



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de  
Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### **DECIZIA NR. 120 / 2011**

privind soluționarea contestației depusă de  
**S.C .X. SRL** la

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția Națională de  
Administrare Fiscală sub nr.909327/22.11.2010

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Coordonare Inspectie Fiscala prin adresa nr..X./19.11.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.909327/22.11.2010 asupra contestației formulată de **S.C .X. SRL** cu sediul în localitatea .X., Calea X, nr.X, etaj X, sector X, Cod Unic de Înregistrare X.

**S.C .X. SRL** contestă partial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./15.10.2010 emisă de Direcția Generală de Coordonare Inspectie Fiscala privind suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit,**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,**

- **.X. lei - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./15.10.2010, respectiv **19.10.2010**, conform stampilei cu numărul de intrare X/19.10.2010 aplicată de societate pe Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.10.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, și de data depunerii contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, respectiv **15.11.2010**, conform ștampilei aplicată de Registratura Generală pe originalul contestației.

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

**I. S.C .X. SRL** contestă parțial decizia de impunere pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit în suma de **.X. lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de **.X. lei**, taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de **.X. lei**, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de **.X. lei**, motivând următoarele:

#### **REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT**

1. Cu privire la *vânzarea în pierdere, respectiv venituri realizate din vânzarea betonului, mai mici decât cheltuielile privind achiziția acestuia* societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat, că nu avea dreptul să deducă la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, diferențele nefavorabile în suma de **.X. lei** pe luna mai 2004, în suma de **.X. lei** pe lunile iulie - august 2004 și în suma de **.X. lei** pe lunile octombrie-noiembrie 2004, rezultate din vânzările efectuate la un preț inferior costului de achiziție a betonului, menționând că în

aceasta perioada societatea avea in vigoare contracte de livrare beton încheiate cu diverși beneficiari, prin care se angaja sa livreze cantitati de beton la un preț fix pentru fiecare unitate. Preturile de vânzare stabilite prin aceste contracte erau net superioare costurilor de producție înregistrate de societate ca urmare a realizării acestui bun, inasa datorita unor defecțiuni ce au avut loc in lunile mai, iulie-august si octombrie-noiembrie 2004 la stația de betoane, a fost nevoita, pentru a-si îndeplinii obligațiile asumate prin contractele de livrare de beton, fata de proprii clienți, sa achiziționeze beton de la alți furnizori de beton la un preț superior atât costului de producție inregistrat de societate pentru producția betonului cat si prețului de vânzare stabilit de societate cu clienții săi, rezultând astfel in urma vânzării betonului achiziționat de la diversi furnizori, XXXXX, o diferența de preț nefavorabila.

Societatea sustine ca, in situația in care onorarea comenzilor lansate de clienti, care era obligatorie potrivit înțelegerilor contractuale, nu ar fi fost efectuada s-ar fi creat premisa unor penalități contractuale mult mai mari care ar fi trebuit plătite de societate, precum si posibilitatea pierderii clienților respectivi sau a întreruperii înțelegerilor comerciale, ceea ce in mod inevitabil ar fi dus la înregistrarea unor pierderi mult mai mari.

Astfel, contestatoarea sustine ca diferentele nefavorabile aferente vânzărilor de beton efectuate către clienții sai reprezintă cheltuieli efectuate in scopul obținerii de venituri impozabile, iar aceasta situație in care prețul de vânzare a fost mai mic decât costul de achiziție a fost una ocazionala si nu recurenta, ea având loc in mod întâmplător in 5 luni pe perioada 2004-2008 datorita unor condiții excepționale legate de defectarea stațiilor de producție a betonului.

Totodata, societatea motiveaza ca diferentele intre sumele stabilite in Raportul de inspecție fiscala generala si sumele corecte reprezintă facturile de vânzare beton înregistrate dintr-o eroare umana, in contul 701 in loc de contul 707, aceste facturi reprezentând vânzare beton achiziționat de la terți, nu obținut din activitatea proprie si ca greșeala de operare, nu are nicio legătura cu vânzarea de produse finite sau cu înregistrarea descărcării din gestiune a produselor finite obținute si nu reprezintă in fapt vânzare de produse finite ci vânzarea de mărfuri. Mai mult, aceasta eroare de operare in contabilitate nu influențează profitul contabil pentru perioada respectiva, menționand ca in contul 701 a înregistrat vânzarea de beton obținut din activitatea proprie a societății, iar in contul 707 a înregistrat vânzarea de beton cumpărat de societate de la terți. De asemenea, societatea menționeaza ca la vânzarea de produse finite obținute din activitatea proprie nu se inregistreaza in contabilitate transferul bunurilor din

producție proprie din contul 345 în contul 371, ci se efectuează înregistrarea contabilă 711 = 345, datorită faptului că societatea folosește metoda inventarului intermitent, în conformitate cu prevederile Legii contabilității 82/1991 și a ordinelor date în aplicarea acesteia, și nu pe aceea a inventarului permanent și că în speța situația prezentată nu este cea a unei reduceri de preț așa cum este menționată de reglementările contabile date în aplicarea Legii contabilității 82/1991 și prevederile Codului fiscal ci a vânzării la un preț neschimbat însă, pentru care costurile au fost diferite prin comparația costului de producție a unui bun cu costul de achiziție a unei mărfii.

Prin urmare societatea susține că, aceste cheltuieli cu achiziția betonului sunt realizate în scopul obținerii de venituri impozabile ca urmare a vânzării betonului achiziționat, iar societatea are dreptul să le deducă integral la calculul impozitului pe profit și consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de argumentele societății și nu au stabilit situația reală a obligațiilor fiscale în perioada supusă verificării în conformitate cu prevederile articolului 7 alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și consideră că societății i-au fost încălcate în mod abuziv drepturile stabilite de lege.

Pe cale de consecință, susține că nu datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală ca urmare a considerării că nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu diferențele nefavorabile de preț, în suma de de .X. lei, .X. lei și .X. lei întrucât nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate de societate în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

În ceea ce privește accesoriile calculate la diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală, societatea consideră că întrucât nu datorează impozit pe profit suplimentar, în baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

*2.Cu privire la cheltuielile cu servicii de control a proiectării clădirii .X. .X., pentru care societatea nu poate justifica necesitatea conform Contractului nr..X./01.10.2004 încheiat între societate în calitate de Beneficiar și .X. AG în calitate de executant „în vederea acordării de asistență pentru construirea imobilului .X. Office Center”, societatea nu este de acord cu modificarea bazei de impunere a profitului impozabil în sensul majorării ei prin considerarea că nedeductibile a cheltuielilor cu controlul proiectării planurilor puse la dispoziție de către birourile de arhitectură și invocă în susținerea cauzei prevederile art. 5.1.12.*

din contractul de antreprenoriat general pe care societatea l-a încheiat cu SC .X. .X. SRL. Societatea arata ca a încheiat pe de o parte cu SC .X. Invest SRL un contract care a avut ca obiect al prestării proiectarea generala a construcției iar pe de alta parte a incheiat Contractul nr.X/01.10.2004 cu .X. X in baza căruia .X. AG trebuia sa realizeze printre altele, planurile partilor constitutive si verificarea planului general al imobilului .X. .X. Center.

Societatea sustine ca deși a incheiat un contract de antreprenoriat general cu SC .X. X SRL, aceasta nu a preluat in totalitate proiectarea clădiri si nici responsabilitatea ei, ci doar proiectarea generala, iar planurile partilor constitutive, respectiv proiectarea de execuție si de detaliu, verificarea planului general, au fost realizate de .X. AG.

De asemenea, societatea sustine ca organele de inspecție fiscala ar fi trebuit sa tina cont si de faptul ca, contractul de antreprenoriat general conține clauze de respectare a normelor tehnice austriece si a standardelor calitative vestice, prin urmare conformitatea planurilor elaborate de SC .X. SRL cu standardele vestice, trebuia in mod obligatoriu sa fie asigurata si verificată de un alt specialist.

In sustinerea cauzei societatea invoca prevederi din contractul de antreprenoriat general in care se mentioneaza ca in *„Subsidiar prezentului contract si tuturor anexelor sale susmentionate se aplica toate reglementările legale sau ordonanțele oficiale corespunzătoare, normele, reglementările si directivele tehnice romanești in vigoare. Daca pentru o prestație contractuală nu exista nici o definire a prestației in anexele contractului si daca aceasta nu este reglementata nici in cadrul normelor tehnice romanesti, atunci se aplica aici secțiunile corespunzătoare din normele austriece ONORMEN, respectiv standardele tehnice. In caz de contradicții in anexele contractului menționate la ,pct. 2.7.1, se aplica acele condiții care sunt mai stricte”* si din condițiile generale de afaceri ale .X. .X., care constituie parte integranta a contractului, respectiv din cap. *„§2 Proiectare si alte servicii”*, pct.6-8.

Societatea sustine ca organele de inspecție fiscala, in mod eronat, au dedus din conținutul Cartii Tehnice a Clădirii .X. .X. ca in calitate de antreprenor general nu a avut nicio contribuție la proiectarea imobilului, netinand cont de specificul activității de proiectare si normele legale in vigoare si nici de prevederile contractuale mai sus menționate.

Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscala ca in urma analizei conținutului Cartii Tehnice a Clădirii .X. .X. reiese ca in calitate de Antreprenor

General, societatea contestatoare nu a avut nicio contribuție la partea de proiectare a imobilului ci doar a executat lucrarea, conform documentației privind proiectarea întocmita de firmele specializate pe diverse domenii (arhitectura, rezistența, instalații, lucrări electrice, geotehnics, etc.), aceasta menționează ca la partea de proiectare contribuția au avut-o subantreprenorii societății respectiv SC .X. Invest SRL și .X. AG și anexează la contestație un model de plan arhitectural din care considera că rezulta participarea .X. AG Austria și la partea de proiectare.

Societatea considera că, *„contribuția fiecărui participant la realizarea imobilului ca și răspunderea pentru realizarea acestuia (inclusiv proiectarea și controlul calității în realizarea construcției), se poate face doar de către un specialist în domeniu și nu dintr-o simplă analiză financiară”*.

De asemenea, societatea susține că potrivit prevederilor Legii nr.10/1995 privind calitatea în construcții, în calitate de antreprenor general avea întreaga responsabilitate pentru *”proiectarea de execuție și de detaliu”* și că la realizarea unui proiect imobiliar nu se poate vorbi de un singur proiectant, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, activitatea de control a proiectării planurilor puse la dispoziție se justifică nu doar prin specificul activității de antreprenariat ci și prin obligațiile instituite de legislația română în domeniul construcțiilor și proiectării.

Societatea menționează faptul că la nivelul .X. AG Austria există mai mulți experți autorizați și atestați, printre care și un român, în baza reglementărilor europene relevante ce sunt recunoscute în UE și implicit în România și anexează la contestație copiile traduse și legalizate ale atestărilor/autorizărilor obținute de aceștia care, susține aceasta, atestă fără echivoc atât îndeplinirea condițiilor tehnice conform cerințelor tehnice austriece și române, cât și îndeplinirea condițiilor contractuale asumate de societate și .X. AG.

Societatea arată, de asemenea, că aceste aspecte au fost detaliate și prin punctul de vedere prezentat în scris de societate, înregistrat la Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală sub nr.X./06.10.2010, însă organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de acestea.

Astfel, societatea susține că serviciile de proiectare și controlul calității prestate de .X. AG sunt justificate și necesare iar societatea are dreptul să și le deducă la calculul impozitului pe profit și considera că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de argumentele societății și nu au stabilit situația reală a obligațiilor fiscale în perioada supusă verificării, în conformitate cu prevederile

art.7 alin.(2) si alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, ca societății i-au fost încălcate in mod abuziv drepturile stabilite de lege.

Pe cale de consecința, societatea considera ca nu datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar in mod eronat de organele de inspecție fiscala ca urmare a considerării ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu serviciile prestate de .X. AG privind controlul proiectării planurilor pentru realizarea imobilului .X. .X. Center, in suma de **.X. lei pe trim.IV 2004** si in suma de **.X. lei pe trim.III 2005**.

De asemenea, societatea considera ca intrucat nu datoreaza sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare reprezentand impozit pe profit in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datoreaza nici obligațiile fiscale accesorii.

**3.**Cu privire la *cheltuielile cu servicii de management si control desfășurate de administratorii societății, angajați in cadrul grupului* societatea nu este de acord cu majorarea bazei de impunere a profitului impozabil prin considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu serviciile de asistenta prestate de .X. AG in vederea realizării obiectivelor cuprinse in Proiectul de Reabilitare Sistem Rutier, pentru următoarele considerente:

- .X. AG nu este una si aceeași persoana juridica cu .X. .X. AG - asociatul unic al SC .X. S.R.L;
- numirea administratorilor unui SRL se face de către asociații acestuia, contestatoarea avand un singur asociat respectiv pe persoana juridica austriaca - .X. .X. AG;
- in conformitate cu prevederile art.196 din Legea 31/1990 in cazul societăților cu răspundere limitata cu asociat unic, acesta va exercita atribuțiile adunării generale a asociaților (AGA);
- serviciile de administrate au fost efectuate in baza mandatului acordat de asociatul unic .X. .X. AG, iar cele de asistenta tehnica in baza unui contract comercial încheiat intre SC .X. S.R.L. si .X. AG.

Societatea sustine ca nu se poate pune semnul egalității intre atribuțiile administratorilor .X., .X. .X. si .X. .X. numiti in aceasta calitate de asociatul unic .X. .X. AG si serviciile prestate de .X. AG in baza contractului de asistenta tehnica încheiat cu societatea, servicii prestate in parte si de către aceste persoane in calitate de consultanti tehnici - ingineri.

Societatea arata faptul ca administratorii SC .X. S.R.L. îndeplinesc atat atribuțiile legale prevăzute de Legea 31/1990 cat si cele statutare trasate de Asociatul unic prevăzute in actul constitutiv invocand atributiile conferite acestora de art. 195, art.198, art.201, art.204 si art.241 din Legea nr.31/1990 si cele prevazute de Actul Constitutiv al societății potrivit carora, *"Administratorii vor acționa, conform împuternicirilor date de Asociatul unic. Ei vor putea exercita orice act care este legat de administrarea Societății, in interesul acesteia, in limita competentelor ce li se conferă."* precizand totodata ca pentru toate serviciile de administrare, nu au fost percepute nici un fel de tarif, fapt reiesit si din analiza dosarului preturilor de transfer, analiza efectuata de către organele de inspecție fiscala.

Societatea sustine ca din contractul si anexele acestuia care au fost puse si la dispoziția organelor de inspecție fiscala rezulta in mod clar care au fost serviciile prestate si facturate de către .X. AG care a asigurat asistenta tehnica in vederea realizării obiectivelor cuprinse in Proiectul Reabilitare Sistem Rutier, in toate fazele de execuție, respectiv, serviciile de administrare a lucrărilor de construcții, care constau printe altele in organizarea șantierului, aprobarea reparațiilor capitale, analiza centrelor de cost, aprobarea documentațiilor de licitație, negocierile cu autoritățile pentru obținerea de contracte, avize autorizații, negocierile cu furnizorii, cu subcontractorii, stabilirea prețului de vânzare a asfaltului, verificarea stațiilor de asfalt, inspectarea șantierelor, verificarea reparațiilor așa cum au fost ele stabilite in actul constitutiv al societății, servicii ce nu intra in atribuțiile administratorilor.

Astfel, contestatoarea considera ca nu ii sunt aplicabile temeiurile legale invocate de organele de inspecție fiscala, respectiv prevederile *pct 20 lit.a)* si *prevederile pct.47 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal* datorita faptului ca serviciile prestate de .X. AG nu sunt servicii de administrare si conducere a activității societății iar Contractul inițial nr..X./01.11.2004, actele adiționale la acesta si rapoartele de activitate prin care se detaliau perioadele si activitățile prestate întocmite de prestator, justifica necesitatea si realitatea serviciilor prestate.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au ținut cont de argumentele societății si nu au stabilit situația reala a obligațiilor fiscale in perioada supusa verificării, in conformitate cu prevederile articolului 7 alin.(2) si alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.



Pe cale de consecință, societatea considera ca nu datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar in mod eronat de catre organele de inspectie fiscala, ca urmare a considerării ca nedeductibile a cheltuielilor cu servicii de management si control desfasurate de administratorii societatii in suma de **.X. lei pe trim.IV 2004, .X. lei pe trim.IV 2005, in suma de .X. lei pe trim.IV 2006 si in suma de .X. lei pe trim.IV 2007** si nici accesoriile aferente.

**4. Cu privire la reîntregirea veniturilor aferente închirierii stației de concasat .X. către S.C. .X. S.A. .X.,** societatea nu este de acord cu modificarea bazei de impunere a profitului impozabil in sensul majorării ei, prin stabilirea unor venituri impozabile suplimentare pe perioada 2005 - 2007, sustinand ca potrivit prevederilor art. 11, alin.(1) si alin.(2) din Codul fiscal in vigoare pana la data de 14 mai 2010, data intrării in vigoare a prevederilor Legii 76/2010, in cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielilor oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piața al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzacției sau pot, in scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, sa reconsidere evidentele persoanei afiliate din România, in scopul examinării fiscale, daca in urma relațiilor speciale dintre persoana afiliata romana si cea străina aceste evidente nu reflecta profiturile reale impozabile ce provin din România dar ca **nu** se efectuează reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piața libera, precum si in cazul tranzacțiilor între persoane juridice romane afiliate.

Astfel, societatea considera ca din punct de vedere al reglementarilor fiscale invocate, in situațiile in care tranzacțiile derulate *inainte de data de 14 mai 2010 de către persoanele juridice romane afiliate nu ar fi reflectat conținutul economic al acestora, organele de inspectie fiscala nu aveau dreptul sa ajusteze veniturile si cheltuielile aferente* ci doar sa reincadreze forma tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul lor economic, nicidecum sa ajusteze prețul tranzacțiilor iar potrivit principiului neretroactivității legii, inscris la art.15 alin.2 din Constituție si la art.1 din Codul civil, legea dispune numai pentru viitor, astfel ca dispozițiile Legii nr.76/2010 nu pot fi aplicate pentru o situație petrecuta inainte de intrarea in vigoare a acesteia, respectiv 14 mai 2010.

