor [...] și altele*", precum și faptul că toate activitățile legate de șantierul obiectivului .X. .X. s-au desfășurat în mod continuu pe toată durata de execuție, respectiv aproximativ 2 ani, obiectivul .X. .X. fiind recepționat în anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că pe factura nr. .X./2008 s-a menționat ca dată a prestării serviciilor data de 30.04.2007 doar pentru a se încadra în termenul de 9 luni prevăzut în convenția de evitare a dublei impuneri și pentru a evita înregistrarea sediului permanent în România, evitând obligația de plată a impozitului pe profit datorat în România. În anul 2008 .X. a deschis o sucursală la .X..

De asemenea, s-a constatat că în cadrul auditului efectuat la SC .X. SRL, societate deținută de către .X.-.X., pentru anul 2010, factura de consultanță nr..X./2010 în valoare totală de .X. lei, emisă de SC .X. SRL către .X. Sucursala .X., a fost emisă și înregistrată în anul 2010, dar este aferentă anului 2009. Auditorul a dispus stornarea facturii în anul 2010, înregistrarea acesteia în anul 2009 și corectarea impozitului pe profit. .X. Sucursala .X. și-a

asumat constatările auditorului și a modificat pe baza acestui audit efectuat la SC .X. SRL propriile înregistrări contabile pentru a le pune în concordanță cu situația reală constatată în raportul de audit încheiat. Prin această dispoziție a auditorului s-a corectat o situație anormală care încalcă principiile fiscale și contabile, independența exercițiului financiar și regulile de înregistrare în contabilitate.

Reprezentanții .X. Sucursala .X., care sunt aceiași cu reprezentanții SC .X. SRL .X., nu au putut face dovada faptului că factura nr. .X./2008 se referă la servicii prestate în anul 2007, această factură fiind emisă și înregistrată corect în anul 2008, nefiind menționată ca fiind gresit emisă sau înregistrată în niciun raport de audit efectuat pentru societățile respective în perioada respectivă.

De asemenea, s-a constatat că durata derulării contractului, respectiv 29.09.2006 - 30.04.2007 a fost depășită, fapt ce rezultă din emiterea facturii nr. .X./2008. Dacă contractul ar fi fost finalizat la data de 30.04.2007 nu se mai putea emite factura în baza acestuia în luna februarie 2008, iar dacă s-a emis factura în anul 2008, fără încălcarea principiilor contabile și fiscale și fără încălcarea prevederilor contractului încheiat între părți, înseamnă că acest contract nu s-a încheiat în anul 2007. Acest fapt a fost confirmat și de reprezentanții societății care au precizat, în scris, că această factură a fost emisă în baza aceluși contract de mandat.

Ținând cont de prevederile contractuale și de toate celelalte aspecte prezentate, precum și pentru faptul că nu există niciun motiv care să fi împiedicat întocmirea facturii la data de 30.04.2007, organele de inspecție fiscală au constatat că pe factura nr. .X./2008 s-a menționat ca dată a prestării serviciilor data de 30.04.2007 doar în scopuri fiscale, respectiv pentru a evita plata impozitului pe profit în România.

Astfel, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.8 și art.13 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.5 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și Republica .X., ratificata prin Legea nr.91/1994, și a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2. .X. Sucursala .X. a achiziționat servicii de consultanță de la societatea afiliată SC .X. SRL, în perioada 29.05.2008-31.12.2009, în sumă de .X. lei, în baza contractului de mandat semnat între societatea mamă .X. și SC .X. SRL, la .X., în data de 29.05.2008. Obiectul acestui contract este identic cu obiectul contractului încheiat între cele două societăți în data de 29.09.2006, dar calitatea părților s-a inversat. Astfel, .X. contractează servicii de consultanță de la societatea afiliată SC .X. SRL,

respectiv "consiliere tehnică și de execuție [...], vizarea continuă a proiectelor de execuție [...], păstrarea contactului cu reprezentanții investitorului din .X., participarea activă în contractarea subantreprenorilor". Aceste servicii sunt exact serviciile pe care, în perioada 2006-2008, .X. le-a prestat către SC .X. SRL .X. datorită faptului că societatea din .X. avea o experiență deosebită în domeniu, iar societatea din România nu dispunea de experiența necesară prestării acestor servicii.

La inspecția fiscală efectuată la SC .X. SRL, în data de 07.11.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat notă explicativă reprezentanților societății, iar la întrebarea "Cum justificați necesitatea prestării serviciilor menționate în Contractul de mandat încheiat în anul 2006 cu .X. .X., în condițiile în care SC .X. SRL avea personal de specialitate angajat (ingineri constructori, șef șantier etc.) care în atribuțiile de serviciu aveau aceleași sarcini, conform documentelor puse la dispoziție de dvs, și în același timp, pentru aceleași servicii și același obiectiv au fost încheiate contracte de colaborare cu alte societăți", D-na .X., în calitate de administrator al SC .X. SRL a răspuns: "0 investiție de .X. m euro necesită un nivel a cunoștințelor tehnice, tehnologice foarte înalt [...]. Un proiect de asemenea anvergură necesită capacități de coordonare de înalt nivel [...]. SC .X. SRL și nici contractanții săi nu dispuneau de un asemenea know-how."

Din acest răspuns reiese că .X. dispune de cunoștințe tehnice și tehnologice de un nivel foarte înalt, are o capacitate de coordonare de nivel înalt și un know-how corespunzător, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de consultanță achiziționate nu au fost necesare, aceste tranzacții neavând scop economic, fiind realizate doar în scopuri fiscale.

Mai mult, conform pct.41 din HG nr.44/2004 între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, astfel că aceste servicii de consultanță nu trebuiau deduse de către .X. Sucursala .X..

S-a constatat că, în ceea ce privește Contractul de execuție al obiectivului .X. din .X. este încheiat între .X., în calitate de prestator și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, iar Contractul de mandat semnat între .X. și societatea afiliată SC .X. SRL, la .X., în data de 29.05.2008, se referă la servicii de consultanță legate de acest obiectiv. Reprezentanții celor două societăți **nu au prezentat organelor de inspecție fiscală niciun studiu sau orice alte documente, în obiectul contractului precizându-se că aceste servicii de consultanță se pot presta doar verbal.**

De asemenea, s-a constatat că, în anul 2007, SC .X. SRL a justificat necesitatea achiziționării serviciilor de consultanță prin insuficiența personalului și vasta experiență internațională a .X., acest contract

derulându-se până în anul 2008, an în care se încheie un alt contract de mandat prin care .X. cumpără aceleași servicii de consultanță de la SC .X. SRL, însă aceste servicii sunt facturate către .X. Sucursala .X. care le și plătește.

Totodată, s-a constatat că în anul 2008 nu au intervenit schimbări în obiectul de activitate al societății mamă .X., iar aceasta avea aceeași experiență vastă în domeniul construcțiilor, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de consultanță platite de .X. Sucursala .X. către SC .X. SRL nu au fost necesare acestei societăți.

Mai mult, organele de inspecție fiscală consideră că vizarea proiectelor de execuție nu era necesară deoarece în conformitate cu legile din România, un proiect de construcție se vizează spre neschimbare de către personalul de specialitate din cadrul primăriei care emite autorizația de construcție, înainte de emiterea acesteia, acest proiect nemaifiind necesar să fie vizat de nimeni.

Având în vedere cele constatate, conform dispozițiilor art.108 din.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în vederea stabilirii dacă faptele constatate întrunesc elementele constitutive ale unor infracțiuni.

Astfel, serviciile achitate de .X. Sucursala .X. nu au fost necesare, iar sumele respective nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21) alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și majorări de întâziere în sumă de .X. lei și penalități de întâziere în sumă de .X. lei.