Societatea sustine ca in conformitate cu reglementarile fiscale in vigoare *„pana la 14 mai 2010, in situația unei tranzacții economice între parti afiliate romane, nu era posibila ajustarea prețului unei astfel de tranzacții in cazul in care*

*aceasta nu reflecta prețul de piață, aceasta ajustare fiind posibilă doar în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române și persoane străine afiliate, ceea ce nu e cazul în situația de față”.*

Pe cale de consecință, societatea consideră că nu datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în mod eronat de organele de inspecție fiscală pe anii **2005 – 2007** ca urmare a reîntregirii veniturilor societății conform Contractului de închiriere nr. X./01.04.2004 cu suma de **.X. lei** pe anul **2005** (trim. I 2005 - de .X. lei, trim. II 2005 - .X. lei, trim. III 2005 - .X. lei ) cu suma de **.X. lei** pe anul **2006** (.X. lei pe trim. I, .X. lei pe trim. II, .X. lei pe trim. III și .X. pe trim. IV) și cu suma de **.X. lei** pe anul **2007** (.X. lei x 3) prin aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și nici accesoriile aferente.

**5. Cu privire la cheltuielile privind avantajele de natură materială facturate de S.C. X. Construct S.R.L. conform Contractului de prestări servicii din data de 31.03.2008 încheiat între societatea contestatoare și S.C. X. Construct SRL în calitate de prestatoare în suma totală de .X. lei, societatea menționează că nu este de acord cu majorarea bazei de impunere a profitului impozabil prin considerarea că nedeductibile a acestor cheltuieli în conformitate cu prevederile pct. 43, alin. 1 din Normele de aplicare la Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 întrucât:**

- cele cinci persoane au fost angajați de societate începând cu data de 01.05.2008, până la această dată aceștia fiind salariați ai S.C. X. Construct S.R.L.;
- în activitatea desfășurată la societate aceștia aveau nevoie de echipamente de muncă, cum ar fi, mașina, telefon, calculator. La momentul angajării lor, societatea nu a avut disponibile aceste echipamente;
- la nivelul S.C. X. Construct S.R.L. echipamentele existau și ar fi rămas neutilizate în urma transferului salariaților, astfel, s-a convenit între cele două societăți că acestea să rămână la dispoziția angajaților, urmând ca societatea să suporte cheltuielile de utilizare aferente.

Astfel, societatea susține că prin facturile emise s-a facturat către SC X. S.R.L. chiria mașinilor și combustibilul aferent consumului înregistrat ca urmare a utilizării în scopul desfășurării activității de angajat al contestatoarei în valoare de .X. lei, asigurare, reparații și întreținere autoturisme în valoare de .X. lei, costul convorbirilor telefonice în valoare de .X. lei, chiria aferentă echipamentelor de tehnică de calcul în valoare de .X. lei, abonamentele de parcare a autoturismelor în valoare de .X. lei, diverse servicii și consumabile în valoare de .X. lei și costuri locuințe și utilități aferente în valoare de .X. lei.

Societatea arata ca așa cum au mentionat si organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.2 din contractul de prestări servicii „Beneficiarul si prestatorul au convenit ca plata pentru serviciile descrise in art. 1-9 din contract, sa se efectueze pe baza costurilor efectiv intervenite la prestator” a prezentat pe parcursul inspectiei fiscale anexele la facturile întocmite de către S.C. .X. Construct S.R.L. prin care sunt evidențiate in mod detaliat pe fiecare luna categoriile de costuri aferente si anexeaza la contestație extrasele pe centrele de cost in vederea justificării sumelor facturate de S.C. .X. Construct S.R.L. si acceptate de contestatoare.

Pe cale de consecință, societatea considera ca nu datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar in mod eronat de organele de inspectie fiscala pe trim.IV 2008, in suma de **.X. lei**, ca urmare a considerării ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu serviciile de asistenta prestate de S.C. .X. Construct S.R.L., in suma de **.X. lei** si nici obligațiile fiscale accesorii.

**In ceea ce privește modalitatea de calcul a accesoriilor pentru diferentele de impozit pe profit** stabilite suplimentar de plata de către organele de inspectie fiscala si prezentate in Anexa 17 - „Situatia privind impozitul pe profit si accesoriile aferente” la Raportul de inspectie fiscala generala nr.X./11.10.2010 societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au calculat in mod eronat, accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, in baza prevederilor art.116, art.115 alin.(1) lit.1 din OG 92/2003, art.114 alin.(1) din OG 61/2002, art.113 pct.15 din Legea nr.210/2005 si art.120 din OUG nr.39/2010.

Societatea nu este de acord cu modalitatea de stabilire a accesoriilor aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, calculate la diferentele de impozit pe profit stabilite suplimentar de plata pe trim.IV pe anii 2004-2008, având in vedere ca in conformitate cu prevederile legale in vigoare, pentru diferentele de impozit pe profit aferente trim.IV, termenul legal pana la care societatea putea sa plătească diferența de impozit pe profit pentru anul in curs, fără sa i se stabilească accesorii, era:

- fie termenul stabilit pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului pentru anii 2004 si 2005, respectiv 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar in curs;
- fie termenul de 15 aprilie a anului următor pentru anii 2006, 2007 si 2008.

Societatea invoca in sustinerea cauzei prevederile legale aplicabile in perioada 2005 - 2009 in ceea ce privește calculul accesoriilor pentru diferentele de impozit pe profit aferente trim.IV pe anii 2004-2008, respectiv art.34 alin.(6) din Codul fiscal, Anexa 2 la Ordinul MFP nr.35/2005 pentru aprobarea modelului si

conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă" art.28 și art.35 din Legea contabilității nr.82/1991, art.3 din Ordinul MFP nr.1775/2004 privind unele reglementări în domeniul contabilității, art.114 alin.(1) art.115, art.120 din Codul de procedura fiscală, Ordinul MFP nr.1.X./2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale, Anexa 2 la Ordinul MFP nr. 2016/2005 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă" și susține că putea să plătească diferența de impozit pe profit aferentă anului în curs, fără să i se stabilească accesorii, chiar dacă societatea ar fi procedat la depunerea declarației anuale de impozit pe profit înainte de termenele prevăzute.

Prin urmare, societatea consideră că datorează accesorii aferente eventualei diferențe de impozit pe profit pentru anul în curs ca urmare a considerării unor cheltuieli nedeductibile la nivelul trim.IV ale fiecăruia din anii 2004-2008, doar începând cu ziua imediat următoare termenului de 151 zile de la închiderea exercițiului financiar pentru anul în curs în cazul anilor 2004 și 2005 adică 31.05.2005 pentru anul 2004 și 31.05.2006 pentru anul 2005 și începând cu ziua lucrătoare următoare datei de 15 aprilie a anului următor pentru anul în curs în ceea ce privește anii 2006, 2007 și 2008, adică 17.04.2007 pentru anul 2006, 16.04.2008 pentru anul 2007 și 16.04.2009 pentru anul 2008.

Societatea arată că, fără temei legal organele de inspecție fiscală au calculat accesorii pentru diferențele de impozit pe profit stabilite suplimentar de plata aferente trim.IV pe anii 2004 - 2008, utilizând ca „Date scadente” următoarele termene: pentru diferența de impozit pe profit aferentă trimestrului IV 2004, data scadentei - 17.03.2005, pentru diferența de impozit pe profit aferentă trimestrului IV 2005, data scadentei - 08.04.2006, pentru diferența de impozit pe profit aferentă trimestrului IV 2006 data scadentei - 30.03.2007, pentru diferența de impozit pe profit aferentă trimestrului IV 2007, data scadentei - 11.04.2008, pentru diferența de impozit pe profit aferentă trimestrului IV 2008, data scadentei - 26.01.2009.

De asemenea societatea susține că în mod nejustificat organele de inspecție fiscală au aplicat pentru calculul dobânzilor de întârziere aferente

diferenței de impozit pe profit stabilita suplimentar de plata la nivelul trim. III 2005, cu termen scadent 25.10.2005 pentru perioada 26.10.2005-31.12.2005 cota de 0,1%/zi, in loc de 0,05%/zi si invoca in acest sens prevederile art.1 coroborate cu prevederile art.2 din H.G. nr.784/2005 in vigoare incepand cu data de 01.09.2005 si prevederile alin.(2) ale art.IV din Legea nr.210/2005 privind aprobarea O.G. nr.20/2005 pentru modificarea si completarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare incepand cu data de 01.01.2006.

Societatea mai arata ca organele de inspectie fiscala au utilizat ca termen scadent pentru obligatia privind impozitul pe profit suplimentar de plata aferenta trim.II 2004, data de 25.07.2004 in conditiile in care ziua de 25.07.2004 a fost zi nelucratoare si prin urmare potrivit prevederilor alin.(3) al art.2 din Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile art.101 din Codul de procedura civila, termenul de scadenta pentru aceasta obligatie ar fi fost 26.07.2004 iar potrivit prevederilor legale, accesoriile se calculeaza incepand cu ziua imediat urmatoare, respectiv 27.07.2004, termenului de scadenta fiind 26.07.2004 si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Astfel, in mod nejustificat organele de inspectie fiscala au utilizat pentru calculul dobanzilor de intarziere aferente diferentiei de impozit pe profit stabilita suplimentar de plata la nivelul trim. II 2004 cu termen scadent 26.07.2004 un numar mai mare de zile de intarziere decat cele care ar fi trebuit avute in vedere.

Pe cale de consecinta, societatea considera ca, in mod eronat, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea obligatiilor accesorii de plata, in suma totala de **.X. lei**, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada verificata.

#### REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

**1.Cu privire la TVA colectata** in suma de **.X. lei** pe perioada martie-decembrie **2005**, (**.X. lei x 10 luni**), in suma de **.X. lei** pe perioada ianuarie-mai **2006**, (**.X. lei x 5 luni**), in suma de **.X. lei** pe luna iunie **2006**, in suma de **.X. lei** pe luna iulie **2006**, in suma de **.X. lei** pe luna august **2006**, in suma de **.X. lei** pe perioada septembrie-decembrie **2006**, in suma de **.X. lei** pe perioada ianuarie-decembrie **2007**, (**.X. lei x12 luni**) societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat TVA colectata suplimentar ca urmare a reintregirii veniturilor in baza Contractului de inchiriere nr. **.X./01.04.2004**, in vigoare pe perioada 2005 - 2007, prin reîncadrarea acestei tranzacții economice privind inchiriere stației de concasare **.X.**, către S.C. **.X. S.A.** societatea aratand ca,

referitor la închirierea stației de concasare .X., au existat doua contracte de inchiriere incheiate cu SC .X. SA, respectiv:

- Contractul de inchiriere nr..X./Z/01.04.2004 in baza căruia printre alte utilaje a existat si o stație de concasare .X. cu numerele de inventar .X. si .X. contractul fiind încheiat pe o perioada de un an de la data semnării (01.04.2004) *contractul socotindu-se reînnoit pentru noi perioade similare daca nici una din părțile contractante nu va cere rezilierea sa.* In baza acestui Contract de inchiriere nr..X./z/01.04.2004, la data de 01.03.2005 a fost preluata de SC .X. S.A. stația de concasare .X. *„dezasamblata pe elemente componente” si doar începând cu data de 01.01.2008 conform Actului adițional nr.X/01.01.2008* partite au stabilit o chirie lunara de .X. lei/luna, pentru întreaga stație moment de la care s-au efectuat investiții pentru modernizarea, montarea si punerea in funcțiune a acesteia, realizate cu ajutorul .X..

- Contractul de inchiriere nr..X./1/15.06.2006 in baza căruia s-a efectuat închirierea separata a unei parti din stația de concasare .X. (având in vedere starea acestei stații ce era dezasamblata si neutilizata), si anume, partea de concasare primara cu numărul de inventar .X.. Incepand din ziua imediat următoare (16.06.2006) prin Actul adițional nr.X/16.06.2006 s-a stabilit durata de inchiriere, 15.06.2006 - 19.07.2006 si 27.07.2006 - 03.08.2006 inclusiv, durata contractului fiind pana la data de 03.08.2006, inclusiv, cu o chirie lunara de .X./ lei/luna.

Societatea sustine ca, pana la data de 01.01.2008 stația de concasare .X. a fost utilizata doar parțial de SC .X. S.A, partea primara a stației si doar pe o perioada de aproximativ doua luni, 15.06.2006 - 19.07.2006 si 27.07.2006 - 03.08.2006, iar in restul perioadei, martie 2005 - decembrie 2007, aceasta nu a fost utilizata de SC .X. S.A.

Astfel, societatea sustine ca, in ceea ce privește închirierea întregii stații de concasare .X., cu numerele de inventar .X. si .X., Contractul de inchiriere nr..X./Z/01.04.2004 nu si-a produs efecte, in mod particular si prin urmare societatea nu a mai emis pana la 01.01.2008, facturi de inchiriere aferente întregii stații, având in vedere starea de nefunctionalitate a acesteia.

Societatea menționeaza ca la 01.03.2005 când stația de concasare .X. a fost preluata de către SC .X. S.A. *„fiind dezasamblata pe elemente componente”,* aceasta nu putea fi folosita in întregul ei, pentru utilizarea stației fiind necesare efectuarea unor investiții majore in modernizarea acesteia, lucru ce a fost efectuat începând cu anul 2008 prin intermediul .X., așa cum au constatat si organele de

inspecție fiscală din cadrul ANAF, D.G.F.P. .X. prin Procesul-verbal de control încheiat la S.C. .X. S.A.

Societatea arată că și din Procesul-verbal de control încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X., reiese că stația de concasare .X. aflată în proprietatea societății a fost în custodia și posesia S.C. .X. S.A. conform proceselor verbale de custodie, evidențiate în listele de inventariere ale S.C. .X. SA, distinct ca mijloc fix primit în custodie pe toată perioada 2005-2007. Cu toate acestea, așa cum reiese și din Procesul-verbal de control, stația de concasare .X. a fost dezasamblată în elemente componente și păstrată la sediul SC .X. S.A. și utilizată după cum urmează:

- în perioada 15.06.2006 - 19.07.2006 și 27.07.2006 - 03.08.2006 a funcționat doar concasorul primar, dezmembrat din stația de concasare .X., la șantierul din Piața de Gros din .X., respectiv la aeroportul .X., perioada în care societatea a emis facturi pentru închiriere către SC .X. SA având în vedere utilizarea doar a părții primare a stației, conform Contractului de închiriere nr. .X./1/15.06.2006;
- începând cu data de 01.01.2008 întreaga stație de concasare a fost transportată la cariera .X. spre a fi montată, moment în care a fost contractată societatea .X. care a procedat la proiectarea, montarea, modernizarea și punerea în funcțiune a stației în beneficiul societății, contestatoarea suportând cheltuielile facturate de .X. GmbH, data de la care a facturat închirierea întregii stații conform Contractului de închiriere nr. .X./Z/01.04.2004 care începe să își producă efecte și în ceea ce privește, în mod particular, închirierea întregii stații.

În susținerea cauzei societatea invocă prevederile art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, susținând că, TVA se datorează, în principiu, doar pentru operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a TVA, adică pentru toate livrările de bunuri și prestațiile de servicii efectuate cu plată, de o persoană impozabilă ce acționează ca atare, cu condiția ca astfel de operațiuni să rezulte dintr-o activitate economică și ca, dacă una din condițiile menționate la acest articol de lege - cum ar fi obținerea unei contrapartide (plați), operațiunea este în afara sferei de aplicare a TVA și prin urmare nu se supune TVA.

Societatea susține că întrucât Contractul de închiriere nr. .X./z/01.04.2004 pentru închirierea întregii stații de concasare .X. nu și-a produs efecte până la data de 01.01.2008, neexistând nicio încasare a vreunei sume sau a oricărei alte contrapartide în baza acestui contract, nu se poate pune în discuție existența unei prestații de servicii asimilate cu plată, atât timp cât stația de concasare .X.

nu a fost utilizata, avand in vedere si prevederile art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipuleaza ca sunt *asimilate prestării de servicii efectuate cu plata* utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri care nu au legătura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispoziție, in vederea utilizării in mod gratuit, altor persoane, daca TVA pentru bunurile respective a fost dedusa total sau parțial.

Prin urmare societatea sustine ca intrucat nu exista o contrapartida obținută in legătura cu întreaga stație de concasare .X. cu numerele de inventar X si .X., pana la data de 31.12.2007, si nici nu se pune in discuție utilizarea întregii stații de concasare de către SC .X. SA pana la 31.12.2007, operațiunile nu intra in sfera de aplicare a TVA si deci nu se poate colecta TVA.

De asemenea, societatea sustine faptul ca organele de inspecție fiscala nu au analizat operațiunile realizate de societate in întregul lor si au invocat articole din legea fiscala care nu-si găsesc aplicarea in speța, si au calculat TVA colectate in suma de .X. lei fara temei legal, netinand cont de argumentele societății si de situația reala a obligațiilor fiscale in perioada supusa verificării, in conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) si alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Pe cale de consecința, societatea considera ca nu datoreaza TVA in suma de .X. lei stabilita in mod eronat de organele de inspecție fiscala ca suplimentar de plata pe perioada martie 2005 - decembrie 2007, ca urmare a reintregirii veniturilor societății in baza Contractului de închiriere nr..X./01.04.2004 prin aplicarea prevederilor art.11 alin.(1) coroborate cu prevederile art.129 alin.(2) lit.a), art.126 alin.(1) lit.a-d, art.134 alin.(3) si art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, societatea considera ca intrucat nu datoreaza sumele reprezentând obligații fiscale suplimentare reprezentand TVA, in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datoreaza nici obligațiile fiscale accesorii.

**2.Cu privire la TVA deductibila** societatea nu este de acord cu ajustarea TVA deductibila in lunile decembrie 2005 cu suma de .X. lei, august 2005 cu suma de .X. lei, septembrie 2005 cu suma de .X. lei, decembrie 2006 cu suma de .X. lei si martie 2008 cu suma de .X. lei, aferenta facturilor emise in baza Contractului nr.X/2004 incheiat cu .X. AG Austria in calitate de executant avand ca obiect al prestarii acordarea de asistenta pentru construirea imobilului .X.