3. SC .X. Sucursala .X. a achiziționat în luna decembrie 2008, oțel beton de la .X., în sumă totală de aproximativ .X. euro, în baza unui număr de .X. de facturi emise de societatea din .X.. În cazul unui număr de .X. facturi, documentele anexate nu fac dovada efectuării transportului din .X. în România, respectiv CMR-urile nu sunt ștampilate în căsuța care atestă recepția mărfurilor sau sunt ștampilate de către SC .X. și nu de sucursala din .X..

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că transportul mărfurilor nu s-a efectuat din .X. în România, iar achiziția intracomunitară în aceste cazuri nu există, valoarea totală a celor .X. facturi pentru care nu se poate face dovada transportului din .X. în România fiind de .X. lei.

Astfel, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.128 alin.(9) și art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentanții societății neputând face dovada că aceste operațiuni au avut loc și s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei. Pentru neplata la termen a impozitului pe profit s-au stabilit

majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

4. La data de 20 decembrie 2007 .X., în calitate de mandant a încheiat un contract de angajament cu .X., societate comerciala cu răspundere limitată, înregistrată conform legilor Republicii .X., în calitate de mandatar, prin care mandantul mandatează în mod neexclusiv mandatarul să caute și să contacteze potențiali clienți care doresc să construiască în țările limitrofe cu .X., clădiri de birouri, centre comerciale și/sau de distracții, centre logistice sau industriale, (denumite „proiecte”) și să ofere suport în încheierea contractului aferent proiectelor, iar în cazul îndeplinirii corespunzătoare a clauzelor contractuale mandatarul are dreptul la plata unui comision.

.X. Sucursala .X. a prezentat declarație privind contractul de angajament din data de .X. 2009 a .X. - .X. în calitate de mandant, în baza căreia, la data de .X.2008 societatea a încheiat un acord cu caracter obligatoriu din punct de vedere juridic privind lucrările de execuție generală privind .X..

Totodată, societatea a încheiat un acord cu beneficiarul lucrărilor de execuție generală ale .X., cu privire la modificarea contractului privind lucrările de execuție generală ale .X. .X., respectiv privind obținerea unei participații de către societate în cadrul proprietarului beneficiarului proiectului .X..

Prin semnarea declarației, .X. se obligă să achite mandatarului comisionul în valoare de .X.euro aferent angajamentului îndeplinit în cadrul proiectului .X. stabilind un termen de plată în trei tranșe, respectiv 22.12.2009, 15.03.2010 și 15.04.2010.

Astfel, .X. Sucursala .X. a efectuat în data de 18.12.2009, în registrul jurnal, înregistrarea 622 „*Alte cheltuieli de consultanță*” = 4814 „*Alocare cheltuieli*” cu suma de .X. lei, cheltuială considerată deductibilă fiscal de .X. Sucursala .X..

La solicitarea de a se prezenta un document justificativ ce a stat la baza acestei înregistrări, .X. Sucursala .X. a fost prezentata factura nr..X./2009 emisă de .X. cu sediul în .X. către .X. cu sediul în .X., în valoare de .X. euro.

S-a constatat că sediul permanent, respectiv .X. Sucursala .X. nu deține o factură emisă pe numele sau de către societatea străină pentru cheltuielile alocate acestuia.

Mai mult, .X. Sucursala .X. care a înregistrat în contabilitate ca și cheltuieli deductibile cheltuielile cu servicii de consultanță alocate de societatea mamă, nu a justificat prestarea efectivă a serviciului cu rapoarte de lucru, studii de piață sau alte documente, în conformitate cu prevederile

pct.89 lit.e) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru nerespectarea prevederilor art.29 din Legea nr. 571/2003 și ale pct.89 lit.e) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit la trimestrul IV 2009 impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X.1 lei.

5. De asemenea, s-a constatat că în trimestrul III 2008 sucursala nu a declarat și nu a plătit impozitul pe profit în sumă de .X. lei, cu scadența 27.10.2008. Pentru trim.IV 2008 contribuabilul era obligat să plătească o sumă egală cu impozitul calculat și evidentiat pentru trim. III 2008, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul 2008 să se efectueze până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevazut la art.35 din.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Acest impozit a fost declarat și achitat doar la trimestrul IV 2008.

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că pentru neachitarea la termen a impozitului datorat bugetului de stat, s-au calculat majorări de întârziere:

Pentru perioada 27.10.2008 - 26.01.2009,
.X. x 91 zile x 0,1% = .X. lei.

iar pentru perioada 26.01.2009 - 21.04.2009
.X. x 85 zile x 0,1 % = .X. lei

Total majorări de întârziere = .X. lei

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată: 01.01.2008 – 31.12.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Așa cum s-a prezentat la capitolul II „Impozit pe profit” pct.2 din prezenta decizie .X. Sucursala .X. a achiziționat servicii de consultanță de la societatea afiliată SC .X. SRL, în perioada 29.05.2008-31.12.2009, în sumă de .X.X lei, în baza contractului de mandat semnat între societatea mamă .X. și SC .X. SRL, la .X., în data de 29.05.2008, constând în "consiliere tehnică și de execuție [...], vizarea continuă a proiectelor de execuție [...],

păstrarea contactului cu reprezentanții investitorului din .X., participarea activă în contractarea subantreprenorilor". Aceste servicii sunt exact serviciile pe care, în perioada 2006-2008, .X. le-a prestat către SC .X. SRL .X. datorită faptului că societatea din .X. avea o experiență deosebită în domeniu, iar societatea din România nu dispunea de experiența necesară prestării acestor servicii.

Din răspunsul dat organelor de inspecție fiscală la inspecția fiscală efectuată la SC .X. SRL, în data de 07.11.2011, a rezultat că .X. dispune de cunoștințe tehnice și tehnologice de un nivel foarte înalt, are o capacitate de coordonare de nivel înalt și un know-how corespunzător, astfel că serviciile de consultanță achiziționate nu au fost necesare, aceste tranzacții neavând scop economic, fiind realizate doar în scopuri fiscale.

Totodată, s-a constatat că potrivit pct.41 din HG nr.44/2004 între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, astfel că aceste servicii de consultanță nu trebuiau deduse de către .X. Sucursala .X..

De asemenea, s-a constatat că, în ceea ce privește Contractul de execuție al obiectivului .X. acesta este încheiat între .X., în calitate de prestator și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, iar Contractul de mandat semnat între .X. și societatea afiliată SC .X. SRL, la .X., în data de 29.05.2008, se referă la servicii de consultanță legate de acest obiectiv. Reprezentanții celor două societăți **nu au prezentat organelor de inspecție fiscală niciun studiu sau orice alte documente, în obiectul contractului precizându-se că aceste servicii de consultanță se pot presta doar verbal.**

De asemenea, s-a constatat că, în anul 2007, SC .X. SRL a justificat necesitatea achiziționării serviciilor de consultanță prin insuficiența personalului și vasta experiență internațională a .X., acest contract derulându-se până în anul 2008, an în care se încheie un alt contract de mandat prin care .X. cumpără aceleași servicii de consultanță de la SC .X. SRL, însă aceste servicii sunt facturate către .X. Sucursala .X. care le și plătește.

Totodată, s-a constatat că în anul 2008 nu au intervenit schimbări în obiectul de activitate al societății mamă .X., iar aceasta avea aceeași experiență vastă în domeniul construcțiilor, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de consultanță platite de .X. Sucursala .X. către SC .X. SRL nu au fost necesare.

Având în vedere cele constatate, conform dispozițiilor art.108 din.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în vederea stabilirii dacă faptele constatate întrunesc elementele constitutive ale unor infracțiuni.

Astfel, s-a constatat că serviciile achitate de .X. Sucursala .X. nu au fost necesare, și nu sunt justificate de aceasta fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, s-a stabilit că sucursala nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Pentru TVA stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

ALTE CONSTATĂRI

1. Referitor la neconcordanțele între Declarațiile 390 s-au constatat următoarele aspecte:

În urma consultării programelor informative specifice, s-au constatat mai multe tranzacții care, cel puțin aparent, nu au un scop economic ci doar fiscal. Spre exemplu:

- 1 .X. Sucursala .X. a achiziționat în anul 2009 bunuri de la .X. din .X., aceasta efectuând achiziții de la SC .X. SRL - CUI.X..
2. .X. Sucursala .X. a efectuat achiziții intracomunitare în anul 2009 de la .X., iar acesta din urma achiziționează același fel de marfa de la SC .X. SA.
3. .X. Sucursala .X. a achiziționat marfă de la societatea .X., iar aceasta achiziționează marfa de la SC .X. SRL, din Romania.
4. In anul 2009 SC .X. SRL a efectuat achizitii intracomunitare de la .X. din .X., iar aceasta din urmă a efectuat achiziții intracomunitare de la SC .X. SRL din Romania.
5. In anul 2012, SC .X. SRL .X. a efectuat livrări intracomunitare către .X. care a efectuat livrare intracomunitară catre SC .X. SRL .X..

Aspecte contabile

1. Pe parcursul derulării inspecției fiscale au fost prezentate organelor de inspecție fiscală mai multe situații contabile referitoare la aceeași perioadă, care conțineau înregistrări diferite. Spre exemplu: registre jurnal referitoare la aceeași perioadă cu totaluri ale sumelor diferite sau registre jurnal cu totaluri identice dar cu un număr de înregistrări diferit. În consecință, organele de inspecție fiscală au considerat că în programul informatic utilizat de către .X. Sucursala .X. și probabil și de SC .X. SRL .X. se pot efectua modificări ulterior înregistrărilor contabile, fapt interzis de legislația din România.

2. În contabilitatea .X. Sucursala .X. și a SC .X. SRL .X. nu sunt înregistrate numerele documentelor justificative ci așa zise numere de tranzacții, alocate în baza unor criterii necunoscute și neexplicate organelor de inspecție fiscală. Astfel, mai multe facturi nu pot fi identificate în registrul jurnal deoarece în acesta nu sunt înregistrate cu numărul documentului justificativ ci, după explicațiile reprezentanților societății, după numărul de tranzacție. Spre exemplu, niciuna dintre cele .X. de facturi de la .X. din luna decembrie 2008 nu este înregistrată cu numărul ei în registrul jurnal aferent

acelei perioade, prezentat organelor de inspecție fiscală, acesta nefiind un exemplu singular.

Atât .X. Sucursala .X., cât și SC .X. SRL .X. au primit câte o Dispoziție de măsuri emise de organele de inspecție fiscală prin care s-a acordat un termen rezonabil pentru aducerea contabilității în concordanță cu legislația României. Niciuna dintre aceste dispoziții de măsuri nu au fost duse la îndeplinire, fapt pentru care ambele societăți au fost sancționate contravențional conform dispozițiilor art.219 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Există posibilitatea ca cele două societăți să nu se conformeze în mod voit dispozițiilor organelor de inspecție fiscală cu scopul de a îngreuna efectuarea verficarilor.

De asemenea, s-a constatat că în anul 2013 .X. Sucursala .X. a început implementarea unui nou program cu ajutorul căruia se va ține contabilitatea însă acest program preia aceleași numere de tranzacție și nu numărul documentului justificativ, așa cum prevede legea din România.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, cu adresa nr. .X./2013 au înaintat Direcției Naționale Anticorupție - Sectia Teritorială .X., Procesul verbal nr. .X./2013 și sesizarea penală cu același număr de înregistrare, pentru a cerceta dacă sunt întrunite elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de art. 3, art. 8 și art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

A. PROCEDURĂ

1. Referitor la perioada suspusă inspecției fiscale societatea invocă prevederile art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, arătând că nu i s-a comunicat că s-a afla în vreuna dintre situațiile prevăzute de articolul de lege menționat care ar fi permis extinderea perioadei vizate de inspecția fiscală pentru impozitul pe profit.

Față de argumentul contestatarii, organul de soluționare a contestației reține că, de fapt, societatea susține că a fost extinsă perioada verificată legală, de 3 ani, prevăzută la art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*“(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:***

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”.

Se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit perioada verificată pentru impozitul pe profit ca fiind 01.01.2006 – 31.12.2009, încă de la data emiterii avizului de inspecție fiscală, având în vedere că în urma unui control inopinat efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au constatat necesitatea efectuării unei inspecții fiscale pe perioada de prescripție.

2. În ceea ce privește avizul de inspecție fiscală și data începerii inspecției fiscale sucursala arată că nu au fost respectate prevederile art.102 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală cu privire la comunicarea avizului de inspecție fiscală.

De asemenea, susține că nu se află în cazul prevăzut de art.102 alin.(3) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu rezultă din niciun document că s-ar impune începerea imediată a inspecției fiscale mai mult, suspendarea inspecției fiscale la aceeași dată la care a început inspecția fiscală este un argument irefutabil în acest sens, inspecția fiscală trebuind să înceapă după comunicarea avizului de inspecție fiscală. Contestatara susține că nerespectarea termenului legal de comunicare a avizului de inspecție fiscală este un motiv de nelegalitate a inspecției fiscale și încalcă dreptul la apărare al contribuabilului.

Potrivit prevederilor art.102 alin.(1) lit.b) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

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

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

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

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că avizul de inspecție fiscală se comunică cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale, însă de la regula generală există și excepții, între care și situația în care, ca urmare a efectuării unui control inopinat sau încrucișat, dacă organele de inspecție fiscală constată că se impune începerea imediată a inspecției fiscale, avizul de inspecție fiscală se va comunica imediat contribuabilului fără a mai fi necesar termenul de 15 zile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că, întrucât în timpul controlului inopinat, organele de inspecție fiscală au considerat necesară efectuarea unei inspecții fiscale la .X. Sucursala .X., avizul de inspecție fiscală nr..X./2012 a fost comunicat la data de .X./2012, conform mențiunii olografe înscrisă de reprezentantul sucursalei pe acesta, iar data începerii inspecției fiscale înscrisă în aviz este .X./2012.

Astfel, în acest caz este justificată comunicarea avizului de inspecție fiscală la data începerii inspecției fiscale, iar argumentul contestatarii privind nelegalitatea inspecției fiscale și încălcarea dreptului la apărare al contribuabilului nu poate fi reținut.

În ceea ce privește argumentul conform căruia suspendarea inspecției fiscale nu se justifică nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că la dosarul cauzei este anexat Referatul pentru suspendarea inspecției fiscale prin care se precizează că suspendarea se datorează faptului că a fost emisă Dispoziția de măsuri nr. .X./2012 pentru punerea în concordanță cu legislația internă a programului informatic, măsura ce a avut termen 14.01.2013. Astfel, organele de inspecție fiscală au suspendat acțiunea de verificare pentru ca societatea să ducă la îndeplinire măsurile dispuse ținând cont de prevederile art.2 lit.b) din OPANAF nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale

potrivit căruia: „*Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acestora nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:*

[...]

b) pentru ducerea la îndeplinire a unor măsuri cuprinse în "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" care sunt în legătură cu obiectul inspecției fiscale în derulare;”

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia din dorința de a prelungi perioada de efectuare a inspecției fiscale care, potrivit prevederilor art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi mai mare de 3 luni, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale referitoare la comunicarea avizului de inspecție fiscală privind cele 15 zile înainte de momentul începerii inspecției fiscale, organul de soluționare reține următoarele :

Potrivit prevederilor art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.[...]”

Referitor la acest aspect se reține că în raportul de inspecție fiscală este menționat că inspecția fiscală s-a efectuat în perioada cuprinsă între 19.12.2012 – 28.03.2013, iar potrivit celor mai sus precizate în perioada 19.12.2012 – 14.01.2013 a fost suspendată inspecția fiscală.