Office Center, motivand faptul ca, deși societatea a incheiat un contract de antreprenoriat general cu SC .X. Invest SRL, aceasta din urma nu a preluat in totalitate proiectarea clădirii si nici responsabilitatea ei, ci doar proiectarea generala. Prin urmare planurile partilor constitutive, respectiv proiectarea de execuție si de detaliu, verificarea planului general, au fost realizate de .X. AG, contractul de antreprenoriat general conținand clauze de respectare a normelor tehnice austriece si a standarelor calitative vestice, prin urmare conformitatea planurilor elaborate de SC .X. SRL cu standardele vestice, trebuia in mod obligatoriu sa fie asigurata si verificata de un alt specialist.

Societatea sustine ca organele de inspecție fiscala in mod eronat au dedus din conținutul Cartii Tehnice a Clădirii .X. .X. ca societatea in calitate de antreprenor general nu a avut nicio contribuție la proiectarea imobilului, netinand cont de specificul activității de proiectare si normele legale in vigoare si nici de prevederile contractuale.

Societatea mentioneaza ca a prezentat organelor de inspecție fiscala atât Contractul inițial nr.X/01.11.2004 cat si actele adiționale la acesta prin care se justifica necesitatea serviciilor, prețul serviciilor precum si anexele, rapoartele de activitate prin care se detaliau perioadele si activitatiile prestate întocmite de prestator si care demonstau ca serviciile au fost efectiv prestate pe perioada contractuala si ca organele de inspecție fiscala nu au solicitat societății dovezi suplimentare si nu i s-a solicitat nota explicativa in vederea clarificarii celor doua situații prezentate mai sus.

De asemenea, societatea arata ca organele de inspecție fiscala au analizat Dosarul preturilor de transfer in legătura cu tranzacțiile derulate de societate cu părțile afiliate, inclusiv tranzacțiile derulate cu .X. AG Austria iar urmare analizei efectuate, acestea au concluzionat si menționat in Raportul de inspecție fiscala ca *„din analiza Dosarului preturilor de transfer s-a constatat conformitatea metodologiei de determinare a preturilor de transfer si respectarea principiului valorii de piața, așa cum este acesta definit de legislația interna precum si Linile directoare OCDE.”*

Totodata, in ceea ce priveste TVA dedusa de contestatoare conform facturilor emise de .X. AG Austria in baza Contractului de asistenta nr.X/01.11.2004 si a Contractului nr.X/01.10.2004, societatea invoca prevederile art.134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art.145, art.146 si art.147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse TVA,

contestatoarea sustine ca potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, o tranzacție normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reîncadrată din punct de vedere economic, in scopul aplicării legii fiscale, dar din punct de vedere al TVA, reglementările fiscale specifice permit, in circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situația in care o persoana impozabila nu a fost inca înregistrata in scopuri de TVA*, cu condiția ca persoana in cauza sa-si dovedească intenția de a desfășura o activitate economica ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice.

Societatea sustine ca „*a fortiori, o persoana impozabila deja înregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeași măsura in care intenția de a desfășura activitati economice generatoare de operațiuni taxabile este susținuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzacțiilor impozabile viitoare*” si invoca prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Societatea mentioneaza ca începând cu data aderării României la Uniunea Europeana, trebuiesc luate in considerare si deciziile Curții Europene de Justiție, in vederea aplicării uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastră este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA si invoca in sustinerea cauzei:

- hotărârea data in cazul C-110/94 .X., in care Curtea Europeana de Justiție a reținut ca „*art. 4 al Directivei a VI-a (echivalentul art.127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administrația fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugata unei societăți care si-a declarat intenția sa inceapa o activitate ce da naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce măsura activitatea proiectata este rentabila (paragraf 18 din hotărâre).*

- hotararea data in cazul C-37/95 .X. Coal Terminal NV in care Curtea a reținut ca art.17 din Directiva a VI-a (echivalentul art.145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare sa deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizării lucrărilor de investiție, si pe care

a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile, dreptul de deducere rămânând dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

- soluția Curții Europene de Justiție în cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 .X., potrivit căreia TVA implică faptul că *prima cheltuială de investiții efectuată în scopul și în vederea începerii afacerii trebuie să fie văzută ca o activitate economică și ar fi contrar acestui principiu dacă această activitate nu ar începe până când afacerea nu a început efectiv să opereze, adică până când începe să producă venit impozabil*, contestatoarea susținând că orice altă interpretare a art.4 al directivei ar îngreuna comerțiantul cu costul TVA pe parcursul activității sale economice fără să îi permită să îl deducă în conformitate cu art.17, și ar crea o distincție arbitrară între cheltuielile de investiție efectuate înainte de exploatarea efectivă a afacerii și cheltuielile de pe parcursul exploatării (paragraf 45 din hotărâre).

- soluția dată în cazurile C-268/83 .X., C-37/95 .X., C-110/94 X, potrivit căreia scopul sistemului comun al TVA este să asigure aplicarea neutră a TVA pentru toate activitățile economice, indiferent de scopul sau de rezultatele lor, principiul neutralității TVA presupunând că, cheltuielile aferente investițiilor efectuate în scopul și cu privire la începerea unei activități economice trebuie privite ca activități economice propriu-zise fără ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investiții să fie condiționată de realizarea efectivă a activității economice.

- soluția dată în cazurile reunite C-110/98 până la C-147/98 .X., potrivit căreia *art.17 al Directivei a VI-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre condiționarea exercitării dreptului de deducere a TVA datorată sau achitată pentru investițiile efectuate înainte de începerea activității economice, de îndeplinirea anumitor condiții prevăzute prin legislațiile naționale.*

Astfel, societatea susține că o persoană impozabilă care are *intenția, confirmată prin dovezi obiective*, de a începe o activitate economică în mod independent, în sensul art.4 al Directivei a VI-a, echivalentul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, și care efectuează cheltuieli cu investițiile în acest scop, trebuie privită ca o persoană impozabilă. În această calitate, în sensul art.17 al Directivei a VI-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, persoana impozabilă își *poate exercita imediat dreptul de deducere* aferent TVA datorată sau achitată pentru cheltuielile cu investiții, fără să aștepte realizarea efectivă de operațiuni cu drept de deducere.

In continuare societatea sustine ca jurisprudenta Curtii Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugata si invoca in acest sens :

- hotărârea data in cazul C-85/95 X, in care Curtea Europeana de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in funcționarea sistemului comun de TVA (paragr.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabila (paragraf 26 din hotărâre). In acest sens, legislația comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, in special modul in care persoanele impozabile urmează sa isi stabilească acest drept (paragraf 29 din aceeași hotărâre).

- paragraf 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 .X. care fac trimitere la paragraf 23 si 24 din cazul C-110/94 X si paragraf 24 din cazul C-268/83 .X., unde Curtea a stabilit ca este *obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugata sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii* si art.4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) care nu împiedica *autoritățile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intenția declarata a persoanei in cauza de a desfășura activitate economica dând naștere la operațiuni taxabile*. In cazurile de fraudă sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intenției de a desfășura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

De asemenea, contestatoarea mentioneaza ca principiul prevalentei substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislația si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri, legislația fiscala condiționand deductibilitatea TVA de îndeplinirea cumulativa, pe lângă condițiile de forma, inclusiv condiția ca persoana impozabila s-a dețină factura care sa conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege, si a condiției ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Societatea mai arata ca in comunicarea Comisiei Europene COM (2007) 785 referitoare la aplicarea masurilor anti-abuz, un abus are loc numai in cazul in care, in ciuda respectării formale a condițiilor prevăzute de normele comunitare aplicabile, obiectivul acestora nu este îndeplinit si exista intenția de a obține un avantaj prin crearea in mod artificial a condițiilor de obținere a acestui avantaj (a se vedea *Cauza .X., punctele 74-75*), Curtea Europeana de Justiție afirmand ca „*simplul fapt ca o filiala isi are sediul intr-un alt stat membru nu poate fi tratat, in sine, ca dând naștere la fraudă fiscală si ca faptul ca activitățile desfășurate de o unitate secundară intr-un alt stat membru ar putea fi realizate la fel de bine de contribuabil de pe teritoriul statului sau membru de origine nu conduce la concluzia ca exista un aranjament pur artificial. Comisia considera ca sarcina probei nu trebuie sa ii revină in totalitate contribuabilului si ca in egala măsură, este esențial, in interesul principiului proportionalității, ca rezultatul evaluării respective realizata de autoritatea fiscală sa poată fi supus unei examinări juridice independente. De asemenea, conform principiului proportionalității, statele membre trebuie sa recurgă la mijloace care, deși permit sa se atingă in mod eficient un astfel de obiectiv, aduc cat mai puțin atingere obiectivelor si principiilor stabilite prin legislația comunitară, precum principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA”.*

Referitor la abuzul de drept, contestatoarea invoca jurisprudenta Curții Europene, respectiv Hotărârea .X. in care se arătat „*ca pentru a dovedi existenta unei practici abuzive este necesar pe de o parte, ca, in pofida aplicării formale a cerințelor stabilite in dispozițiile relevante, operațiunile respective sa aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrara obiectivului urmărit de aceste dispoziții si pe de alta parte, ca finalitatea esențială a operațiunilor sa conste in obținerea unui avantaj fiscal”.*

Avand in vedere cele invocate societatea considera ca in lipsa unor dovezi clare cu privire la practici abuzive, neconforme cu mecanismele de TVA, dreptul de deducere a TVA nu poate fi contestat, aplicând prevalenta economicului asupra juridicului sau prevalenta fondului asupra formei, exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor legate de realizarea unui proiect imobiliar, nu poate fi condiționata de argumentele invocate de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale invocate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deducă taxa pe valoarea adăugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii „*numai daca sunt îndeplinite doua condiții cumulative, si anume: achizițiile sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile si au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere*”, iar pentru a dovedi ca serviciile achiziționate sunt utilizate, in folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa dețină factura

in care este înscrisa taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Totodată, contestatoarea susține că din jurisprudența comunitară reiese că justificarea exercitării dreptului de deducere nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile, activitatea economică fiind considerată ca începută încă din momentul în care persoana impozabilă intenționează să desfășoare o astfel de activitate, ceea ce presupune că persoana respectivă să prezinte dovezi (obiective) care să-i susțină intenția (subiectivă) de a desfășura activități cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajării costurilor și investițiilor pregătitoare inerente inițierii activității, **"intenția"** de a desfășura operațiuni taxabile, ce condiționează dreptul de deducere a TVA, implicând existența unui decalaj temporar între activitățile pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Societatea susține că potrivit art.145 alin.(4) și art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.45 și pct.6 alin.(2) din Normele metodologice, dreptul de deducere se naște din momentul în care intenția poate fi evaluată pe baza costurilor și/sau investițiilor pregătitoare necesare inițierii activității economice, deci anterior realizării de operațiuni taxabile, coroborate cu alocarea achizițiilor în acest scop și cu obligația deținerii de facturi corect și complet întocmite, iar condițiile și formalitățile ce se cer a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art.145-147 din Codul fiscal și se evaluează în raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabilă, inclusiv în ceea ce privește condiționarea exercitării acestui drept de momentul manifestării intenției în practică, prin angajarea costurilor și începerea investițiilor pregătitoare inerente realizării a activităților de proiectare imobiliară și de asistență tehnică.

Prin urmare societatea susține că motivația organelor de inspecție fiscală nu poate fi reținută întrucât, pe de o parte, vizează doar o încadrare în temeiul de drept pentru neacceptarea la deducere a TVA a unei părți din serviciile executate de .X. AG (*numai serviciile de proiectare aferente Contractului nr. .X./01.10.2004 încheiat între Societate în calitate de beneficiar și .X. AG în calitate de executant având ca obiect al prestării acordarea de asistență pentru construirea imobilului .X. Office Center*) și de asistență tehnică (*aferente Contractului de asistență nr. X/01.11.2004 încheiat între Societate în calitate de beneficiar și .X. AG în calitate de executant având ca obiect al prestării asistență tehnică în*

vederea realizării „Proiectului Reabilitare Sistem Rutier, in toate fazele de execuție), fără sa conțină niciun motiv de fapt, individualizat, pentru care serviciile in cauza au fost considerate ca nefiind destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată, societatea sustine ca menționarea in cuprinsul raportului de inspecție fiscala a unor principii si considerații de natura fiscala, nu este suficienta pentru justificarea neacceptarii dreptului de deducere a TVA cată vreme in cuprinsul raportului nu sunt menționate *care anume elemente ale situației de fapt* nu au fost îndeplinite de societate pentru exercitarea dreptului de deducere, in raport cu dispozițiile legale in materie de TVA, in conditiile in care serviciile au fost prestate efectiv si s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor si termenilor si condițiilor stipulate in contractele încheiate cu prestatorii si serviciile in cauza reprezintă costuri premergătoare necesare realizării proiectului imobiliar declarat a se edifica si exploata economic prin realizarea de operațiuni taxabile.

De asemenea, societatea sustine ca organele de inspecție fiscala nu au solicitat dovezi suplimentare si nu au formulat intrebari clare, concise, concrete si la obiect pentru reprezentantul societății contestatoare in vederea clarificării situației, potrivit Instrucțiunilor de completare si utilizare a formularului "*Nota explicativa*", aprobate prin O.M.F.P. nr.1304/2004 privind modelul si conținutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspecție fiscala.

Astfel, societatea sustine faptul ca organele de inspecție fiscala nu au analizat operațiunile realizate de societate in întregul lor si au invocat articole din legea fiscala care nu sunt motivate in fapt ori nu-si găsesc aplicatiunea in speța si nu au verificat îndeplinirea de către societate a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu si totodată cumulativ, impuse de legea fiscala, respectiv nu au analizat si intenția declarata de societate care trebuie dovedita cu documente probante valabile, in ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, in scopul operațiunilor taxabile ale societății, ceea ce demonstrează faptul ca societatea avea dreptul sa-si deducă TVA aferenta serviciilor de proiectare conform Contractului nr..X./01.10.2004 pentru consilierea imobilului .X. Office Center si TVA aferenta seviciilor de asistenta tehnica conform Contractului de asistenta nr..X./01.11.2004 având ca obiect al prestării asistenta tehnica in vederea realizarii „Proiectului Reabilitare Sistem Rutier.

De asemenea, societatea sustine faptul ca si in situația in care nu ar fi putut dovedi *realitatea serviciilor de proiectare arhitecturala in cazul Contractului*

nr.X/2004 si nu ar fi justificat necesitatea acestora, iar facturile erau emise de .X. AG către societate pentru servicii care in realitate nu au fost prestate de .X. AG, contestatoarea nu are obligații privind plata TVA pentru respectivele operațiuni intrucat, in cazul unor servicii prestate de persoane impozabile nestabilite pe teritoriul României in beneficiul unei persoane impozabile romane înregistrate in scopuri de TVA ce nu poate dovedi necesitatea si realitatea operațiunilor realizate de persoanele nerezidente, conform principiilor de TVA statuate de Directiva Europeana nu se poate pune problema aplicării TVA prin taxare inversa asupra unor astfel de servicii ce sunt considerate „fictive”. Astfel, societatea considera ca deși in mod eronat organele de inspectie fiscala au motivat faptul ca societatea nu a putut justifica necesitatea serviciilor de management si nici realitatea serviciilor de proiectare arhitecturala efectuate de .X. AG, nu au ținut cont de principiile de TVA in baza cărora trebuiau sa constate implicit si faptul ca societatea nu mai era obligata la aplicarea TVA (prin taxare inversa) ceea ce ar fi condus inevitabil la imposibilitatea ajustării dreptului de deducere a TVA aferenta acestor operațiuni.

In sustinerea cauzei contestatoarea invoca punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA transmis cu adresa nr. .X./27.10.2009 pe care il anexeaza la contestatie.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala nu au ținut cont de argumentele societății si nu au stabilit situația reala a obligațiilor fiscale in perioada supusa verificării, in conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) si alin.(3) si art. 94 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Pe cale de consecința, societatea considera ca, in mod eronat, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea unei TVA suplimentare de plata, in suma totala de **.X. lei**, ca urmare a ajustării dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor emise de .X. AG pentru serviciile de proiectare conform Contractului nr.X/01.10.2004 pentru construirea imobilului .X. Office Center si pentru seviceile de asistenta conform Contractului de asistenta nr. X/01.11.2004, având ca obiect al prestării asistenta tehnica in vederea realizării „*Proiectului Reabilitare Sistem Rutier, in toate fazele de execuție*” si ca urmare a stabilirii suplimentare a TVA colectata in urma reîntregirii veniturilor societății conform Contractului de închiriere nr..X./01.04.2004 si au calculat accesorii in suma de **.X. lei** la diferentele de TVA stabilita suplimentar de plata.

### **Aspecte procedurale**



**In ceea ce privește condițiile de forma privind întocmire Raportului de inspecție fiscală** societatea arată ca organele de inspecție fiscală au înaintat societății invitația în vederea prezentării în data de 06.10.2010 a punctului de vedere pe seama constatărilor acestora. Urmare a invitației primite de la organele de inspecție fiscală, societatea și-a exprimat în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, conform adresei nr..X./06.10.2010 dar acestea prin Raportul de inspecție fiscală generală nr..X./11.10.2010 încheiat, nu au prezentat sinteza referitoare la punctul de vedere formulat de societate și nici concluziile asupra analizei punctului de vedere al societății, deși erau obligate în acest sens de legislația română.

Societatea arată că nu a fost de acord cu constatările cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală și și-a motivat în scris în punctul de vedere, în conformitate cu prevederile pct.13 din Anexa la Ordinul președintelui ANAF nr.713/2004 pentru aprobarea „*Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale*”, netemnicia acestor constatări și a solicitat organelor de inspecție fiscală, luarea în considerare a punctului de vedere exprimat în scris, prezentarea sintezei punctului de vedere al societății precum și concluziile asupra analizei punctului de vedere al societății în cadrul capitolului V din Raportul de inspecție fiscală așa cum este prevăzut în Ordinul președintelui ANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală.