Astfel, avându-se în vedere prevederile art.104 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *„(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin.(1) și (2)”* reiese că nu a fost depășită durata inspecției fiscale prevăzută de art.104 alin.(1) din actul normativ mai sus citat, fapt pentru care argumentul contestatarei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă acuzei.

3. Referitor la argumentele privind desfășurarea inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Începând cu data de 06.12.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în baza Ordinului de serviciu nr..X./2012 au efectuat la .X. Sucursala .X. un control inopinat, în baza căruia la data de .X./2012 s-a decis efectuarea unei inspecții fiscale, contribuabilul fiind avizat în acest sens, conform prevederilor legale.

La data de 20.03.2013, înainte de finalizarea inspecției fiscale, sucursala a fost înștiințată cu privire la discuția finală din data de 28.03.2012, potrivit mențiunii olografe a reprezentantului societății înștiințarea a fost primită la data de 20.03.2013, împreună cu proiectul raportului de inspecție fiscală. La data de 03.04.2013 sucursala a depus punctul de vedere cu privire la proiectul raportului de inspecție fiscală și la Procesul verbal nr..X./2013, primit la data de 28.03.2013, iar la data de 04.04.2013 a depus completări la punctul de vedere cu privire la proiectul raportului de inspecție fiscală și la Procesul verbal nr..X./2013.

Conform celor prezentate se reține că au fost respectate prevederile art.9 alin.(1) din din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

În ceea ce privește Procesul verbal nr..X./2013, organul de soluționare a contestației reține că acesta a fost întocmit la încheierea controlului inopinat.

Se reține că în conformitate cu prevederilor art.97 alin.(1) și alin.(2) din din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.”

Astfel, controlul inopinat este o procedură de control prin care se constată o anumită stare de fapt fiscală și se finalizează prin încheierea unui proces verbal.

De asemenea, potrivit prevederilor art.97 alin.(3) din din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele metode de control:

a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

b) controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acestuia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.”

Așadar, pentru realizarea atribuțiilor conferite de lege, inspecția fiscală poate utiliza cele două proceduri de control în cadrul cărora pot aplica metodele specifice de control, respectiv prin sondaj și control electronic.

Astfel, se reține că societatea se află în eroare atunci când susține că utilizarea procedurilor de control inopinat și control încrucișat, se pot realiza

individual sau combinat în funcție de criteriile enumerate, între care se menționează perioada inspecției fiscale, astfel că procedura controlului inopinat se limitează la durata maximă a inspecției fiscale.

Suștinerea potrivit căreia în Procesul verbal nr..X./2013 a fost invocat Ordinul de serviciu nr..X./2012 ca bază pentru începerea inspecției fiscale, fără ca acest ordin să fie comunicat contribuabilului, potrivit prevederilor legale incidente în materie contribuabilului i se comunică avizul de inspecție fiscală și nu ordinul de serviciu, acesta trebuie doar prezentat de inspectorii fiscali la începerea inspecției fiscale, împreună cu legitimația de inspecție așa cum se prevede la art.105 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

În ceea ce privește susținerea conform căreia la data de .X./2013 a fost întocmită Decizia de impunere nr. .X.și Raportul de inspecție fiscală nr. .X., însă au fost comunicate sucursalei doar la data de .X./2013, prin poștă, nu poate fi reținută având în vedere următoarele:

Potrivit art.109 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „4) Deciziile prevăzute la alin.(3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale”, în vigoare la data emiterii deciziei de impunere contestată, decizia de impunere se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

Comunicarea actelor administrative este reglementată de art.44 din același act normativ, care la alin.(2) stipulează:

“(2) Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că prin adresa nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au comunicat prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, Doamnei .X., actele administrativ fiscale emise urmare a inspecției fiscale efectuate la .X. Sucursala .X., acte primite în data de .X.2013, potrivit confirmării de primire aflate în copie la dosarul cauzei.

Se reține că, chiar și în raport de data primirii deciziei de impunere, termenul de comunicare a fost respectat.

Cât privește întâietatea primirii de către contestatară a deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii față de decizia de impunere, aceasta nu are relevanță în comunicarea actelor administrativ fiscale.

Față de cele reținute la pct.1-3 se concluzionează că argumentele prezentate de contestatară nu sunt de natură să conducă la anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, având în vedere prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”*.

4. În ceea ce privește argumentele referitoare la constatările potrivit cărora situațiile contabile privind aceeași perioadă, conțineau *„înregistări diferite”* (totaluri registre jumale, număr de înregistrări), respectiv cu privire la *„numerele contabile”* alocate documentelor prin programul informatic al .X., utilizat ca atare și de către sucursală, potrivit căruia sistemul de codificare/numerotare generat de acest program nu a inclus întocmai și numerotarea de pe documentele de facturare/livrare întocmite de Sucursală, se reține că aceste constatări au avut ca scop reliefarea faptului că datorită acestor inadvertențe inspecția fiscală a fost îngreunată, nefiind stabilite măsuri fiscale în sarcina contestatarei ca urmare a acestor constatări.

5. Referitor la susținerile contestatarei privind încălcarea prevederilor Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, se reține că potrivit art.108 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală”*, iar potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, respectiv organele de cercetare ale poliției și organele de cercetare speciale, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată, cercetări ce se efectuează cu mijloace specifice și în cursul cărora anumite acte nu pot fi emise decât cu autorizarea procurorilor.

6. În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia perioada verificată (01.01.2006 – 31.12.2009) este parțial sub incidența prescripției, organul de soluționare a contestației reține că inspecția fiscală a început la data de 19.12.2012, iar potrivit prevederilor art.91 lin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

Având în vedere cele de mai sus, reiese că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pe perioada 01.01.2006 – 31.12.2009 nu este prescris.

În concluzie, argumentele sucursalei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. IMPOZIT PE PROFIT

1. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X lei **impozit pe profit;**
- .X. lei **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță tehnică și management achiziționate de la societatea afiliată SC .X. SRL .X. în condițiile în care, prin specificul activității desfășurate sucursala deține o vastă experiență în domeniu, astfel că nu justifică necesitatea efectuării acestor cheltuieli în scopul desfășurării activității economice.

Perioada verificată: 29.05.2008 – 31.12.2009.

În fapt, sucursala a achiziționat servicii de consultanță de la societatea afiliată SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, în baza contractului de mandat semnat între societatea mamă .X. și SC .X. SRL, la .X., în data de 29.05.2008.

Obiectul acestui contract este identic cu obiectul contractului încheiat între cele două societăți în data de 29.09.2006, dar calitatea părților s-a inversat, respectiv .X. contractează servicii de consultanță de la societatea

afiliată SC .X. SRL, constând în "*consiliere tehnică și de execuție [...], vizarea continuă a proiectelor de execuție [...], păstrarea contactului cu reprezentanții investitorului din .X., participarea activă în contractarea subantreprenorilor*". Aceste servicii sunt exact serviciile pe care, în perioada 2006-2008, .X. le-a prestat către SC .X. SRL .X. datorită faptului că societatea din .X. avea o experiență deosebită în domeniu, iar societatea din România nu dispunea de experiența necesară prestării acestor servicii.

Contractul de execuție al obiectivului .X. din .X. încheiat între .X., în calitate de prestator și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, iar Contractul de mandat semnat între .X. și societatea afiliată SC .X. SRL, la .X., în data de 29.05.2008, se referă la servicii de consultanță legate de acest obiectiv. Reprezentanții celor două societăți **nu au prezentat organelor de inspecție fiscală studii sau orice alte documente, în obiectul contractului precizându-se că aceste servicii de consultanță se pot presta doar verbal.**

De asemenea, s-a constatat că, în anul 2007, SC .X. SRL a justificat necesitatea achiziționării serviciilor de consultanță prin insuficiența personalului și vasta experiență internațională a .X., acest contract derulându-se până în anul 2008, iar în anul 2008 nu au intervenit schimbări în obiectul de activitate al societății mamă .X., aceasta având aceeași experiență vastă în domeniul construcțiilor, astfel că serviciile de consultanță nu au fost necesare acestei societăți.