În aceste condiții, societatea consideră că organele de control nu au ținut cont de argumentele Societății și nu au stabilit situația reală a obligațiilor fiscale în perioada supusă verificării, în conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu privire la rolul activ al organelor fiscale și consideră că i-au fost încălcate în mod abuziv drepturile stabilite de lege, ceea ce atrage potrivit prevederilor art.7 alin.(1) din Legea 554/2004 privind contenciosul administrativ revocarea Raportului de inspecție fiscală generală nr. .X./11.10.2010 întocmit de organele de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală.

Totodată, având în vedere prevederile art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia raportul de inspecție fiscală întocmit stă la baza emiterii deciziei de impunere societatea solicită în baza prevederilor de mai sus revocarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./15.10.2010** emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr..X./11.10.2010, s-au stabilit pentru perioada **01.01.2004- 31.12.2008**, urmatoarele obligatii de plata:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxă pe valoarea adăugată stabilita suplimentar de plata;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilita suplimentar de plata.

**Cu privire la impozitul pe profit** organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

**In anul 2004** societatea a achizitionat beton de la diverse firme pe care l-a livrat unor beneficiari cu care avea in derulare contracte, sub pretul de achizitie. Echipa de inspectie fiscala a stabilit pe baza rulajului conturilor 607 si 707 ca diferentele nefavorabile dintre pretul de vanzare al betonului, mai mic, si cel de achizitie, mai mare, reprezinta cheltuiala nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, s-a constatat ca in cursul anului 2004, S.C. .X. S.R.L. avea in derulare contracte de achizitie beton incheiate cu diversi beneficiari, in cadrul carora s-au stabilit preturi fixe pentru fiecare unitate.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala prin Nota de relatii data de administratorul societatii, aceasta situatie a fost justificata in sensul ca, *“Datorita unor defectiuni intervenite in acea perioada la statia de betoane S.C. .X. S.R.L. a fost nevoita, pentru a-si achita obligatiile asumate fata de proprii clienti prin contracte deja existente, sa achizitioneze beton de la diversi furnizori, rezultand astfel, o diferenta de pret nefavorabila societatii”*.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca aceasta justificare prezentata de societate referitoare la tranzactiile efectuate in pierdere nu poate fi acceptata in totalitate.

Diferentele nefavorabile dintre rulajele conturilor 607 *“cheltuieli privind marfurile”* si 707 *“venituri din vanzarea marfurilor”* constatate de organele de inspectie fiscala pe anul 2004 sunt in suma de .X. lei din care:

- .X. lei pe trim.I,
- .X. pe trim.III
- .X. pe trim. IV.

Din analiza fisei conturilor s-a constatat faptul ca, societatea a inregistrat venitul brut realizat din vanzarea produselor finite in contul 701 *venituri din*

*vanzarea produselor finite* si nu in contul 707, iar descarcarea de gestiune a fost efectuata conform inregistrarii 711 *venituri din productia stocata*, cont 345 *produse finite*.

In timp, societatea a reflectat in contabilitate veniturile din vanzarea marfurilor in contul 707 *venituri din vanzarea marfurilor*, iar descarcarea de gestiune a fost efectuata conform inregistrarii, 607 *cheltuieli privind marfurile* = 371 *marfuri*.

Societatea nu a transferat in vederea vanzarii produsele finite din contul 345 *produse finite* in contul 371 *marfuri*, ci a inregistrat vanzarea produselor finite direct din gestiunea contului 345 *produse finite*.

Avand in vedere cele prezentate, echipa de inspectie fiscala a stabilit pe baza rulajului conturilor 607 si 707 ca diferentele nefavorabile dintre pretul de vanzare al marfii si cel de achizitie al marfii, aferente anului 2004, reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil in conformitate cu Titlul II, cap. II, art. 21, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe trimestrul IV 2004 organele de inspectie fiscala au mai constatat următoarele:

Intre S.C. .X. S.R.L. in calitate de Beneficiar si .X. AG in calitate de Executant a intervenit Contractul nr.X/01.10.2004 incheiat "*in vederea acordarii de asistenta pentru construirea imobilului .X. Office Center*".

S.C. .X. S.R.L. a apelat la serviciile .X. AG in vederea asistarii conducerii constructiei, intrucat dobandise calitatea de Antreprenor General fata de beneficiarul cladirii.

In baza contractului nr..X./01.10.2004, S.C. .X. S.R.L. a achitat catre .X. AG Austria contravaloarea "*controlului proiectarii planurilor puse la dispozitie de catre birourile respective de arhitectura*" in suma de X euro.

Echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca, in mod efectiv, S.C. .X. S.R.L. a realizat imobilul .X. Office Center prin intermediul subantreprenorilor sai iar proiectarea si controlul calitatii in realizarea constructiei s-au efectuat in fapt, conform autorizatiei legale, de catre Proiectantul General, respectiv, S.C. .X. INVEST S.R.L.

Astfel, conform Contractului de proiectare nr.X/2003 a obiectivului *Cladire de birouri din Calea .X. X* incheiat cu S.C. .X. .X. S.R.L., in calitate de Client, S.C. .X. INVEST S.R.L. in calitate de Proiectant general, a elaborat pentru suma de .X. euro, proiectul pentru autorizatie de construire si proiectele de specialitate, a organizat si coordonat intreaga activitate de proiectare la toate specialitatile implicate (arhitectura, instalatii, rezistenta), a asigurat coordonarea

tehnica a subproiectantilor integrand in proiect documentatiile elaborate de acestia.

Conform contractului de proiectare S.C. .X. INVEST S.R.L. a fost autorizata pentru executarea lucrarilor de construire si de asemenea, a fost responsabila de asistenta tehnica pana la receptia finala a cladirii atat in baza Contractului de proiectare nr. X/2003 cat si a Contractului de asistenta tehnica X/004 din 03.08.2004 incheiat cu S.C. .X. S.R.L. X General, in suma totala de X euro + TVA .

In urma controlului incrucisat efectuat la S.C. .X. .X. S.R.L., echipa de inspectie fiscala a analizat documentele cuprinse in continutul Cartii Tehnice a Cladirii .X. .X., in vederea identificarii contributiei efective a tuturor participantilor la realizarea obiectivului, in principal la partea de proiectare, precum si a raspunderii acestora asupra calitatii si sigurantei in realizarea si exploatarea constructiei, definite in Legea nr.10/1995 privind calitatea in constructii, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma analizei Cartii Tehnice a Cladirii .X. .X. precum si a documentelor inregistrate in evidenta contabila a S.C. .X. .X. S.R.L., a rezultat faptul ca, in perioada octombrie 2004 – iunie 2006, S.C. .X. S.R.L. in calitate de Antreprenor General a facturat catre beneficiar, suma totala de .X. lei (.X. euro), care nu cuprinde si servicii de proiectare.

Conform continutului Cartii Tehnice a Cladirii .X. .X., echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca, S.C. .X. S.R.L. in calitate de Antreprenor General nu a avut nicio contributie la partea de proiectare a imobilului ci doar a planificat lucrarile si a executat cladirea, conform documentatiei privind proiectarea intocmita de firmele specializate pe diverse domenii, arhitectura, rezistenta, instalatii, lucrari electrice, geotehnica, etc.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de S.C. .X. S.R.L., respectiv, corespondenta electronica, procese verbale de receptie a lucrarii partiale sau totale, condica de santier, situatii de lucrari, s-a constatat faptul ca specialistii .X. AG se regasesc printre participantii la lucrare doar in faza de executie a constructiei.

Din analiza situatiilor de justificare a serviciilor efectuate de catre expertii .X. AG conform obligatiilor din Contractul nr..X./2004, s-a constatat faptul ca, S.C. .X. S.R.L. nu poate justifica necesitatea cooperarii specialistilor austrieci la *“controlul proiectarii planurilor puse la dispozitie de catre birourile respective de arhitectura si la asistarea conducerii constructiei, precum si a investitorului pentru realizarea detaliilor necesare pentru proiectare (...);”*

Mai mult de atat, conform art.13 din Legea nr.10/1995 privind calitatea in constructii, cu modificarile si completarilor ulterioare, unde se precizeaza: „*Verificarea proiectelor pentru executia constructiilor, in ceea ce priveste respectarea reglementarilor tehnice referitoare la cerintele esentiale, se va face numai de catre specialisti verifcatori de proiecte atestati, altii decat specialistii elaboratori ai proiectului*”, s-a constatat faptul ca .X. AG, nu se regaseste intre persoanele autorizate legal care au verificat proiectele referitoare la executia imobilului Floresca .X. .

Avand in vedere cele constatate, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, suma totala de .X. lei aferenta partial facturilor .X./17.10.2004 si .X./02.12.2004(.X. lei + .X. lei), emise de .X. AG Austria, reprezentand servicii *de control al proiectarii planurilor puse la dispozitie de catre birourile respective de arhitectura a fost considerata cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.*

**Cu privire la serviciile de management si control desfasurate de administratori ai societatii, angajati in cadrul grupului s-au constatat urmatoarele:**

Conform Actului constitutiv al S.C. .X. S.R.L., societatea este administrata si reprezentata de un numar de 8 administratori, numiti pe o perioada de 4 ani.

Aceste persoane fizice avand mandat de administratori, reprezinta societatea in relatiile acesteia cu tertii, fiecare administrator fiind deplin imputernicit in acest sens de cate asociatul unic.

Echipe de inspectie fiscala a constatat ca trei dintre administratorii societatii, respectiv, .X. administrator in perioada mai 2001 – martie 2006, .X. .X., administrator incepand cu luna aprilie 2006 si .X. .X., administrator incepand cu luna august 2007, se regasesc printre specialistii unui furnizor, persoana afiliata, care a asigurat servicii conform Contractului de asistenta nr. .X./ 01.11.2004 .

Obiectul acestui contract in valoare totala de .X. euro, a constat in: *”acordarea de asistenta de catre .X. AG in vederea realizarii de catre S.C. .X. S.R.L. a obiectivelor cuprinse in Proiectul Reabilitare Sistem Rutier, in toate fazele de executie ”.*

Din analiza situatiilor justificative atasate facturilor emise de .X. AG, s-a constatat faptul ca .X., .X. .X. si .X. .X. au desfasurat activitati constand in *”servicii de analiza, asistare, administrare, intalniri de afaceri cu clientii si*

*furnizorii, intocmirea de rapoarte de management, negociere contracte sedinte, supraveghere santiere si statii, planificare utilaje, aprobare documentatie licitatie, intalniri cu autoritatile, sedinte, etc.*

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca, intrucat administratorii societatii, .X., .X. .X. si .X. .X. au fost mandatasi prin Contractul de societate al S.C. .X. S.R.L. sa reprezinte societatea in raport cu tertii iar contravaloarea serviciilor de administrare si control in cadrul grupului sunt suportate de Societatea mama, conform legii, nu se justifica inregistrarea pe cheltuieli deductibile a serviciilor de management, administrare si control inregistrate de contestatoare in baza facturilor emise conform Contractului de asistenta nr. .X./2004 incheiat cu .X. AG Austria, persoana afiliata.

Astfel, potrivit prevederilor pct.20 lit.a) si pct.47 lit.m) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuiala in suma de .X. lei reprezentand prestari servicii conform facturii fiscale .X./22.12.2005, a fost stabilita drept cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pe trim.IV 2004.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trimestrul IV 2004 de organele de inspectie fiscala este in suma totala de .X. lei pentru care in conformitate cu Titlul II, cap.V, art.34, alin.(6) din Codul fiscal, Titlul VIII, capitolul III, art.115 si art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma .X. lei.

Accesoriiile aferente debitelor suplimentare stabilite de organul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit aferent anului 2004, s-au calculat pentru perioada **16.03.2005 si pana la 30.09.2010.**

**Pe anul 2005, s-au constatat urmatoarele:**

**Cu privire la inchirierea unei instalatii de concasat .X. in valoare totala de .X. lei, .X. euro, catre S.C. .X. S.A. .X. s-a constatat ca S.C. .X. S.A. .X., are ca obiect de activitate: "lucrari de constructii de drumuri si autostrazi iar intre actionarii societatii se regaseste si S.C. .X. S.R.L. cu 0,196 % participare la capitalul social.**

Prin Contractul de inchiriere nr..X./z/01.04.2004, S.C. .X. S.R.L. "cedeaza folosinta obiectelor/bunurilor/utilajelor mentionate in Anexa 1 a prezentului Contract (...)", catre S.C. .X. S.A. o serie de utilaje intre care se regaseste si statia de concasare .X..

Statia de concasare .X. devine proprietatea S.C. .X. S.A. din luna decembrie 2004 cand a fost achizitionata de la .X. AG Austria conform DVI nr. .X. /15.12.2004.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca referitor la statia de concasare .X. au fost incheiate doua procese verbale privind aflarea acesteia in custodia SC .X. SA, Procesul verbal de custodie incheiat in data de 01.03.2005 pentru perioada 01.03.2005-15.06.2006 si Procesul verbal de custodie din data de 04.08.2006 pentru perioada 04.08.2006-31.12.2007.

Procesele verbale de custodie nu au numar de inregistrare si acopera fractionat perioada martie 2005 – decembrie 2007 iar conform Procesului verbal incheiat de D.G.F.P..X. la S.C. .X. S.A. *“controlului nu i-au fost prezentate documente justificative privind intrarea in posesie de catre S.C. .X. S.A., perioada si locul in care statia a fost functionala ( procese verbale de punere in functiune, nota de receptie, rapoarte de productie privind orele de functionare si exploatare a utilajului,etc.”*

Desi s-au prezentat inscrisuri din care rezulta detinerea in custodie a statiei de concasare .X., respectiv, listele de evidenta si inventariere a mijloacelor fixe ale carierei .X., in evidenta contabila, S.C. .X. S.A. nu a evidentiat-o distinct in clasa 8, respectiv in contul extrabilantier “8033” , *valori materiale primite in pastrare sau custodie.*

Referitor la locul si starea de functionare a statiei, din Nota explicativa data de directorul economic al S.C. .X. S.A. a reiesit ca statia a fost preluata de aceasta in data de 01.03.2005, “dezasamblata pe elemente componente”.

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca, in perioada in care statia de concasare a fost incredintata S.C. .X. S.A., ea a fost functionala deoarece din evidenta contabila a S.C. .X. S.R.L. reiese ca din luna urmatoare punerii in functiune a utilajului, respectiv luna aprilie 2005, societatea a inceput sa calculeze amortizare fiscala.

In data de 15.06.2006, intre S.C. .X. S.R.L, reprezentata de administratorul societatii .X. .X., in calitate de Proprietar si S.C. .X. S.A., reprezentata de administratorul acesteia, .X., in calitate de Chirias, s-a incheiat un alt contract de inchiriere avand nr. .X./15.06.2006, in vederea: *“(...) inchirierii partii de concasare primara a statiei mobile .X. nr. Inventar .X. (...)”*, pentru o chirie de .X. lei/luna .

Conform Notei explicative date de directorul sucursalei S.C. .X. S.A., in perioada 15.06-19.07.2006 si 27.07-03.08.2006, utilajul a functionat la santierul

din Piata de Gros si respectiv, la Aeroportul din .X.`` iar din 01.08.2008 a fost transportat la cariera .X., unde a ramas in continuare in exploatare.

Societatea si-a inregistrat veniturile aferente inchirierii statiei .X. pe perioada specificata in Contractul de inchiriere nr..X./15.06.2006, fara sa rezilieze sau sa completeze Contractul de inchiriere nr.0.X./01.04.2004.

Veniturile din inchirierea statiei conform Contractului nr. 0.X./01.04.2004, s-au inregistrat incepand cu 01.01.2008 prin facturarea chiriei de .X.X lei/luna, conform Actului aditional nr.X/01.01.2008, Contractul urmand sa fie *“(....)socotit reinnoit pentru noi perioade similare, daca nici una dintre partile contractante nu va cere rezilierea sa* .

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca :

Incepand cu data de 01.03.2005 si pana la data de 31.12.2008, statia de concasare .X. a fost data spre exploatare catre S.C. .X. S.A. in baza a doua contracte, respectiv: Contractul de inchiriere nr. .X./01.04.2004 si Contractul de inchiriere cu nr. .X./1/15.06.2006, ambele in vigoare in perioada supusa verificarii.

onform evidentei contabile, S.C. .X. S.R.L. a calculat amortizare fiscala aferenta acestui utilaj incepand cu *aprilie 2005*, astfel ca data de 01.03.2005 este recunoscuta si inregistrata in evidenta contabila ca data de punere in functiune a statiei .X. in conformitate cu art.24 alin.(11) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din evidenta contabila aferenta perioadei 2005 -2007, rezulta faptul ca S.C. .X. S.R.L., a suportat costul de achizitie al statiei .X. in suma de .X.,X lei, cheltuieli de amortizare aferente, in suma totala de X lei precum si investitii in suma de X lei insa veniturile din inchirierea statiei .X. in perioada 2005 - 2007, au fost in quantum doar de X lei conform facturii nr. X/08.12.2006 .

S.C. .X. S.A. .X. nu are inregistrata in evidenta contabila detinerea in custodie a statiei .X. respectiv, in contul “8033”.

Avand in vedere cele constatate, intrucat S.C. .X. S.R.L. a achizitionat un utilaj in valoare de .X. euro care nu a fost exploatat in punctele sale de lucru ci a fost dat spre folosire unei alte societati, sub forma de inchiriere, fara insa a inregistra si venituri conform Contractului de inchiriere nr. .X./01.04.2004, in vigoare in perioada 2005 - 2007, organele de inspectie fiscala au reincadrat aceasta tranzactie economica conform art.11 alin (1) din Codul fiscal si au reintregit profitul impozabil al societatii cu venituri aferente acestui contract in conformitate cu art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.



Astfel, organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al societatii pe anul 2005 cu venitul din inchirierea statiei de concasare .X. dupa cum urmeaza:

- cu suma de .X. lei pe trim.I 2005, (1 luna x .X. lei chirie lunara conform Contractului de inchiriere nr 0.X./01.04.2004)
- cu suma de .X. lei pe trim.II 2005, (3 luni x .X. lei)
- cu suma de .X. lei pe trim.III 2005, (3 luni x .X. lei)
- cu suma de .X. lei pe trim.IV 2005, (3 luni x .X. lei).

**In trimestrul III 2005** s-a mai constatat ca suma totala de **.X. lei**, X euro x X lei/euro, aferenta partial facturii X/08.09.2005 emisa in baza Contractului nr..X./01.10.2004 incheiat intre S.C. .X. S.R.L. in calitate de Beneficiar si .X. AG in calitate de Executant *``in vederea acordarii de asistenta pentru construirea imobilului .X. Office Center``* reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit in baza prevederilor pct.20 lit.a) si pct.47 lit.m) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, **pe trimestrul III 2005**, urmare constatarii ca nedeductibile a cheltuielilor in suma de **.X. lei si in suma de .X. lei**, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar, in suma totala de **X lei** pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **X lei** si penalitati de intarziere in suma de **X lei**.

**Pe trimestrul IV 2005** organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al societatii cu suma de **.X. lei** reprezentand venitul aferent inchirierii statiei de concasare .X., in perioada 01.10.2005-31.12.2005 si cu cheltuieli nedeductibile reprezentand servicii de asistenta manageriala decontate de .X. AG pentru .X. – administrator la S.C. .X. S.R.L., in suma totala de **.X. lei**, conform facturii fiscale X/31.12.2005 ( X euro x X lei/euro = X lei ) si facturii fiscale X/22.12.2006 ( X euro x X lei/euro = X lei), inregistrata pe cheltuieli in decembrie 2005 prin creditarea contului *“408“ facturi nesosite* ), intrucat nu sunt intrunite elementele de deductibilitate a cheltuielilor cu asistenta manageriala aferenta activitatii d-lui .X..

Pe cale de consecinta echipa de inspectie fiscala a stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent trimestrului IV 2005, in suma totala de **X lei**, *pentru care au calculat majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei pentru perioada 07.04.2006 si pana la 30.09.2010.*

Urmare acelorasi constatari, organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al societatii **pe anul 2006** cu venituri aferente inchirierii statiei de concasare .X. in suma de .X. lei pe trim.I, in suma de **.X. lei** pe trim.II, in suma de **.X. lei** pe trim.III si in suma de **.X. lei** pe trim.IV si cu cheltuieli

nedeductibile in suma de **.X. lei** reprezentand servicii de management si control desfasurate de administratori ai societatii, angajati in cadrul grupului. Pe cale de consecinta s-a diminuat pierderea fiscala pe trim.I cu X lei si s-a stabilit impozit pe profit in suma de **X lei** si majorari de intarziere in suma de X lei pe trim.II, in suma de **X lei** si majorari de intarziere in suma de X lei pe trim.III si in suma de **X lei**, majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei pe trim.IV 2006.

**Pe anul 2007** organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al societatii cu venituri aferente inchirierii statiei de concasare .X. in suma de .X. lei pe trim.I –trim.IV si cu cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand servicii de management si control desfasurate de administratori ai societatii, angajati in cadrul grupului. Pe cale de consecinta s-a diminuat pierderea fiscala pe trim.I cu suma de **.X. lei si s-a stabilit impozit pe profit in suma de X lei si majorari de intarziere in suma de X lei pe trim.II, in suma de X lei si majorari de intarziere in suma de X lei pe trim.III si in suma de X lei, majorari de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de in X lei pe trim.IV 2007.**

**Pe anul fiscal 2008** in baza Contractului de prestari servicii din data de 31.03.2008 incheiat de S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X. Construct S.R.L. in calitate de *prestator*, potrivit caruia *"Prestatorul se obliga ca, in masura posibilitatilor sale, sa ofere beneficiarului tot sprijinul si ajutorul necesare pentru conducerea societatii beneficiarului si pentru derularea activitatii operative a acestuia"*, a fost facturata suma totala de .X. lei desii contractul nu are valoare stabilita in clauzele sale la art. 2 din contract referitor la *calcularea platii*, fiind stipulat: *"Beneficiarul si prestatorul au convenit ca plata pentru serviciile descrise in art. 1-9 din contract, sa se efectueze pe baza costurilor efectiv intervenite la prestator"*.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, S.C. .X. Construct S.R.L. a desemnat cinci angajati, ca in calitate de specialisti, sa desfasoare activitate de asistenta manageriala pentru diverse proiecte aflate in desfasurare la S.C. .X. S.R.L., respectiv: X, Dr. X, X, X, aceste persoane devenind, incepand cu data de 12.05.2008, angajati ai S.C. .X. S.R.L. pe functii de conducere, director proiect, manager operatiuni-produs, director program, manager proiect si respectiv, sef de santier.

Conform contractelor individuale de munca, negociate de parti, S.C. .X. S.R.L. in calitate de angajator, a acordat acestor persoane doar salariul de baza lunar brut, echipamentul individual de protectie si cel de lucru, fara alte beneficii si avantaje de natura materiala. Intre acesti angajati si S.C. .X. S.R.L. nu s-a

incheiat nicio conventie scrisa de acoperire a costurilor acestora generate de cazare, detinere si utilizare autoturism, utilizare echipament de lucru, etc.

Totodata, din situatiile prezentate echipei de inspectie fiscala, s-a constatat faptul ca, societatea nu detine documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor de asistenta acordate de cele cinci persoane conform Contractului de prestari servicii din data de 31.03.2008, incheiat cu S.C. .X. Construct S.R.L.

Cu toate acestea, invocand acest Contract, S.C. .X. Construct S.R.L., a facturat catre S.C. .X. S.R.L., cheltuielile fostilor sai angajati, referitoare la costurile legate de cazarea acestora in locuintele de serviciu, chiria masinilor si combustibilul aferent, chiria aferenta echipamentelor de tehnica de calcul, abonamentele de parcare a autoturismelor folosite de acestia, intretinerea si asigurarea autovehiculelor utilizate, etc., considerandu-le in mod nejustificat "*costuri efectiv intervenite la prestator*".

Aceste costuri facturate de S.C. .X. Construct S.R.L. catre S.C. .X. S.R.L. in valoare totala de X lei, din care valoarea de .X. lei, au fost inregistrate in decembrie 2008 prin creditarea contului "408" *facturi nesosite* iar TVA aferenta de X lei , in ianuarie 2009.

In conformitate cu prevederile Titlului II, cap. II, art. 21, alin. (1) lit.m) din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.48 alin.2 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, suma de .X. lei a fost considerata cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent trim. IV 2008.

Pe cale de consecinta echipa de inspectie fiscala a stabilit un impozit pe profit pe trimestrul IV 2008, in suma totala de **.X. lei** aferent caruia au calculat majorari de intarziere in suma de **X lei** si penalitati de intarziere in suma de **X lei**.

Perioada pentru care s-au calculat accesorii este cuprinsa intre 26.01.2009 – 30.09.2010.

Debitul stabilit suplimentar de echipa de inspectie fiscală pe **perioada trim. II 2004 – trim. IV 2008** reprezentand impozit pe profit este in suma de **.X. lei** aferent caruia s-au calculat majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente, in suma totala de **.X. lei**.

### **Cu privire la taxa pe valoarea adaugata:**

**Referitor la TVA colectata suplimentar**, organele de inspectie fiscala au constatat ca in conformitate cu prevederile art.129 alin.(1) lit. a,b,c,d , alin.(2) lit.

a), art.134 alin.(3) si art.150 alin.(1) lit.a din Codul fiscal, S.C. .X. S.R.L. este obligata la plata TVA aferenta inchirierii statiei de concasare .X. conform Contractului de inchiriere nr..X./01.04.2004 incheiat cu S.C. .X. S.A., pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2008, respectiv la plata sumei de .X.X lei/luna TVA.

Astfel, TVA colectata a fost majorata, dupa cum urmeaza:

- cu suma de .X. lei - in perioada martie – decembrie 2005
- cu suma de .X. lei - in perioada ianuarie – mai 2006;
- cu suma de .X. lei - in luna iunie 2006 ;
- cu suma de .X. lei in luna iulie 2006 ;
- cu suma de .X. lei in luna august 2006 ;
- cu suma de .X. lei in perioada septembrie – decembrie 2006;
- cu suma de .X. lei in perioada ianuarie – decembrie 2007.

**Referitor la TVA deductibila**, intrucat societatea nu a putut justifica necesitatea prestarii serviciilor de management conform Contractului nr.40/2004 si nici realitatea serviciului de proiectare arhitecturala conform Contractului nr. .X./2004 incheiat cu .X. AG, acestea fiind servicii de natura intangibila, pentru care locul prestarii se determina in conformitate cu art. 133 alin.2 lit. g) din Codul fiscal, respectiv in Romania, iar persoana obligata la plata TVA pentru aceste servicii este beneficiarul acestora, potrivit art. 150 alin.(1) lit. b) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere a TVA in cazul taxarii inverse.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.145, alin.1, alin.(2) lit. a), alin.(3), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct.45 si pct.46 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. .X. S.R.L. nu isi poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru urmatoarele operatiuni:

A.Pentru prestari servicii conform Contractului de asistenta nr..X./01.11.2004, referitor la “acordarea de asistenta de catre .X. AG in vederea realizarii de catre SC .X. SRL a obiectivelor cuprinse in Proiectul Reabilitare Sistem Rutier, in toate fazele de executie” pe trim IV 2005, trim. IV 2006, trim. IV 2007 in baza facturilor externe primite de la furnizor, dupa cum urmeaza:

- in luna decembrie 2005 pentru TVA in suma de .X. lei conform facturii X/22.12.2005 si facturii .X./22.12.2005;

- in luna decembrie 2006 pentru TVA in suma de .X. lei conform facturii X/31.12.2006 si facturii X/22.12.2006;

- in luna martie 2008 pentru TVA in suma de .X. lei conform facturii X-26.03.2008.

B. Pentru prestari servicii conform Contractului nr..X./01.10.2004 incheiat intre S.C. .X. S.R.L. in calitate de Beneficiar si .X. AG in calitate de Executant "*in vederea acordarii de asistenta pentru construirea imobilului .X. Office Center*", dupa cum urmeaza:

- in luna **august 2005** pentru TVA in suma de **.X. lei** conform facturii .X./17.10.2004 si facturii .X./02.12.2004,

- in luna **septembrie 2005** pentru TVA in suma de **.X. lei** conform facturii X/08.09.2005

Pentru debitele stabilite suplimentar in suma totala de **.X. lei** pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2008, reprezentand taxa pe valoare adaugata, echipa de inspectie fiscala a calculat potrivit OG. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, majorari si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei**.

Accesoriile aferente debitelor suplimentare privind taxa pe valoare adaugata, s-au calculat pana la data de 30.09.2010.

**III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:**

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

***Cu privire la invocarea de catre contestatoare a faptului ca nu sunt îndeplinite condițiile de formă privind întocmirea Raportului de inspectie fiscala Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au respectat prevederile legale privind intocmirea Raportului de inspectie fiscala nr. X/11.10.2010.***

***In fapt***, contestatoarea sustine că, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală au înaintat Societății invitația în vederea prezentării în data de 06.10.2010 a punctului de vedere pe seama constatărilor acestora. Urmare invitației primite, contestatoarea și-a exprimat în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, însă în raportul de inspecție fiscală întocmit nu a fost

prezentată sinteza referitoare la punctul de vedere formulat de societate și nici concluziile asupra analizei punctului de vedere prezentat.

*In drept*, potrivit prevederilor cap.5 alin.1 din O.P.A.N.A.F. nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

***“Discuția finală cu contribuabilul***

***1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului***

***În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.***

***În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.***

***De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.”***

Se reține, din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./11.10.2010, faptul că, societatea a fost înștiințată pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatarilor rezultate din inspecția fiscală. La finalizarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au înaintat către S.C. .X. SRL adresa înregistrată la Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală sub nr. .X./23.09.2010 prin care au adus la cunoștința reprezentanților legali ai societății că, în data de 06.10.2010 va avea loc la sediul acesteia discuția finală asupra constatărilor și rezultatelor, ca urmare a inspecției fiscale generale. În urma discuțiilor, a fost încheiată X nr.X/06.10.2010 în care se menționează punctul de vedere depus de societate la A.N.A.F. sub nr. .X./06.10.2010.

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală se menționează că echipa de control va analiza conținutul punctului de vedere al contribuabilului, iar acesta își rezervă dreptul de a formula obiecțiuni față de constatările și sumele suplimentare de taxe și impozite din Raportul de inspecție fiscală prin intermediul contestației, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

Se reține, faptul că, organele de inspecție fiscală dacă nu își însușesc acest punct de vedere și astfel nefiind modificate constatările inițiale, acestea nu aveau obligația să efectueze o nouă discuție finală.

Mai mult decât atât, faptul că organele de inspecție fiscală nu și-au însușit punctul de vedere al contestatoarei nu atrage nulitatea raportului de inspecție fiscală, acesta nefiind act administrativ fiscal, ci documentul în cuprinsul caruia au fost prezentate constatările inspecției fiscale, din punct de vedere faptic și legal, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, contestate, potrivit prevederilor art.109 alin.1) și alin.2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

Astfel, se reține că raportul de inspecție fiscală contestat a fost întocmit cu respectarea prevederilor O.P.A.N.A.F. nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală.

## **B. IMPOZIT PE PROFIT**

**Referitor la impozitul pe profit in suma totala de .X. lei din care:**

- .X. lei pe anul 2004
  - .X. lei pe anul 2005
  - .X. lei pe anul 2006
  - .X. lei pe anul 2007
  - .X. lei pe anul 2008,
- se retin urmatoarele :**

**1. Cu privire la suma de .X. lei, reprezentand cheltuiala nedeductibila fiscala stabilita de inspectia fiscala, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2004 diferentele nefavorabile dintre costul de achizitie al betonului, mai mare si pretul de vanzare al acestuia, mai mic, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate situatia de fapt.**

**In fapt**, pe parcursul a cinci luni din anul **2004** societatea a vandut beton la un pret inferior costului de achizitie rezultand o diferenta nefavorabila de **.X. lei**, din care .X. lei in luna mai, .X. lei in lunile iulie-august si .X. lei in lunile octombrie-noiembrie.

Prin contestatia formulata, cu privire la vânzarea in pierdere, respectiv venituri realizate din vânzarea mărfurilor, mai mici decât cheltuielile privind achiziția mărfurilor, societatea sustine faptul ca pe perioada verificata avea in vigoare contracte de livrare beton încheiate cu diverși beneficiari, prin care se

angaja sa livreze cantitati de beton la un preț fix pentru fiecare unitate. Preturile de vânzare stabilite prin aceste contracte erau net superioare costurilor de producție înregistrate de societate ca urmare a realizării acestui bun, inasa datorita unor defecțiuni ce au avut loc in lunile mai, iulie-august si octombrie-noiembrie 2004 la stația de betoane, a fost nevoita, pentru a-si îndeplini obligațiile asumate prin contractele de livrare de beton fata de proprii clienți, sa achiziționeze beton de la alți furnizori de beton la un preț superior atât costului de producție înregistrat de societate pentru producția betonului cat si prețului de vânzare stabilit de societate cu clienții săi, rezultând astfel in urma vânzării betonului achiziționat de la furnizorii societății către clienții acesteia o diferență de preț nefavorabila.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in anul 2004 SC .X. SRL avea in derulare contracte de livrare beton catre diversi beneficiari, in cadrul carora s-au stabilit preturi fixe pentru fiecare unitate. Cu toate acestea pe parcursul a cinci luni a efectuat tranzactii cu beton in pierdere, prin vanzarea betonului sub pretul de achizitie, motiv pentru care au procedat la reintregirea profitului impozabil pe anul 2004 cu diferenta intre costul de achizitie mai mare si pretul de vanzare mai mic, diferenta fiind considerata drept cheltuiala nedeductibila in conformitate cu prevederile Titlului II, cap.II, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**În drept**, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

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

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.*

La art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:



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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

**Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt considerate cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil.**

Astfel, se reține că în condițiile în care o cheltuială **este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile** și este înregistrată în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **este deductibilă la determinarea profitului impozabil.**

La art.21 alin.2 - alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate anumite cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri precum și cheltuielile cu deductibilitate limitată și cheltuielile nedeductibile fiscal, **printre acestea din urmă neregasindu-se diferențele nefavorabile între prețul de vânzare, mai mic, și costul de achiziție al bunurilor, mai mare.**

Din documentele anexate la dosarul contestației, se reține că în anul 2004 societatea a livrat în lunile mai, iulie, august, octombrie și noiembrie 2004, beton la un preț inferior costurilor de achiziție, aceste livrări sub costul de achiziție fiind justificate de contestațiile ca fiind datorate unor defecțiuni la stația de betoane, motiv pentru care a fost nevoită, pentru a-și îndeplini obligațiile asumate prin contractele de livrare de beton față de proprii clienți, să

achiziționeze beton de la alți furnizori de beton la un preț superior atât costului de producție înregistrat de societate pentru producția betonului cât și prețului de vânzare stabilit de societate cu clienții săi, aspect care nu rezulta din constatările organelor de inspecție fiscală .

De asemenea, contestatoarea susține că în situația în care onorarea comenzilor lansate de clienți, care era obligatorie potrivit înțelegerilor contractuale, nu ar fi fost efectuată s-ar fi creat premisa unor penalități contractuale mult mai mari care ar fi trebuit plătite de societate, precum și posibilitatea pierderii clienților respectivi sau a întreruperii înțelegerilor comerciale, ceea ce în mod inevitabil ar fi dus la înregistrarea unor pierderi mult mai mari, iar această situație în care prețul de vânzare a fost mai mic decât costul de achiziție a fost ocazională și nu recurentă, ea având loc în mod întâmplător în 5 luni pe perioada 2004 - 2008 datorită unor condiții excepționale legate de defectarea stațiilor de producție a betonului. În susținerea cauzei prezintă situația facturilor de achiziție și de livrare beton pe perioada verificată, pe diverși furnizori, XXXX SRL, cantitățile și prețurile de achiziție, precum și cantitățile și prețurile de livrare.