Astfel, s-a constatat că serviciile achitate de .X. Sucursala .X. nu au fost necesare în raport cu experiența în domeniu deținută de aceasta, iar cheltuielile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și sucursala datorează impozit pe profit suplimentar, precum și accesorii aferente.

În drept, potrivit prevederilor art.29 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"1) Persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.

(2) Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap. II al prezentului titlu, în următoarele condiții:

a) numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;

b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile."

Potrivit prevederilor pct.89 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

"89. În scopul deducerii cheltuielilor alocate unui sediu permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea prin intermediul acestuia, precum și de către orice altă persoană afiliată

acelei persoane juridice străine, pentru serviciile furnizate, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

(i) serviciul furnizat să fie efectiv prestat. Pentru a justifica prestarea efectivă a serviciului, sediul permanent trebuie să prezinte autorităților fiscale orice documente justificative din care să rezulte date privitoare la:

- a) natura și valoarea totală a serviciului prestat;*
- b) părțile implicate;*
- c) criteriile proprii de împărțire a costurilor pe fiecare beneficiar al serviciului respectiv, dacă este cazul;*

d) justificarea utilizării criteriului ca fiind adecvat naturii serviciului și activității desfășurate de sediul permanent;

e) prezentarea oricăror alte elemente de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor care pot să ateste prestarea serviciului respectiv.

Justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau cu orice alte asemenea documente;

(ii) serviciul prestat trebuie să fie justificat și prin natura activității desfășurate la sediul permanent.”

Față de prevederile legale invocate se reține că persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent. Profitul impozabil aferent sediului permanent se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap.II din Codul fiscal, în următoarele condiții: numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile și numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; [...];*
- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

De asemenea, potrivit prevederilor legale pentru a se acorda dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv prestarea efectivă și necesitatea efectuării cheltuielilor .

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că obiectul Contractului de mandat încheiat la data de 29.05.2008 între SC .X. SRL .X. în calitate de mandatar și .X. în calitate de mandant, constă în:

„[...] Printre sarcinile Mandatarului se află, în special, în cadrul proiectului .X.-.X. (denumit în continuare „Proiectul”) descris în detaliu în .X. care urmează a fi încheiat, următoarele:

(a) consiliere tehnică, consultanță de specialitate, transfer de cunoștințe (cu privire la legislația și procedurile locale) în favoarea Mandantului, respectiv expertiză continuă a planurilor proiectului (verbal și la cererea Mandantului în scris);

b) transferul experiențelor cu privire la piața românească dobândite de Mandatar în perioada 2008 – 2010 în favoarea Mandantului;

(c) supervizarea continuă a planurilor de execuție, propuneri cu privire la materiale corespunzătoare lucrării;

(d) contact cu reprezentanții investitorului;

(e) participarea activă la contactarea subantreprenorilor necesari la realizarea Proiectului, evaluarea ofertelor acestora, alegerea ofertei corespunzătoare și organizarea de licitații pentru subantreprenori;

(f) participarea activă la discuțiile legate de realizarea Proiectului, la discuțiile de negociere cu beneficiarul și subantreprenorii;

(g) asigurarea consultanței permanente în cursul realizării Proiectului;

(h) selectarea și delegarea administratorilor,

(i) strânsă colaborare la analiza bazei informaționale de piață înainte de inaugurarea punctului de lucru al .X., la sarcinilor din cadrul inaugurării punctului de lucru, respectiv la inaugurarea serviciilor complete de management după inaugurare pe toată durata desfășurării Proiectului”.

La capitolul 2 privind contravaloarea serviciilor prestate din Contractul de mandat, pct.2.2 se prevede:

*„2.2. Suma remunerației va fi calculată de părți astfel:
12% (douăsprezece procente) din valoarea contractelor de subantreprenariat încheiate – (adică (minus) cheltuielile de construcție create la fața locului = (adică egal) Remunerația Mandatarului.”*

Față de cele mai sus invocate și comparativ cu Contractul de mandat încheiat la data de 26.09.2006, între aceleași părți, dar având calități diferite, respectiv .X. în calitate de mandatar și SC .X. SRL .X. în calitate de mandant, Contractul de mandat din data de 29.05.2008 are, în principiu, același obiect respectiv asigurarea de consultanță și management la un Proiect de aceeași anvergură cu cel din contractul încheiat pentru perioada 2006-2007.

Astfel, comparând serviciile ce trebuiau prestate de .X. pentru SC .X. SRL .X. conform contractului de mandat încheiat la data de 26.09.2006, respectiv

(a) consiliere tehnică și de execuție în favoarea Mandantului, în vederea vizării continue a planurilor proiectului (predată verbal, însă și scris la cererea expresă a Mandantului;

(b) vizarea continuă a proiectelor de execuție și emiterea unor recomandări în ceea ce privește alegerea materialelor;

(c) păstrarea contactului cu reprezentanții investitorului din .X.;

(d) participarea activă în contactarea subantreprenorilor necesari;

(e) participarea activă la discuțiile referitoare la execuția Proiectului; la întâlnirile cu beneficiarul și subantreprenori;

(f) asigurarea posibilităților continue de consultare;

(g) numirea și delegarea administratorilor.”

cu serviciile înscrise în Contractul de mandat încheiat la data de 29.05.2008 reiese că serviciile sunt, în principiu, aceleași, având o formulare literară diferită cu excepția celor de la lit.b) „*transferul experiențelor cu privire la piața românească dobândite de Mandatar în perioada 2008 – 2010 în favoarea Mandantului;*” din Contractul de mandat încheiat la data de 29.05.2008 și care nu se regăsesc în Contractul de mandat încheiat la data de 26.09.2006.

De asemenea, se reține că mențiunea din Contractul de mandat încheiat la data de 26.09.2006, între .X. în calitate de mandatar și SC .X. SRL .X. în calitate de mandant, conform căreia „Având în vedere că .X. deține o experiență internațională vastă ca executant general în domeniul execuției creanțelor comerciale, a clădirilor de birouri și a altor clădiri „ este identică cu mențiunea din Contractul de mandat încheiat la data de 29.05.2008, între SC .X. SRL .X. în calitate de mandatar și .X. SRL în calitate de mandant „Având în vedere că .X. SRL dispune de multă experiență locală și informații de piață curente în legătură cu antreprenoriatul general al centrului .X. din .X.,”.

Totodată, din Nota explicativă dată de reprezentatul societății SC .X. SRL cu ocazia inspecției fiscale efectuată la această societate, și care este aceeași persoană cu cea care reprezintă sucursala .X., fiind societăți afiliate, rezultă că la întrebarea cum se justifică necesitatea prestării serviciilor de către .X. conform Contractului de mandat încheiat la data de 26.09.2006 răspunsul a fost „O investiție de .X. m EURO necesită un nivel a cunoștințelor tehnice, tehnologice foarte înalt. În perioada respectivă SC .X. SRL nu dispunea de personal cu asemenea calificare, Proiectul trebuia executat însă la nivelul exigențelor formulate de dezvoltator.

Deci, un proiect de asemenea anvergură necesită capacități de coordonare de un înalt nivel. Ca exemplu selecția materialelor utilizate, [...] potrivit calității și armonizarea proceselor paralele în derularea proiectului. Acest know-how reprezintă o valoare comercială, economică la toate proiectele asemănătoare .X. SRL și nici contractanții săi nu dispuneau de un asemenea know-how.”

Față de cele prezentate mai sus se reține că necesitatea serviciilor prestate de SC .X. SRL, ce are și calitatea de societate mamă, în perioada 2006 – 2007, pentru SC .X. SRL, este justificată tocmai de experiența internațională de care dispunea .X., încă din anul 2006, în executarea unor proiecte cum a fost .X. .X..

Se reține și aspectul conform căruia Contractul de execuție al Proiectului .X. este încheiat între .X. în calitate de prestator și SC .X. SRL în calitate de beneficiar.

Conform prevederilor legale incidente și potrivit celor mai sus prezentate reiese că nefiind îndeplinită condiția referitoare la necesitatea efectuării unor astfel de cheltuieli prin raportare la specificul activității desfășurate de sucursală și a experienței în domeniu nu are drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor de consultanță tehnică și management.

Mai mult, se reține că la dosarul cauzei nu sunt prezentate nici documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii. Deși în

Contractul de mandat se prevede că o parte din aceste servicii se vor presta „verbal și la cererea Mandantului în scris” legea fiscală nu distinge dacă aceste servicii se prestează verbal sau nu, ci prevede justificarea cu documente astfel „prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.

De reținut este și aspectul conform căruia prevederile pct.41 lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevăd că *“între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. [...]”*.

Având în vedere că sucursala nu a prezentat argumente și/sau documente care să justifice necesitatea efectuării acestor cheltuieli, respectiv să justifice că sunt aferente activității desfășurate de sediul permanent, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.**

Potrivit principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei **impozit pe profit;**
- .X. lei **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu comisionul achitat .X. în condițiile în care sediul permanent, respectiv sucursala nu deține document justificativ, respectiv factură, care să demonstreze că aceste cheltuieli sunt aferente sediului sau că a avut loc o alocare rezonabilă a acestora de la societatea mamă.

Perioada verificată: decembrie 2009

În fapt, la data de 20 decembrie 2007 .X., în calitate de mandant a încheiat Contractul de angajament cu .X., societate comerciala cu răspundere limitată, înregistrată conform legilor Republicii .X., în calitate de mandatar, prin care mandatarul trebuie să caute și să contacteze potențiali clienți care doresc să construiască în țările limitrofe cu .X., clădiri de birouri, centre comerciale și/sau de distracții, centre logistice sau industriale, (denumite „proiecte”) și să ofere suport în încheierea contractului aferent proiectelor, pentru care mandatarul are dreptul la plata unui comision.

.X. Sucursala .X. a prezentat declarație privind contractul de angajament din data de 18 decembrie 2009 a .X. .X. în calitate de mandant, în baza căreia, la data de 28 august 2008 societatea a încheiat un acord cu caracter obligatoriu din punct de vedere juridic privind lucrările de execuție generală la .X..

Totodată, .X. a încheiat un acord cu beneficiarul lucrărilor de execuție generală ale .X., cu privire la modificarea contractului privind lucrările de execuție generală ale .X. .X., respectiv privind obținerea unei participații de către sucursală în cadrul proprietarului beneficiarului proiectului .X..

Prin semnarea declarației .X. se obligă să achite mandatarului comisionul în valoare de .X. euro aferent angajamentului îndeplinit în cadrul proiectului .X. stabilind un termen de plată în trei tranșe, respectiv 22.12.2009, 15.03.2010 și 15.04.2010.

S-a constatat că .X. Sucursala .X. a efectuat în data de 18.12.2009, în registrul jurnal, înregistrarea 622 „*Alte cheltuieli de consultanță*” = 4814 „*Alocare cheltuieli*” cu suma de .X. lei, cheltuială considerată deductibilă fiscal.

La solicitarea de a se prezenta un document justificativ ce a stat la baza acestei înregistrări SC .X. Sucursala .X. a prezentat factura nr. .X./2009 emisă de .X. cu sediul in .X. către .X. cu sediul in .X., în valoare de .X. euro.

S-a constatat că sediul permanent, respectiv SC .X. Sucursala .X. nu deține o factură emisă pe numele sau de către societatea străină pentru cheltuielile alocate acestuia.

Mai mult, SC .X. sucursala .X. care a înregistrat în contabilitate ca și cheltuieli deductibile cheltuielile cu serviciile de consultanță alocate de societatea mamă, nu a justificat nici prestarea efectivă a acestora cu rapoarte de lucru, studii de piață sau alte documente, în conformitate cu prevederile pct.89 lit.e) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a acestor cheltuieli și au stabilit pe trimestrul IV 2009 impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, conform prevederilor art.29 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“1) Persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.

(2) Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap. II al prezentului titlu, în următoarele condiții:

a) numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;

b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

(3) Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer.”

Conform prevederilor pct.89 din HG nr.44/2004 HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

“89. În scopul deducerii cheltuielilor alocate unui sediu permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea prin intermediul acestuia, precum și de către orice altă persoană afiliată acelei persoane juridice străine, pentru serviciile furnizate, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

(i) serviciul furnizat să fie efectiv prestat. Pentru a justifica prestarea efectivă a serviciului, sediul permanent trebuie să prezinte autorităților fiscale orice documente justificative din care să rezulte date privitoare la:

a) natura și valoarea totală a serviciului prestat;

b) părțile implicate;

c) criteriile proprii de împărțire a costurilor pe fiecare beneficiar al serviciului respectiv, dacă este cazul;

d) justificarea utilizării criteriului ca fiind adecvat naturii serviciului și activității desfășurate de sediul permanent;

e) prezentarea oricăror alte elemente de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor care pot să ateste prestarea serviciului respectiv.

Justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau cu orice alte asemenea documente;

(ii) serviciul prestat trebuie să fie justificat și prin natura activității desfășurate la sediul permanent.”

Față de prevederile legale invocate se reține că persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.

Profitul impozabil aferent sediului permanent se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap.II din Codul fiscal, în următoarele condiții: numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile și numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

De asemenea, atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate acestuia de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor.

Conform celor constatate sucursala a înregistrat cheltuieli cu comisionul achitat .X. din .X. în baza Contractului de angajament încheiat la 20 decembrie 2007 între .X., în calitate de mandant și .X., în calitate de mandatar, potrivit căruia mandatarul trebuie să caute și să contacteze potențiali clienți care doresc să construiască în țările limitrofe cu .X., clădiri de birouri, centre comerciale și/sau de distracții, centre logistice sau industriale, (denumite „proiecte”) și să ofere suport în încheierea contractului aferent proiectelor, pentru care mandatarul are dreptul la plata unui comision.

La dosarul cauzei sunt anexate, în copie, documentele:

Contractul de depozit încheiat între .X. .X. și .X. prin care .X. în calitate de mandant, declară că la data de 28 august 2008 a încheiat un acord cu caracter obligatoriu din punct de vedere juridic privind lucrările de execuție generală privind .X. – .X., iar .X. acceptă comisionul de .X. euro, plătit în rate .

Prin declarația privind contractul de angajament din data de 18 decembrie 2009 a .X. în calitate de mandant, în baza căreia, la data de 28 august 2008 societatea a încheiat un acord cu caracter obligatoriu din punct de vedere juridic privind lucrările de execuție generală privind .X. – .X. prin care se obligă să achite Mandatarului comisionul .X. euro în trei rate.

Declarația privind contractul de angajament din data de 18 decembrie 2009 a .X. în calitate de mandatar, prin care (având în vedere că .X. .X. a încheiat un acord cu beneficiarul lucrărilor de execuție generală ale .X. cu privire la modificarea contractului privind lucrările de execuție generală ale .X.

.X., respectiv privind obținerea unei participații de către sucursală în cadrul proprietarului beneficiarului proiectului .X. – .X.) se solicită acceptarea modificării calendarului de plată al comisionului în valoare de .X. euro.

Factura nr. .X./2009 emisă de .X. către .X. pentru suma de .X. euro.