Totodată, societatea motivează că diferențele între sumele stabilite în Raportul de inspecție fiscală generală și sumele corecte reprezintă facturile de vânzare beton înregistrate dintr-o eroare umană, în contul 701 în loc de contul 707, aceste facturi reprezentând vânzare beton achiziționat de la terți, nu obținut din activitatea proprie și că la vânzarea de produse finite obținute din activitatea proprie efectuează înregistrarea contabilă 711 = 345, datorită faptului că folosește metoda inventarului intermitent, și nu pe aceea a inventarului permanent și că în speta situația prezentată nu este cea a unei reduceri de preț ci a vânzării la un preț neschimbat însă, pentru care costurile au fost diferite prin comparația costului de producție a bunului cu costul de achiziție al acesteia.

Din actele de inspecție fiscală, respectiv raportul de inspecție fiscală, anexele la acesta, decizia de impunere, nu rezulta dacă au fost sau nu verificate și avute în vedere aspectele sesizate de societatea contestatoare cu privire la vânzarea betonului sub prețul la care a fost achiziționat în condițiile în care potrivit, art.7 alin.2 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.**

**(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea**

declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”

Potrivit art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

“(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

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

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

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

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale mentionate, in vederea stabilirii situatiei reale cu privire la vanzarea betonului in anumite luni din anul 2004 sub pretul de achizitie se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, “**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”.

Pe cale de consecinta se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspekția fiscala nr.X./15.10.2010 emisa de Directia Generala Coordonare Inspekție Fiscala pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin reintregirea profitului impozabil cu suma de .X. lei reprezentand diferente nefavorabile aferente vanzarii de

**beton in anul 2004**, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit actul fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie .

**2. Cu privire la suma de .X. lei, reprezentand cheltuiala nedeductibila fiscal stabilita de organele de inspectie fiscala, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, administrare și control desfasurate de admininistratori ai societatii, angajati in cadrul grupului in condițiile în care potrivit legislatiei fiscale, astfel de cheltuieli sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă.**

**În fapt**, pe perioada verificată 2004 – 2007 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile, in baza unor facturi fiscale emise in baza Contractului de asistenta nr..X./01.11.2004 incheiat cu .X. AG servicii prestate de domnii .X., .X. .X. si .X. .X. care aveau pe perioada respectiva si calitatea de administratori ai SC .X. SRL

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca cei trei administratori ai societatii .X., .X. .X. si .X. .X. se regasesc printre specialistii persoanei afiliate contestatoarei, .X. AG care in baza Contractului de asistenta nr..X./01.11.2004 a acordat asistenta in vederea realizarii obiectivelor cuprinse in Proiectul Reabilitarea Sistemului Rutier.

Din analiza situatiilor justificative atasate facturilor emise de .X. AG s-a constatat faptul ca d-nii .X., .X. .X. si .X. .X. au desfasurat “*servicii de analiza, asistare, administrare, intalniri de afaceri cu clientii si furnizorii, intocmirea de rapoarte de management, negociere contracte sedinte, supraveghere santiere si statii, planificare utilaje, aprobare documentatie licitatie, intalniri cu autoritatile, sedinte, etc.*”, servicii care intra in atributiunile acestora in baza Contractului de societate al SC .X. SRL prin care au fost mandatati ca administratori ai acestei societati, motiv pentru care au considerat ca nu se justifica facturarea unor astfel de servicii in baza Contractului de asistenta nr..X./01.11.2004.

Prin urmare suma totala de **.X. lei** inregistrata de contestatoare in baza facturilor emise de .X. AG din care **.X. lei pe trim.VI 2004, .X. lei pe trim.VI 2005, .X. lei pe trim.VI 2006, .X. lei pe trim.VI 2007**, a fost considerata de organele de inspectie fiscala drept cheltuiala nedeductibila la calculul

profitului impozabil pe acești ani în baza prevederilor pct.20 lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.47 lit.m) din același act normativ.

Societatea susține că nu se poate pune semnul egalității între atribuțiile administratorilor .X., .X. .X. și .X. .X. numiți în această calitate de asociatul unic .X. .X. AG și serviciile prestate de .X. AG în baza contractului de asistență tehnică încheiat cu societatea, servicii prestate în parte și de către aceste persoane în calitate de consultanți tehnici - ingineri.

**În drept**, potrivit prevederilor pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2005 – 2007:

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

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

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

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

Aceste prevederi au fost mentinute si prin pct.41 din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

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

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

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

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

La art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

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

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

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

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

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

Potrivit pct.6 și pct.7 din Prefața Ghidului OECD al prețurilor de transfer:

*1. Pentru a aplica abordarea entitatii separate la tranzacțiile intra-grup, membrii individuali ai grupului trebuie să fie impozitați pornind de la ideea că acționează la o lungime de braț în tranzacțiile pe care le efectuează între ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup de MNE le poate permite membrilor grupului să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-grup, relații care diferă de cele ce s-ar fi stabilit dacă membrii grupului ar fi acționat ca și companii independente ce operează pe piețe deschise. Pentru a asigura aplicarea corectă a abordării entitatii separate, țările membre OECD au adoptat principiul lungimii de braț, potrivit căruia ar trebui eliminate efectele condițiilor speciale la nivelul profiturilor.*

**Aceste principii internaționale de impunere au fost alese de țările membre OECD deoarece servesc dublul obiectiv de a asigura o bază impozabilă corespunzătoare în fiecare jurisdicție și de a evita dubla impunere, minimizând astfel conflictul între administrațiile fiscale și promovarea comerțului și investițiilor internaționale. Într-o economie globală, coordonarea între țări asigură atingerea acestor scopuri mai degrabă decât competiția fiscală. OECD-ul, cu misiunea sa de a contribui la extinderea comerțului mondial pe o bază multilaterală, ne-discriminatorie și de a realiza cel mai înalt nivel de creștere economică sustenabilă în țările membre, a făcut eforturi continue pe calea construirii unui consens asupra principiilor internaționale de impunere, evitând astfel răspunsuri unilaterale la probleme multilaterale.”**

Se reține că, la data de 01.11.2004 între SC .X. SRL și .X. AG Austria s-a încheiat **Contractul de asistență nr.X** al cărui obiect l-a constituit “acordarea asistenței în vederea realizării de către .X. SRL a obiectivelor cuprinse în *Proiectul Reabilitare Sistem Rutier, în toate fazele de execuție*”.

Printre serviciile de asistență prevăzute a se executa sunt enumerate la pct.1.2 din contract, următoarele:

“- *asistarea conducerii construcției pentru realizarea detaliilor necesare în proiectare și execuție;*

- asistenta economica pentru calculatie, calculatie ulterioara si calcul costuri;
- asistenta in vederea folosirii de noi procedee, tehnici, materii prime si produse, precum si asistenta la alegerea materialelor necesare, a mostrelor aferente si a implementarii a acestora in constructie;
- definirea materialelor si a culorilor din punct de vedere al calitatii si cantitatii;
- asistenta cu privire la numarul, frecventa si pozitionarea marcajelor de lucrari, a semnalelor luminoase, a celor de perimetru de santier, etc.;
- toate serviciile auxiliare necesare.”

La punctul 2.2 din acelasi contract s-a prevazut ca „*In situatia in care, pentru buna derularea contractului si in mod cu totul exceptional, este necesara prezenta in Romania a unor specialisti, salariatii ai .X. AG, beneficiarul asistentei se obliga sa achite costurile ocazionate cu aceste deplasari ale personalului asistentului.*”

Potrivit pct.4.2.1 din contract, „**Beneficiarul asistentei va asigura resursele umane si echipamentul tehnic in conformitate cu cerintele prevazute de .X. AG...**”

Din documentele existente la dosarul cauzei, raport de inspectie fiscala si anexele la acesta, se retine ca asociatul unic al SC .X. SRL este .X. .X. AG persoana juridica austriaca iar .X. AG este persoana afiliata si partener de afaceri a SC .X. SRL.

Printre cei opt administratori ai SC .X. SRL, fosta SC .X. SRL, numiti de .X. .X. AG sunt si domnii .X. administrator in perioada mai 2001 – martie 2006, .X. .X. administrator in perioada aprilie 2006 - prezent si .X. .X. administrator in perioada august 2007 – prezent.

Prin facturile nr. .X./22.12.2005, nr. .X./22.12.2005, nr. .X./22.12.2006, nr. .X./31.12.2006 si nr. .X./26.03.2008 emise in baza **Contractului de asistenta nr..X./2004** s-au facturat si cheltuieli in suma totala de .X. lei reprezentand **prestari de servicii executate de cei trei administratori** mentionati mai sus **si contravaloarea zborurilor efectuate de acestia**, considerate de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil pe anii 2005 -2008.

La facturile in cauza sunt anexate si rapoartele de activitate ale celor trei administratori ai SC .X. SRL numiti de Asociatul unic, rapoarte ce cuprind pe zile, numarul de ore si activitatile desfasurate. Printre activitatile enumerate in aceste rapoarte sunt nominalizate servicii constand in: administrare, negociere contracte cu clientii, furnizorii, inspectie santiere, planificare, prognoza, raport management, rapoarte catre Viena, aprobarea documentatiilor de licitatie,etc.

Aceste servicii se incadreaza in categoria serviciilor de administrare, control si management care potrivit prevederilor legale citate mai sus, **sunt deduse la nivel**



**central sau regional prin intermediul societății-mamă** între cele doua societati contractuale SC .X. SRL Romania si .X. AG Austria existand relatii de afiliere, ambele facand parte din Grupul .X. X .X., fiind controlate in comun.

Potrivit legislatiei interne cheltuielile cu astfel de servicii pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative, ceea ce nu rezulta din documentele depuse de contestatoare in sustinerea cauzei.

Prin urmare se retin ca intemeiate cele constatate si stabilite de organele de inspectie fiscala cu privire la contravaloarea serviciilor si a costurilor de transport cu avionul facturate de .X. AG pentru domnii .X., .X. .X. si .X. .X. numiti ca administratori ai SC .X. SRL ce au si calitatea de salariati ai .X. AG Austria.

Intrucat prin legislatia fiscala sunt reglementate in mod expres atat deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu serviciile de administratie cat si a cheltuielilor de management si control decontate intre societati afiliate, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei sustinerile contestatoarei potrivit carora .X. AG nu este una si aceeași persoana juridica cu .X. .X. AG - asociatul unic al SC .X. S.R.L., ca nu se poate pune semnul egalității între atribuțiile administratorilor .X., dl. .X. .X. si dl. .X. .X. numiti in acesta calitate de asociatul unic .X. .X. AG si serviciile prestate de .X. AG in baza contractului de asistenta tehnica încheiat cu societatea, servicii prestate in parte si de către aceste persoane si ca administratorii SC .X. S.R.L. îndeplinesc atribuțiile legale prevăzute de Legea 31/1990 cat si cele statutare trasate de Asociatul unic prevăzute in actul constitutiv, atributii conferite acestora de art. 195, art.198, art.201, art.204 si art.241 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerea acesteia potrivit careia serviciile prestate de .X. AG nu sunt servicii de administrare si conducere a activității societății si ca prin Contractul inițial nr..X./01.11.2004, actele adiționale la acesta si rapoartele de activitate prin care se detaliau perioadele si activitățile prestate întocmite de prestator, justifica necesitatea si realitatea serviciilor prestate, intrucat din rapoartele de activitate anexate facturilor reiese ca serviciile prestate de domnii .X., .X. .X. si .X. .X. ce au calitatea de administratori ai SC .X. SRL, constand in administrare, negocierea contractelor cu clientii, furnizorii, inspectii santier, planificare, prognoza, raport de management, aprobare documentatie de licitatie, reprezinta servicii de **administrare, management si control** a caror contravaloare este dedusa potrivit legii de societatea mama din cadrul grupului din care fac parte cele doua societati.

Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare pe perioada verificata aplicabile spetei urmeaza a se **respinge ca neintemeiata contestatia societatii** pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin reintregirea profitului impozabil pe perioada 2005-2008 cu cheltuieli nedeductibile in suma totala de **.X. lei**, in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

**3. Cu privire la suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile de control al proiectării imobilului .X. .X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care există neconcordanțe între constatările organelor de inspecție fiscală, iar cu ocazia contestației societatea depune un model de plan arhitectural din care reiese că .X. AG a participat la controlul proiectării.**

**In fapt, societatea a inregistrat in anii 2004 – 2005 in contul 628 ”Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” contravaloarea facturilor nr..X./17.10.2005, nr..X./02.12.2004 si nr..X./08.09.2005 emise de .X. AG in baza Contractului nr..X./01.10.2004 incheiat intre societatea contestatoare in calitate de Beneficiar si .X. AG in calitate de executant, constand in “**acordarea de asistenta in vederea construirii .X. Office Center, in toate fazele de executie, așa cum este ea descrisă în articolul 2 din prezentul contract”.****

Din analiza situațiilor de justificare a serviciilor facturate de către .X. AG, conform obligațiilor din Contractul nr..X./2004, organele de inspecție fiscala au constatat ca, societatea nu poate justifica necesitatea serviciilor prestate de specialistii austrieci referitoare la „*controlul proiectării planurilor puse la dispoziție de către birourile respective de arhitectura si la asistarea conducerii construcției, precum si a investitorului pentru realizarea detaliilor necesare pentru proiectare*

(...)”, intrucat .X. AG nu se regăsește între persoanele autorizate legal care au verificat proiectele referitoare la execuția imobilului .X. .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în suma totală de .X. lei cu serviciile de „**planificare arhitecturală**” privind imobilului .X. Office Center conform facturilor nr..X./17.10.2005, nr..X./02.12.2004 și nr..X./08.09.2005 și **anexelor la facturi ce cuprind detalierea serviciilor prestate** emise de .X. AG în baza Contractului nr..X./01.10.2004 stabilind impozit pe profit suplimentar în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că deși a încheiat un contract de antreprenoriat general cu firma .X. Invest SRL, aceasta nu a preluat în totalitate proiectarea clădirii și nici responsabilitatea ei, ci doar proiectarea generală, iar planurile partilor constitutive, respectiv proiectarea de execuție și de detaliu, verificarea planului general, au fost realizate de .X. AG.

**In drept**, conform prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

De asemenea, potrivit art.21 alin.4 lit.m) din același act normativ:

*“(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”.*

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

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** 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; 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;

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

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

Prin contractul de antreprenoriat general, încheiat între S.C. .X. .X. SRL, în calitate de beneficiar și S.C. .X. SRL, în calitate de executant al cărui obiect îl reprezintă „... execuția la cheie a clădirii .X. .X.” la art. 1 pct. 1.1., art. 5.1.12. și art. 2 pct. 2.1.2. se stipulează, printre altele:

„...Beneficiarul îi transferă Antreprenorului întreaga proiectare de detaliu și execuție pentru toate ansamblurile...”;

„Pentru proiectarea construcției preconizate, se încheie de către Antreprenor un contract cu un proiectant general, în sensul unor interfețe și răspunderi mai simple. Beneficiarul își rezervă dreptul de a-l refuza pe subantreprenorul propus pentru proiectarea generală, indicând motive întemeiate. **În tot cazul, Antreprenorul preia responsabilitatea completă pentru proiectarea de execuție și de detaliu, corelarea întregului proiect cu construcție cu autoritățile competente pe baza documentelor ce trebuie avizate de Beneficiar, inclusiv obținerea tuturor autorizațiilor necesare ridicării obiectivului și întocmește planurile părților constitutive. Întreaga proiectare de detaliu și mostrele sunt prezentate spre avizare Beneficiarului și a reprezentanților săi împuterniciți. În acest sens, Beneficiarul va păstra contactul direct cu proiectantul însărcinat de Antreprenor”;**

„... În cazul în care, în cadrul unei anexe, apar contradicții, are întâietate tot formularea mai detaliată în fața formulării mai generale.

Subsidiar prezentului contract și tuturor anexelor sale susmenționate se aplică toate reglementările legale sau ordonanțele oficiale corespunzătoare, normele, reglementările și directivele tehnice românești în vigoare.

Dacă pentru o prestație contractuală nu există nici o definiție a prestației în anexele contractului și dacă aceasta nu este reglementată nici în cadrul normelor tehnice românești, **atunci se aplică aici secțiunile corespunzătoare din normele austriece ONORMEN, în lipsa cărora standardele tehnice austriece, respectiv standardele calitative vestice.** În caz de contradicții în anexele contractului menționate la punctul 2.1.1. se aplică acele condiții care sunt mai stricte”.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, reiese că pornind de la aceste caluze contractuale, S.C. .X. SRL a încheiat următoarele contracte:

**Contractul de asistență tehnică FLO X/03.04.2004 cu S.C. .X. INVEST SRL**, în calitate de prestator, al cărui obiect îl reprezintă:

„1. *Inspectarea și verificarea planșelor de lucru atribuite (planuri fațade, secțiuni tavane suspendate, detalii etc) conform Autorizației de Construcție, precum și verificarea proiectului de arhitectură cu privire la protecția de foc (arhitectura) și întocmirea scenariului de siguranță la foc (pentru toate domeniile).*

2. *Coordonarea necesară cu autoritățile românești în concordanță cu legislația românească.*

3. *Asistența pentru obținerea acordurilor și autorizațiilor de funcționare pe parcursul execuției obiectivului „Imobil birouri S+P+13E”, situat în .X. Calea .X. Nr. X Sector X.”*

**Contractul nr. FLO .X./01.10.2004 cu .X. AG**, în calitate de executant, al cărui obiect constă în „*acordarea asistenței în vederea construirii .X. .X. Office Center, în toate fazele sale de execuție, așa cum este ea descrisă în articolul 2 din prezentul contract*”, iar art. 2 “Volumul serviciilor ce urmează a se presta conform prezentului contract” cuprinde:

“2.1. *Controlul proiectării planurilor puse la dispoziție de către birourile respective de arhitectură.*

2.2. *Asistarea conducerii construcției, precum și a investitorului pentru realizarea detaliilor necesare pentru proiectare și executare.*

2.3. *Asistență pentru alegerea metarialelor necesare, precum și a mostrelor aferente și a implementării corecte a acestora în construcție.*

2.4. *Definirea materialelor și a culorilor din punct de vedere al calității și cantității.*

2.5. *Toate serviciile auxiliare necesare”.*

Totodata, între **SC .X. .X. SRL** și **S.C. .X. INVEST SRL** în calitate de proiectant general s-a încheiat **Contractul de proiectare nr.001/17.04.2003** al cărui obiect îl reprezintă: *„Elaborarea proiectului pentru autorizație de construire și proiectele de specialitate, la faza PAC pentru obiectivul: Clădirea de birouri din Calea .X. 175”.*

Astfel, din analiza celor trei contracte încheiate de contestatoare reiese cu claritate că obiectul acestora este diferit.