Din documentele prezentate reiese că toate documentele sunt încheiate între .X. și .X.

Ca urmare, înregistrarea de către .X. Sucursala .X. a contravalorii cheltuielilor cu comisionul achitat mandatarului în sumă de .X. lei nu se justifică, aceste cheltuieli nefiind aferente sediului permanent.

Mai mult, se reține că sucursala nu prezintă alte documente care să facă dovada privind suportarea efectivă a costurilor, respectiv alocarea rezonabilă de către societatea mamă a acestor costuri către sediul permanent din România.

Referitor la susținerea contestatei conform căreia înregistrarea în Registrul jurnal a operațiunii 622 „*Alte cheltuieli de consultanță*” = 4814 „*Alocare cheltuieli*” cu suma de .X. lei, este corectă și legală întrucât suma de bani a fost transferată în temeiul Contractului de angajament din data de 18.12.2009 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că acest contract are ca părți contractante .X. și .X. și nu .X. Sucursala .X. și nu sunt prezentate documente care să justifice o alocare rațională de către societatea mamă.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.**

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit, potrivit principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

- .X. lei **impozit pe profit;**

- .X. lei **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de soluția ce urmează a fi dată de organele de urmărire penală privind stabilirea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală.

Perioada verificată: 2006-2008.

În fapt, SC .X. Sucursala .X. a achiziționat, în luna decembrie 2008, otel beton de la .X., în sumă totală de aproximativ .X. euro, în baza unui număr de .X. de facturi emise de societatea din .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul unui număr de .X. facturi, documentele anexate nu fac dovada efectuării transportului din .X. în România, respectiv CMR-urile nu sunt ștampilate în căsuța care atestă recepția mărfurilor sau sunt ștampilate de către SC .X. și nu de Sucursala din .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că transportul mărfurilor nu s-a efectuat din .X. în România, iar achiziția intracomunitară în aceste cazuri nu există, valoarea totală a celor .X. facturi pentru care nu se poate face dovada transportului din .X. în România fiind de .X. lei, fapt pentru cheltuielile cu aceste achiziții nu au fost acceptate la deducere fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, iar pentru neplata la termen a impozitului pe profit s-au stabilit accesorii aferente.

De asemenea, în perioada 01.01.2006-31.12.2008 .X. din România a obținut venituri din România legate direct de un proiect de construcții, de la SC .X. SRL din .X., societate afiliată la care deținea 80% din părțile sociale, în baza unui contract de mandat semnat între părți la .X., în data de 29.09.2006.

Prevederile contractului stipulează că "*mandatarul va calcula valoarea de execuție a tuturor lucrărilor executate de subantreprenor în luna în curs până în data de 8 a lunii următoare [...] elaborând pe baza acestora certificatele de execuție [...], iar pe baza acestora va elibera factura aferentă onorariului mandatarului [...]*", obiectul contractului constând în "*consiliere tehnică și de execuție [...], vizarea continuă a proiectelor de execuție [...], păstrarea contactului cu reprezentanții investitorului din .X., participarea activă în contractarea subantreprenorilor [...] și altele*".

Prima factură de management, în valoare de .X. euro, a fost emisă în data de 31.10.2006, iar ultima factură în valoare de .X. euro a fost emisă la

data de 14.02.2008, la aproximativ un an și șase luni de la prima factură. Pe ultima factură nr. .X. în valoare de .X. euro apar trei date, respectiv "*delivery date*" (data livrării) 30.04.2007, "*invoice date*" (data facturii) 14.02.2008 și "*payment due*" (termen de plată) 26.02.2008.

Având în vedere prevederile contractuale, precum și faptul că toate activitățile legate de șantierul obiectivului .X. .X. s-au desfășurat în mod continuu pe toată durata de execuție, respectiv aproximativ 2 ani, obiectivul .X. .X. fiind recepționat în anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că pe factura nr. .X./14.02.2008 s-a menționat ca dată a prestării serviciilor data de 30.04.2007 doar pentru a se încadra în termenul de 9 luni prevăzut în convenția de evitare a dublei impuneri și pentru a nu înregistrarea sediul permanent în România, evitând obligația de plată a impozitului pe profit datorat în România. În anul 2008 .X. a deschis o sucursală la .X..

De asemenea, s-a constatat că reprezentanții .X. Sucursala .X., care sunt aceiași cu reprezentanții SC .X. SRL .X., nu au putut face dovada că factura nr. .X./14.02.2008 se referă la servicii prestate în anul 2007, această factură fiind emisă și înregistrată corect în anul 2008. Mai mult, factura nu a fost menționată ca fiind gresit emisă sau înregistrată în niciun raport de audit efectuat pentru societățile respective și perioada respectivă.

Durata derulării contractului, respectiv 29.09.2006 - 30.04.2007 a fost depășită, fapt ce reiese din emiterea facturii nr. .X./14.02.2008, în situația în care contractul ar fi fost finalizat la data de 30.04.2007 nu se mai justifică emiterea facturii în luna februarie 2008, iar dacă s-a emis factura în anul 2008, fără încălcarea principiilor contabile și fiscale și fără încălcarea prevederilor contractului încheiat între părți, înseamnă că acest contract nu s-a încheiat.

Ca urmare, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.8 și art.13 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.5 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și Republica .X., ratificată prin Legea nr.91/1994, și s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Cu adresa nr. .X./30.04.2013, anexată în copie la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., au sesizat Direcția Națională Anticorupție – Serviciul teritorial .X., cu privire la faptele constatate la .X. Sucursala .X. care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

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

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

Potrivit prevederilor legale invocate, organul de soluționare a contestației poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale de plată, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, pentru achizițiile intracomunitare efectuate de .X. Sucursala .X. de la .X., se ridică problema stabilirii realității și legalității acestora.

De asemenea, pentru veniturile realizate de .X. din România legate direct de un proiect de construcții derulat în România, ca urmare a asigurării serviciilor de management de către aceasta, având în vedere prevederile contractuale, faptul că toate activitățile legate de șantierul obiectivului .X. .X. s-au desfășurat în mod continuu pe toată durata de execuție, respectiv aproximativ 2 ani, obiectivul.X. fiind recepționat în anul 2008, precum și faptul că Sucursala .X. din România nu face dovada cu documente că serviciile pentru care a fost emisă factura nr. .X./14.02.2008 au fost prestate în anul 2007, se pune problema stabilirii realității prestării acestora și a duratei calendaristice în care au fost prestate, această fiind importantă pentru încadrarea în termenul de 6 luni prevăzut în Codul fiscal, respectiv de 9 luni prevăzut în convenția de evitare a dublei impuneri referitoare la obligația persoanei nerezidente de a se înregistra cu un sediu permanent în România.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, respectiv organele de cercetare ale poliției și organele de cercetare speciale, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor,

la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată, cercetări ce se efectuează cu mijloace specifice și în cursul cărora anumite acte nu pot fi emise decât cu autorizarea procurorilor.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni**, iar, pe de altă parte, **soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei**.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004, prin care s-a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a), devenind art.214 alin.(1) lit a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că **“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin (2) din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii.”**

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

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

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *“în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva*

actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul teritorial .X., Sesizarea penală nr. .X./2013 în care au fost consemnate fapte constatate la .X. Sucursala .X. pe considerentul că sunt întrunite elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Ca urmare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate pronunța asupra fondului cauzei până la soluționarea definitivă a laturii penale ținând cont și de reținerile Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția Contencios Administrativ și Fiscal din Decizia nr.164/2008, pronunțată într-o speță similară, potrivit căreia în situația în care „*actul de control care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată a fost cerut ulterior de organele de urmărire penală, iar stabilirea bazei de impozitare și a taxelor datorate bugetului de stat depind în mod esențial de stabilirea caracterului real/fictiv al tranzacțiilor litigioase*”, se justifică relația de suspendare a cauzei pe cale administrativă până la soluționarea laturii penale.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată, se reține că, practica jurisprudențială europeană a Curții Europene a Drepturilor Omului privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile. (hotărârea Marcks c. Belgiei din 13.06.1979 și hotărârea Beian c. României din 6.12.2007).