De altfel, în Procesul-verbal nr. .X./28.05.2010, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală ca urmare a controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. SRL deși s-a constatat că *„S.C. .X. INVEST SRL devine responsabil cu inspectarea și verificarea planșelor de lucru (.....), verificarea proiectului de arhitectură cu privire la protecția la foc, asistența pentru obținerea acordurilor și autorizațiilor de funcționare pe parcursul execuției obiectivului, coordonarea necesară cu autoritățile românești în concordanță cu legislația românească”,* totuși concluzia organelor de control a fost că *„Având în vedere cele de mai sus, organul de inspecție a constatat faptul că proiectul pe parte de arhitectură și celelalte specialități a fost întocmit în întregul său, până la faza de obținere a Autorizației de construire, inclusiv, de S.C. .X. INVEST SRL”.*

Se retine ca proiectul general de construcție a fost realizat de S.C. .X. INVEST SRL, dar în baza contractului de proiectare încheiat cu **SC .X. .X. SRL** și nu a contractului de asistență tehnică încheiat cu SC .X. SRL.

De asemenea, în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./19.10.2010 (pag. 18 – 19) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au constatat că:

*„Din analiza documentelor puse la dispoziție de S.C. .X. SRL, respectiv, corespondența electronică, procese verbale de recepție a lucrării parțiale sau totale, condica de șantier, situații de lucrări, s-a constatat faptul că specialiștii .X. AG se regăsesc printre participanți la lucrare doar în faza de execuție a construcției.*

*Din analiza situațiilor de justificare a serviciilor efectuate de către experții .X. AG conform obligațiilor din Contractul nr. .X./2004, s-a constatat faptul că,*

S.C. .X. SRL nu poate justifica necesitatea cooperării specialiștilor austrieci referitor la „controlul proiectării planurilor puse la dispoziție de către birourile respective de arhitectură și la asistarea conducerii construcției, precum și a investitorului pentru realizarea detaliilor necesare pentru proiectare (...);

**Mai mult de atât, conform art. 13 din Legea nr. 10/1995 privind calitatea în construcții, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează: Verificarea proiectelor pentru execuția construcțiilor, în ceea ce privește respectarea reglementărilor tehnice referitoare la cerințele esențiale, se va face numai de către specialiști verificali de proiecte atestați, alții decât specialiștii elaboratori ai proiectului, s-a constatat faptul că .X. AG, nu se regăsește între persoanele autorizate legal care au verificat proiectele referitoare la execuția imobilului .X. .X.”.**

Din analiza acestor constatări ale organelor de inspecție fiscală, rezultă că S.C. .X. INVEST SRL a acordat asistență tehnică, iar S.C. .X. SRL **nu poate justifica necesitatea cooperării specialiștilor austrieci referitor la controlul proiectării planurilor** puse la dispoziție de către birourile respective de arhitectură și la asistarea conducerii construcției, precum și a investitorului pentru realizarea detaliilor necesare pentru proiectare, întărind acest aspect prin invocarea art. 13 din Legea nr. 10/1995 privind calitatea în construcții, cu modificările și completările ulterioare. Ori, potrivit obiectului contractului de asistență tehnică încheiat cu S.C. .X. INVEST SRL, responsabilă de aplicarea prevederilor acestui act normativ este chiar S.C. .X. INVEST SRL care are obligația de **coordonare cu autoritățile românești în concordanță cu legislația românească**, clauză contractuală în virtutea căreia această societate s-a ocupat de punerea în aplicare a acestor prevederi legale, verificali atestați participanți la verificarea proiectului fiind cei prevăzuți în anexa 29 la raportul de inspecție fiscală. Așadar, .X. AG nici nu putea să se regăsească în acea listă a verificaliilor autorizate, obligația aplicării întocmai a legislației românești aparținând în totalitate S.C. .X. INVEST SRL, conform clauzelor contractuale, .X. AG dispunând de specialiști în acest sens, așa cum susține contestatoarea, dar care nu puteau certifica lucrările conform legilor române, ceea ce nu înseamnă că nu ar fi avut dreptul să verifice planurile de construcție.

De evidențiat este și faptul că, obligația contractuală asumată de .X. AG de verificare a planului general al imobilului nu a fost asumată în baza prevederilor Legii nr. 10/1995 privind calitatea în construcții, cu modificările și completările ulterioare, ci în baza clauzelor contractuale prevăzute în contractul de antrepriză generală încheiat între S.C. .X. SRL și S.C. .X. .X. SRL.

Mai mult decât atât, art. 13 din Legea nr. 10/1995 privind calitatea în construcții, cu modificările și completările ulterioare, invocat de organele de inspecție fiscală stipulează la alin.(3) că *„Verificarea calității execuției construcțiilor este obligatorie și se efectuează de către investitori prin diriginți de specialitate sau prin agenți economici de consultanță specializați”*.

De asemenea art. 6 și art. 7 din același act normativ prevede că pentru îndeplinirea cerințelor speciale în vederea obținerii unor construcții de calitate, responsabili sunt factorii implicați în conceperea, realizarea și exploatarea construcțiilor, precum și în postutilizarea lor, potrivit responsabilităților fiecăruia, acești factori fiind: *investitorii, cercetătorii, proiectanții, verificatorii de proiecte, fabricanții și furnizorii de produse pentru construcții, executanții, proprietarii, utilizatorii, responsabilii tehnici cu execuția, experții tehnici, precum și autoritățile publice și asociațiile profesionale de profil*, în contractele care se încheie ori, după caz, în dispozițiile sau în autorizațiile ce se emit, acești factori fiind obligați să înscrie clauzele referitoare la nivelul de calitate al construcțiilor.

Prin contestație, S.C. .X. SRL invocă faptul că pentru realizarea unei construcții conforme cu standardele vestice s-a apelat la specialiști austrieci.

De altfel, potrivit prevederilor art. 942 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, *„Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic”, iar potrivit prevederilor art. 969 din același act normativ „Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante”, pentru ca art. 5 din același act normativ să stabilească și condiția generală de neaplicare a clauzelor contractuale dintre părți, respectiv „Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare, la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri”, prin ordine publică înțelegându-se ansamblu de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept. Ori în cazul de față nu se pune problema unei derogări de la legislația românească în vigoare.*

Totodată, din constatările Procesului-verbal nr. .X./27.07.2010, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală ca urmare a controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. SRL, reiese că potrivit *„HGR 273/1994 ..... Cartea Tehnică a unei Construcții reunește ansamblul documentelor tehnice referitoare la proiectarea, execuția, recepția, exploatarea și urmărirea în timp a construcției și instalațiilor aferente acesteia.*

*Centralizatorul cărții tehnice conține următoarele capitole:*

- *Cap. A – Documentația privind proiectarea;*
- *Cap. B – Documentația privind execuția;*



- Cap. C – Documentația privind recepția lucrărilor executate;
- Cap. D – Documentația privind urmărirea comportării construcției în exploatare și intervențiile în timp.

În urma analizei Cărții Tehnice a Clădirii .X. .X., precum și din documentele înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. .X. SRL ca și a Notei explicative data de reprezentantul societății, a rezultat faptul că, în perioada octombrie 2004 – iunie 2006, S.C. .X. SRL a facturat către beneficiar suma totală de .X. lei reprezentând situații de lucrări și descrierea prestației (....).

Urmare celor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că S.C. .X. SRL în calitate sa de antreprenor general se regăsește doar la Cap. 2 din Cartea Tehnică a Clădirii și a executat prin subantreprenorii săi imobilul .X. .X. pe baza proiectelor întocmite de firme specializate pe diverse domenii”.

Pe baza acestor constatări, prin Raportul de inspecție fiscală s-a stabilit că din totalul cheltuielilor în sumă de .X. Euro (conform anexei 25 la Raportul de inspecție fiscală) achitate de S.C. .X. SRL către .X. AG, conform facturilor: .X./17.10.2004, .X./02.12.2004, .X./ 08.09.2005, .X./08.02.2006 și .X./01.07.2006 emise în baza Contractului de asistență tehnică FLO/.X./01.10.2004, suma de X Euro reprezintă cheltuieli nedeductibile.

Având în vedere cele de mai sus, se rețin următoarele:

- potrivit procesului verbal amintit, parte integrantă a raportului de inspecție fiscală pe baza căruia s-a ajuns la încadrarea sumei de .X. Euro în categoria cheltuielilor nedeductibile, S.C. .X. SRL în calitate sa de antreprenor general se regăsește doar la Cap. 2, respectiv „Documentația privind execuția” din Cartea Tehnică a Clădirii și a executat prin subantreprenorii săi imobilul .X. .X. pe baza proiectelor întocmite de firme specializate pe diverse domenii;
- din analiza anexei 25 la raportul de inspecție fiscală reiese că suma de .X. Euro reprezentând cheltuieli nedeductibile este aferentă parțial facturii .X./17.10.2004 (.X. Euro), .X./02.12.2004 (X Euro) și .X./08.09.2005 (X Euro), însă din analiza celor trei facturi, aflate în copie la dosarul cauzei, la rubrica descrierea serviciului este menționat „Prestări servicii conform pct. 2 conform contract FLO X”; la aceste facturi sunt anexate rapoarte de lucru din care reies serviciile prestate pe ore de reprezentanții .X. AG. Din sumele aferente celor trei facturi, organele de inspecție fiscală au încadrat în categoria cheltuielilor nedeductibile sumele aferente “planificării arhitecturale”,

- potrivit constatării înscrise la pg. 29 din Raportul de inspecție fiscală „... S.C. .X. SRL nu poate justifica contribuția efectivă a specialiștilor austrieci asupra **elaborării planurilor arhitecturale**, realizate de drept de Proiectantul General, drept pentru care suma de .X. Euro aferentă asistării proiectării clădirii de către .X. AG”, ori prin contestație reprezentanții S.C. .X. SRL invocă faptul că specialiștii austrieci nu au efectuat proiectarea generală a clădirii, aceasta obligație revenind proiectantului general, ci doar verificarea planului general, respectiv proiectarea de execuție și de detaliu.

Având în vedere ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate situația de fapt precum și neconcordanțele dintre constatările organelor de inspecție fiscală și faptul că reprezentanții contestatoarei, cu ocazia depunerii contestației, anexează și un model de plan arhitectural susținând ca din acesta se poate vedea și participarea .X. AG la activitatea de proiectare, document cu privire la care organele de inspecție fiscală nu fac nici o referire, se va desființa decizia de impunere pentru acest capăt de cerere reprezentând impozit pe profit aferent profitului impozabil majorat cu cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de .X. lei în conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, “**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”.

4. Cu privire la suma totală de .X. lei reprezentând venituri impozabile din care, .X. lei aferenți anului 2005, .X. lei aferenți anului 2006 și .X. lei aferenți anului 2007, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil al societății contestatoare cu veniturile aferente închirierii stației de concasat .X. către S.C. .X. S.A. .X. potrivit Contractului de închiriere nr..X./01.04.2004, în vigoare pe perioada verificată, în

**conditiile in care utilajul ce a facut obiectul acestui contract de inchiriere a fost inregistrat la societatea contestatoare ca fiind pus in functiune, contravaloarea acestuia fiind recuperata pe calea amortizarii incepand cu data de 01.04.2005.**

**In fapt,** S.C. .X. S.R.L. a achizitionat in data de 15.12.2004, de la .X. AG Austria o instalatie de concasat .X. in valoare de .X. lei, respectiv .X. euro. Aferent acestui utilaj societatea a inregistrat pe perioada verificata 2005 – 2007, cheltuieli de amortizare in suma totala de .X. lei, precum si investitii in suma de .X. lei si venituri din inchirierea acesteia in cuantum de .X. lei, conform facturii nr. .X./08.12.2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca incepand cu data de 01.03.2005 si pana la data de 31.12.2008, statia de concasare .X. a fost data spre exploatare catre S.C. .X. S.A. in baza a doua contracte, respectiv: Contractul de inchiriere nr..X./01.04.2004 si Contractul de inchiriere nr..X./1/15.06.2006, iar S.C. .X. S.R.L. a calculat amortizare fiscala aferenta acestui utilaj incepand cu aprilie 2005, in conformitate cu art.24 alin. 11 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat acest utilaj achizitionat de S.C. .X. S.R.L. nu a fost exploatat in punctele sale de lucru ci a fost inchiriat SC .X. SA conform Contractului de inchiriere nr..X./01.04.2004, in vigoare in perioada 2005 - 2007, organele de inspectie fiscala au reincadrat aceasta tranzactie economica si au reintregit profitul impozabil al societatii cu veniturile aferente inchirierii acestui utilaj, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) coroborate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea nu este de acord cu modificarea bazei de impunere a profitului impozabil in sensul majorării ei, prin stabilirea unor venituri impozabile suplimentare pe perioada 2005 - 2007, sustinand faptul ca nu i se poate aplica prevederile art.11, alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal intrucat **nu** se poate efectua reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piața libera, precum si in cazul tranzacțiilor intre persoane juridice romane afiliate, respectiv ca *„organele de inspectie fiscala nu aveau dreptul sa ajusteze veniturile si cheltuielile persoanelor juridice romane afiliate ci doar sa reincadreze forma tranzactiei pentru a reflecta continutul economic nicidecum sa ajusteze pretul tranzactiei.”*

**În drept,** potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

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

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.***

Potrivit prevederilor art.24 alin(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

*“ (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile **se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.***

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

***a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;”***

Potrivit art.24 alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, amortizarea fiscala se calculează,

*“ a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”*

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune și sunt deductibile la calculul profitului impozabil dacă mijlocul fix este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Se retine ca S.C. .X. S.R.L. a achizitionat in data de 15.12.2004, de la .X. AG Austria o instalatie de concasat .X. in valoare de .X. lei.

Conform contractului de inchiriere nr..X./01.04.2004, S.C. .X. S.R.L. .X. inchiriaza catre S.C. .X. S.A, .X., o serie de utilaje, prezentate in Anexa nr.1 si Anexa nr.1 bis la contract printre care si o statie de concasat .X. cu numerele de inventar .X. si .X..

Contractul de inchiriere nr..X./z/01.04.2004 a fost incheiat pe o perioada de un an de la data semnarii, *“acesta socotindu-se reînnoit pentru noi perioade similare daca nici una dintre partile contractante nu va cere rezilierea sa”*.

In anexele 1 si 1 bis la contract sunt precizate chiriile lunare pe fiecare utilaj mai putin pentru statia .X., anexa 1 poz.14.

Prin Actul additional nr.X incheiat in data de 01.01.2008 in baza acestui contract se precizeaza ca incepand cu 01.08.2008 chiria lunara pentru statia de concasare .X. va fi de **.X.X lei /luna**.

Insa, in data de 15.06.2006 intre SC .X. SRL in calitate de proprietar si SC .X. SA in calitate de chiras se incheie un alt contract de inchiriere nr..X./1 avand ca obiect inchirierea partii de concasare primara a statiei .X. nr.de inventar .X., pe perioada nelimitata incepand cu 15.06.2006 pentru o chirie lunara de **X lei /luna**. In baza acestui contract a fost incheiat Actul additional nr.X/16.06.2006 in care se precizeaza ca *“statia .X. nr.de inventar .X. se inchiriaza pe perioada 15.06.2006 – 19.07.2006 si 27.07.2006 – 03.08.2006 inclusiv”*.

Totodata, se retine ca, acest utilaj a facut si obiectul a doua procese verbale de custodie, Procesul verbal de custodie privind pastrarea in custodia SC .X. SA a statiei de concasare .X. cu nr. de inventar .X. pana la data de 15.06.2006, incheiat in data de 01.03.2005 si Procesul verbal de custodie incheiat in data de 04.08.2006 privind pastrarea in custodie a statiei de concasare .X. cu nr. de inventar .X. si nr..X. pana la data de 31.12.2007.

Aferent acestui utilaj, societatea a inregistrat pe perioada verificata cheltuieli de amortizare in suma totala de .X. lei, precum si investitii in suma de .X. lei si venituri din inchirierea acesteia in cuantum de .X. lei, conform facturii nr. .X./08.12.2006.

Se retine ca la solicitarea organelor de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala a fost efectuat un control incrucisat la SC .X. SA in vederea verificarii operatiunilor economice legate de inchirierea statiei de concasare .X..

Conform **Procesului-verbal incheiat la data de 20.07.2010 la SC .X. SA .X.**, anexat in copie la dosarul cauzei, s-a constatat ca "Statia .X. a fost in posesia SC .X. SA, .X. si utilizata de catre aceasta in perioada 2005-2009, in baza urmatoarelor documente incheiate cu SC .X. SRL: Contract de inchiriere nr..X./z/01.04.2004, actele aditionale nr.1, nr.1 bis si nr.2 la contract, Contract de inchiriere nr..X./1/15.06.2006, Procesul-verbal de custodie incheiat in data de 01.03.2005 si Procesul verbal de custodie incheiat in data de 04.08.2006. S-a constatat, de asemenea, ca *"Aferent acestor contracte nu au mai fost prezentate alte acte aditionale in afara celor prezentate mai sus si anexele la prezentul care sa vizeze rezilierea, respectiv modificarea valorii chiriei statiei .X."* si ca detinerea in custodie a acestei statii nu a fost reflectata si evidentiata in contabilitatea societatii distinct in clasa 8, respectiv cont 8033 bunuri aflate spre pastrare la terti, dar a fost evidentiata distinct ca mijloc fix primit in custodie in listele de inventariere aferente anilor 2005-2007.