A proceda altfel, per a contrario, ar fi însemnat să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi**

putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Ca urmare Direcția generală de soluționare a contestațiilor va face aplicarea art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.10.1 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care statuează următoarele: *“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4.”*

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept *“penalul ține in loc civilul”*, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale privind sustragerea de la achitarea obligațiilor fiscale către bugetul de stat.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației formulată de .X. Sucursala .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Pe cale de consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora reprezentanții societății verificate nu au putut face dovada faptului că aceste operațiuni au avut loc, considerându-se că achizițiile în cauză nu există se concluzionează că acestea au o înrâurire

hotărâtoare asupra dezlegării pricinii ce face obiectul contestației formulate de .X. Sucursala .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Prin urmare, întrucât soluția ce urmează a fi pronunțată în speță depinde de cercetarea penală, în temeiul art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: “*Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”, se va suspenda solutionarea cauzei pentru suma de .X. lei, **reprezentând:**

- .X. lei **impozit pe profit;**
- .X. lei **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**
procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

5. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .X./2013 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, pe perioada 27.10.2008 – 21.04.2009, calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit pe trim.III 2008, în sumă de .X. lei pentru care nu se aduc argumente prin contestație, deși .X. Sucursala .X. contestă decizia de impunere în totalitate.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație sucursala trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească*”. Principiul a fost preluat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care statuează „*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*”.

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

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

Totodată, prin Decizia nr.3250 în dosarul nr.935/57/2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

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

În baza celor reținute și având în vedere că .X. Sucursala .X. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,

se va respinge contestația ca nemotivată pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

C. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei **TVA;**
- .X. lei **dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- .X. lei **penalități de întârziere aferente TVA,**

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță tehnică și management în condițiile în care sucursala nu justifică prestarea serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 29.05.2008 – 31.12.2009.

În fapt, în perioada verificată sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță tehnică și management, în baza Contractului de mandat din data de 29.05.2008, încheiat cu SC .X. SRL .X..

S-a constatat că obiectul acestui contract este identic cu obiectul contractului încheiat între cele două societăți în data de 29.09.2006, calitatea părților fiind doar inversată, respectiv .X. contractează servicii de consultanță de la societatea afiliată SC .X. SRL, constând în *"consiliere tehnică și de execuție [...], vizarea continuă a proiectelor de execuție [...], păstrarea contactului cu reprezentanții investitorului din .X., participarea activă în contractarea subantreprenorilor"*.

De asemenea, s-a constatat că aceste servicii sunt exact serviciile pe care, în perioada 2006-2008, .X. le-a prestat către SC .X. SRL .X. datorită faptului că societatea mamă din .X. avea o experiență deosebită în domeniu, iar societatea din România nu dispunea de experiența necesară prestării acestor servicii, precum și faptul că părțile contractante sunt afiliate, iar societatea mamă - .X. nu justifică necesitatea achiziționării unor astfel de servicii având în vedere că dispune de o vastă experiență internațională în

domeniu și că aceasta a acordat astfel de servicii SC .X. SRL la realizarea în România a unui alt obiectiv de aceeași anvergură.

Astfel, s-a constatat că serviciile achitate de .X. Sucursala .X. nu au fost necesare, astfel că nu au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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;”

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Așa cum s-a analizat la capitolul Impozit pe profit, pct.2 din prezenta decizie, sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță tehnică și management, în baza Contractului de mandat din data de 29.05.2008, încheiat cu SC .X. SRL .X..

Se reține că obiectul acestui contract este identic cu obiectul contractului încheiat între cele două societăți în data de 29.09.2006, însă calitatea părților este inversată, respectiv .X. contractează servicii de consultanță de la societatea afiliată SC .X. SRL, constând în "*consiliere tehnică și de execuție [...], vizarea continuă a proiectelor de execuție [...], păstrarea contactului cu reprezentanții investitorului din .X., participarea activă în contractarea subantreprenorilor*", iar serviciile achiziționate sunt de aceeași natură cu serviciile pe care, în perioada 2006-2008, .X. le-a prestat către SC .X. SRL

.X. având în vedere că societatea mamă din .X. avea o experiență vastă în domeniu, iar societatea din România nu dispunea de dotarea și experiența necesară executării unor astfel de obiective.

De reținut este și aspectul conform căruia părțile contractante sunt afiliate, iar societatea mamă - .X. nu justifică necesitatea achiziționării unor astfel de servicii având în vedere că dispune de o vastă experiență internațională în domeniu și că aceasta a acordat astfel de servicii SC .X. SRL la realizarea în România a unui alt obiectiv de aceeași anvergură.

Mai mult, achiziționarea unor astfel de servicii a fost efectuată în situația în care .X. are calitatea de executant în cadrul Contractului de execuție al obiectivului .X. și dispune atât de personalul necesar, cât și de experiența necesară executării unei astfel de lucrări. De altfel, sucursala nu a prezentat nici documente care să justifice prestarea acestor servicii.

Potrivit celor prezentate, așa cum s-a concluzionat și la capitolul „*Impozit pe profit*” din prezenta decizie nu se justifică necesitatea efectuării unor astfel de cheltuieli în scopul realizării de operațiuni impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Pe cale de consecință, nefiind justificată efectuarea unor astfel de cheltuieli în scopul operațiunilor sale taxabile nu este justificat, din punct de vedere fiscal, nici dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

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

Având în vedere cele prezentate, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Potrivit principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

D. În ceea ce privește Decizia privind nemodificare a bazei de impunere nr. .X./2013, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./20132 nu a fost emisă de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală și nu se contestă o sumă.

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./2013 s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente și a impozitului pe dividende 01.01.2008 – 31.12.2009.

Prin contestația formulată sucursala susține că nu înțelege motivele pentru care Decizia de nemodificare a bazei de impunere vizează doar cele două impozite și nu vizează și impozitul pe profit și TVA.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”,

coroborat cu prevederile art. 206 alin. (2) din același act normativ :

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

Potrivit art.209 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

[...]

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, **precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.**”*

Potrivit art.88 lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

b) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”,

De asemenea, potrivit prevederilor art.2 și art.3 din OMFP nr.1267/2006 pentru aprobarea formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"*, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 2

Competența de a emite formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.

ART. 3

Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.”

Conform prevederilor de la lit.a și b din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"* la OMFP nr.1267/2006, cu modificările și completările ulterioare:

“a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se va emite la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care

se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate.”

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că prin decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./2013 nu se prevede stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina societății ci faptul că între impozitele calculate și plătite de contribuabil și cele stabilite de organele de inspecție fiscală nu s-au constatat diferențe, iar decizia contestată nu este un act administrativ fiscal emis de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența structurii regionale cu atribuții de soluționare a contestațiilor, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală neavând competența materială de soluționare a contestației formulată împotriva acestui act administrativ fiscal.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./2013 dosarul contestației .X. Sucursala .X. va fi transmis Direcției generale regionale a finanțelor publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al deciziei de nemodificare a bazei de impunere contestată, în vederea înaintării spre competență soluționare Serviciului de soluționare a Contestațiilor din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X..

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b), pct.10.1 din OPANAF nr.450/2013 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 contestației formulată de .X. Sucursala .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. Sucursala .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

3. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. Sucursala .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de .X. Sucursala .X. împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./2013 și transmiterea acesteia Direcției generale regionale a finanțelor publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al deciziei de nemodificare a bazei de impunere în vederea înaintării, spre competență soluționare, Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X..

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

DIRECTOR GENERAL