In baza celor constatate la SC .X. SRL si la SC .X. SA prin Procesul verbal incheiat la data de 20.07.2010, intrucat SC .X. SRL nu a utilizat statia de concasare .X. achizitionata de la .X. AG Austria la punctele sale de lucru, dar aceasta a calculat si inregistrat pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu amortizarea in suma totala de .X. lei fara a inregistra si venituri corespunzatoare, se retine ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala au reintregit in mod legal veniturile societatii contestatoare cu suma de .X.,29 lei/luna pentru fiecare luna din perioada 2005-2007 in care statia de concasare .X. s-a aflat in posesia si folosinta SC .X. SA si pentru care nu s-a facturat si incasat aceasta chirie, a carei valoare a fost stabilita chiar de contestatoare in baza aceluiasi contract, dar facturata si incasata de aceasta incepand cu anul 2008.

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare tranzactia privind preluarea in custodie de catre SC .X. SA a statiei de concasare .X. apartinand SC .X. SRL intrucat aceasta nu avea un scop economic si a reincadrat si a luat in considerare tranzactia de inchiriere a

acestui utilaj în baza careia a recalculat venituri suplimentare omise a fi facturate și înregistrate de societatea contestatoare conform actelor juridice încheiate în acest sens pe perioada 2005-2007, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art.19 alin.1) din același act normativ.

Prin urmare, susținerea contestatoarei potrivit careia organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să recalculeze veniturile aferente acestei tranzacții de închiriere, invocând în susținerea cauzei prevederile pct.1 din Normele metodologice de aplicare a prevederilor art.11 alin.1) și alin.2) din Codul fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, prevederile din Normele metodologice referindu-se cu precădere la alin.2) al art.11 din Codul fiscal, prevederi neinvocate și neaplicate de organele de inspecție fiscală, spetei în cauză.

Având în vedere cele reținute, constatările organelor de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare pe perioada verificată, urmează a se **respinge ca neîntemeiată contestația societății** pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin reintregirea profitului impozabil pe perioada 2005-2007 cu venituri suplimentare aferente tranzacției de închiriere a stației de concasare .X. în suma totală de **.X. lei, din care .X. lei pe anul 2005, X lei pe anul 2006 și .X. lei pe anul 2007**, în baza art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

**Având în vedere cele reținute la capitolul III B. IMPOZIT PE PROFIT pct.1 - 4 din prezenta decizie, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./15.10.2010 pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004 și pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar aferent trim.III 2005 și a se respinge contestația SC .X. SRL pentru suma de X lei (X lei – X lei) reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pe trim.VI 2005 și anii 2006-2007.**

**5. Cu privire la impozitul pe profit in suma de .X. lei pe anul 2008, majorari de intarziere aferente in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente in suma de X lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile de prestari servicii in suma de .X. lei inregistrate de SC .X. SRL in baza facturilor fiscale emise de SC .X. Construct SRL conform Contractului de prestari servicii din data de 31.03.2008, in conditiile in care in fapt, reprezinta avantaje de natura materiala acordate unor salariati care, incepand cu data de 01.05.2008 au fost tranferati de la SC .X. Construct SRL la SC .X. SRL.**

**In fapt**, in anul 2008 contestatoarea a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma totala de .X. lei reprezentand contravaloarea facturilor fiscale emise de S.C. .X. Construct S.R.L. in baza Contractului de prestari servicii din data de 31.03.2008 incheiat intre S.C. .X. S.R.L. in calitate de beneficiar si S.C. .X. Construct S.R.L. in calitate de prestator.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. Construct SRL a facturat contestatoarei in baza Contractului de prestari servicii din data de 31.03.2008 costurile legate de cazarea in locuintele de serviciu a cinci fosti salariati transferati de la SC .X. Construct SRL la S.C. .X. S.R.L., chiria aferenta echipamentelor de tehnica de calcul, abonamentele de parcare a autoturismelor folosite de acestia, chiria masinilor si combustibilul aferent, intretinerea si asigurarea autovehiculelor utilizate, etc. pe care le-a considerat in mod nejustificat "*costuri efective intervenite la prestator*".

Aceste costuri facturate de S.C. .X. Construct S.R.L. catre S.C. .X. S.R.L. in valoare totala de **.X. lei**, inregistrate de contestatoarte in decembrie 2008 prin creditarea contului "408" *facturi nesoite* au fost considerate de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, in conformitate cu prevederile Titlului II, cap. II, art. 21, alin. (1) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal.

**In drept**, conform prevederilor art.21 alin.(1) si alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căroră:



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

[..]

(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”.

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

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** 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; 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;

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

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

Se reține ca la data de 31.03.2008 între SC .X. SRL in calitate de beneficiar si SC .X. CONSTRUCT SRL in calitate de prestator a fost incheiat Contractul de prestari servicii potrivit caruia “Prestatorul se obliga ca, in masura posibilitatilor sale, sa ofere beneficiarului tot sprijinul si ajutorul necesare pentru conducerea societatii beneficiarului si pentru derularea activitatii operative a acestuia”

La art.2 din contract *Calcularea platii*, se stipuleaza: *“Beneficiarul si prestatorul au convenit ca plata pentru serviciile descrise in art.1 nr.1- pana la 9 al acestui contract, si care vor fi efectuate de catre angajatii prestatorului sa se efectueze pe baza costurilor efectiv intervenite la prestator. Aceasta include si costurile presupuse de punerea la dispozitie a spatiilor si mijloacelor de lucru la sediul sau precum si costurile de cazare in locuinte de serviciu, pensiuni sau apartamente inchiriate, costurile de transport necesare precum si costurile cu procurarea de permise de munca si de resedinta, in masura in care acestea nu sunt suportate de catre beneficiar ”*

SC .X. Construct SRL factureaza in anul 2008 catre SC .X. SRL in baza Contractului incheiat in data de 31.03.2005 *“Prestari servicii cf contract 01.05.2008 – 31.12.2008”* cheltuieli care conform borderourilor anexate la facturi, cuprinzand natura cheltuielilor efectuate, data, nr. document, reprezinta avantajele de natura materiala de care au beneficiat X, X, X, X si X, fosti angajati ai SC .X. Construct SRL.

Cei cinci angajati, au fost desemnati de S.C. .X. Construct S.R.L. ca specialisti in activitatea de asistenta manageriala pentru diverse proiecte aflate in desfasurare la S.C. .X. S.R.L., respectiv: X, Dr. X, X ,X, aceste persoane devenind, incepand cu data de 01.05.2008 conform contractelor individuale de munca anexate in copie la dosarul contestatiei, angajati ai S.C. .X. S.R.L. pe functii de conducere - director proiect, manager operatiuni-produs, director program, manager proiect si respectiv, sef de santier.

Conform contractelor individuale de munca, negociate de parti, S.C. .X. S.R.L. in calitate de angajator, a acordat acestor persoane doar salariul de baza lunar brut, echipamentul individual de protectie si cel de lucru, fara alte beneficii si avantaje de natura materiala.

Sustinerea contestatoarei ca prin facturile emise s-a facturat către SC .X. S.R.L. chiria mașinilor si combustibilul aferent consumului înregistrat ca urmare a utilizării in scopul desfășurării activității de angajat al contestatoarei in valoare de .X. lei, asigurare, reparatii si întreținere autoturisme in valoare de .X. lei, costul convorbirilor telefonice in valoare de .X. lei, chiria aferenta echipamentelor de tehnica de calcul in valoare de .X. lei, abonamentele de parcare a autoturismelor in valoare de .X. lei, diverse servicii si consumabile in valoare de .X. lei si costuri locuințe si utilități aferente in valoare de .X. lei intrucat s-a convenit intre cele doua parti contractuale ca societatea sa suporte incepand cu 01.05.2008 cheltuielile cu utilizarea de catre cei cinci angajati a echipamentelor de munca pe care societatea nu le avea disponibile la momentul angajarii, echipamente care la nivelul SC .X. Construct SRL ar fi ramas neutilizate in urma transferarii lor, nu

poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care intre acesti angajati si S.C. .X. S.R.L. nu s-a incheiat nicio conventie scrisa de acoperire a costurilor acestora generate de cazare, detinere si utilizare autoturism, utilizare echipament de lucru, etc. iar in contractul de prestari servicii nu este stipulata o astfel de prevedere.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerea societatii potrivit careia facturile in cauza, la care a prezentat in anexe in mod detaliat pe fiecare luna si pe centre de cost categoriile de costuri aferente, au fost emise de S.C. .X. Construct S.R.L. in conformitate cu prevederile art.2 din contractul de prestări servicii care stipuleaza ca „Beneficiarul si prestatorul au convenit ca plata pentru serviciile descrise in art.1-9 din contract, sa se efectueze pe baza costurilor efectiv intervenite la prestator”, intrucat prevederile contractuale se refera la prestari servicii „**care vor fi efectuate de catre angajatii prestatorului**”, or, pe perioada 01.05.2008- 31.12.2008, persoanele pentru care s-au facturat prestari servicii, nu se mai aflau printre angajatii prestatorului.

Contestatoarea nu a prezentat nici organelor de inspectie fiscala si nici organelor de solutionare a contestatiei documente justificative privind prestarea efectiva a unor servicii de asistenta acordate de cele cinci persoane conform Contractului de prestari servicii din data de 31.03.2008, incheiat cu S.C. .X. Construct S.R.L. pe perioada cat acestia erau angajatii societatii prestatoare, asa cu se prevede la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele retinute, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare pe perioada verificata aplicabile spetei urmeaza a se **respinge ca neintemeiata contestatia societatii** pentru impozitul pe profit in suma de **.X. lei** stabilit suplimentar prin reintregirea profitului impozabil pe anul 2008 cu cheltuieli nedeductibile in suma totala de **.X. lei**, in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

**In ceea ce priveste suma de X lei reprezentand majorari de intarziere si suma de X lei reprezentand penalitati de intarziere** stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./15.10.2010 se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008, iar potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", urmeaza calea principalului.

Prin urmare se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru aceste capete de cerere reprezentand majorari de intarziere in suma de **X lei** si penalitati de intarziere in suma de **X lei** aferente impozitului pe profit in suma de **.X. lei** stabilit suplimentar pe anul 2008.

**6. Referitor la majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma totala de X lei (.X. - X - X) aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestata pe perioada 2004-2007, cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care urmeaza a fi respinsă contestația, în condițiile în care din raportul de inspectie fiscala si anexele la acesta nu se poate stabili cu exactitate cuantumul acestora.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./15.10.2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala au stabilit accesorii in suma de **X lei** aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anii 2004 – 2007 in suma de **X lei (.X. lei – .X./2008)**, in baza art.14 din OG 61/2002, art.113 pct.15 din Legea nr.210/2005, art.115, art.116 si art.120 din OG nr.92/2003 si art.34 alin.(10) din Legea nr.571/2003, art.120 din OUG nr.39/2010.

Se reține că prin prezenta decizie urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit in suma de **X lei (X lei – X lei)** stabilit suplimentar pe anii 2005 – 2007 si a se desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./15.10.2010 pentru suma de **X lei (.X. lei + X lei)** reprezentand impozit pe profit stabili suplimentar pe anul 2004.

In ceea ce priveste suma totala de **X lei** reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pe perioada **2004-2007** prin Decizia de impunere privind

obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./15.10.2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./11.10.2010 se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii aferente impozitului pe profit, iar potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, urmeaza calea principalului.

**In drept**, potrivit art.119 alin.(1) si art.120 alin.1-2, alin.(5) si alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

*“Dispozitii generale privind majorări de întârziere*

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

*[...]*

**ART. 120**

*Majorări de întârziere*

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

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

*[...]*

*(5) Modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.*

*[...]*

*(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

Cu privire la termenele legale de plata a impozitului pe profit si modalitatea de calcul a accesoriilor aferente impozitului pe profit sunt aplicabile si prevederile art.34 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care pe perioada 01.01.2005 -31.12.2006 stipuleaza:

*“(6) Contribuabilii care efectuează plăți trimestriale și, respectiv, lunare plătesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Băncii Naționale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, și în cazul sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice*

străine, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.”

Incepand cu data de 01.01.2007 prevederile art.34 referitoare la plata impozitului pe profit din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-au modificat si completat astfel :

*“(1) Plata impozitului se face astfel:*

*a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);*

*b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2008, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).*

*[...]*

*(10) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b) plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 alin. (1)”.*

La art.35 alin.(1) din acelasi act normativ se prevede ca:

*“Depunerea declarațiilor de impozit pe profit*

*(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”*

De asemenea, incepand cu data de 18.02.2005, data publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei, sunt aplicabile acestei spete si prevederile OMFP nr.X./2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe

profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale, care la art.3 alin.(1) și alin.(2) stipulează:

*“(1) În cazul în care impozitul pe profit declarat și înregistrat prin declarația anuală privind impozitul pe profit este mai mare decât impozitul anual cumulat, declarat prin declarațiile de impozite și taxe lunare sau trimestriale, după caz, dobânzile datorate pentru neplata în termen a impozitului pe profit se recalculează începând cu ziua următoare datei prevăzute pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit.*

*(2) Recalcularea se face asupra sumei neplătite, reprezentând impozitul pe profit din declarația anuală de impozit pe profit întocmită pe baza situației financiare anuale.”*

Intrucat din Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.10.2010 și anexele la acesta organele de soluționare a contestației nu pot determina cu exactitate cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **X lei** pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată fata de cuantumul majorărilor de intarziere aferente impozitului pe profit pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata așa cum s-a retinut la cap.III “IMPOZIT PE PROFIT” din prezenta decizie, in baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, care stipulează: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborate cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede:”**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./15.10.2010 pentru intreaga suma **X lei** reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe perioada 2004-2007 pentru a fi recalculate și departajate corect aceste accesorii.

La recalcularea acestor accesorii vor fi avute în vedere și celelalte argumente ale contestatoarei precum și prevederile art. 34 alin.(6) art.34 alin.(1) și alin.(2) și art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare coroborate cu prevederile Ordinului

Ministerului Finantelor Publice nr.1.X./2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de calcul al dobanzilor aferente sumelor reprezentand eventuale diferente între impozitul pe profit platit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale și celelalte prevederi legale aplicabile speței, în vigoare pe perioada verificată.

### **C. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

**1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma totală de X lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă serviciilor de închiriere a unei stații de concasare .X. aflată în proprietatea SC .X. SRL și închiriată SC .X. SA conform Contractului de închiriere nr..X./01.04.2004, în condițiile în care acest utilaj a fost pus în funcțiune începând cu data de 01.03.2005 iar la achiziționarea acestuia de la SC .X. AG Austria contestația a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă.**

**In fapt**, conform declarației vamale nr..X. din data de 15.12.2004, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat de la .X. AG Austria o instalație de concasat .X. în valoare de .X. lei pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 01.03.2005 și până la data de 31.12.2008, stația de concasare .X. a fost pusă la dispoziția S.C. .X. S.A. în baza a două contracte, respectiv Contractul de închiriere nr..X./01.04.2004 și Contractul de închiriere nr..X./1/2006.

Intrucât acest utilaj achiziționat de S.C. .X. S.R.L. nu a fost exploatat în punctele sale de lucru ci a fost dat spre folosire unei alte societăți, sub formă de închiriere, fără însă a se factura și înregistra venituri și TVA colectată aferentă conform Contractului de închiriere nr..X./01.04.2004, în vigoare în perioada 2005 – 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă serviciilor de închiriere a stației de concasare .X. aflată în proprietatea SC .X. SRL și închiriată SC .X. SA în cuantum total de **X lei**, după cum urmează:

- .X. lei pe perioada martie-decembrie 2005
- .X. lei pe perioada ianuarie-mai 2006,
- .X. lei pe luna iunie 2006,
- .X. lei pe luna iulie 2006,



- .X. lei pe luna august 2006,
- X lei pe perioada septembrie-decembrie 2006,
- X lei pe perioada ianuarie-decembrie 2007,

in baza prevederilor art.126 alin.(1) lit.a, b, c, d, art.129 alin.(2) lit.a), art.134 alin.(3) si art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea nu este de acord cu constatările organelor de inspectie fiscala in ceea ce privește ajustarea TVA colectata pe perioada martie 2005 - decembrie 2007, sustinand ca, pana la data de 01.01.2008 stația de concasare .X. a fost utilizata doar parțial de SC .X. S.A, respectiv partea primara a stației si doar pe o perioada de aproximativ doua luni din perioada martie 2005 - decembrie 2007, respectiv 15.06.2006 - 19.07.2006 si 27.07.2006 - 03.08.2006 inclusiv, perioada pentru care a incasat o chirie lunara de .X./ lei/luna in baza Contractului de inchiriere nr..X./1/15.06.2006, iar in restul perioadei pana la 01.01.2008 aceasta nu a fost utilizata de SC .X. S.A.

Astfel, societatea sustine ca intrucat Contractul de închiriere nr. .X./Z/01.04.2004 pentru închirierea întregii stații de concasare .X. nu si-a produs efecte pana la data de 01.01.2008, aceasta nefiind utilizata de către SC .X. SA pana la 31.12.2007 si nu a încasat nici o suma sau alta contrapartida in baza acestui contract, operațiunea nu intra in sfera de aplicare a TVA si deci nu se poate colecta TVA.

**In drept**, potrivit art.126 alin.(1) lit.a, b, c, d, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe perioada 2005-2006,

*“(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2)”*

La art.127 alin(2) din acelasi act normativ se prevede ca:

*“(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De*

*asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

Potrivit art.129 alin.(1)-alin.(2) lit.a) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.*

*(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

*a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor, în cadrul unui contract de leasing;[...]*

*(3) Se consideră prestări de servicii cu plată:*

*a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legătură cu activitatea sa economică, sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;”*

Potrivit art.126 alin.(1) lit.a, b, c, d, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare începând cu 01.01.2007

*“ Operațiuni impozabile*

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

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

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

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

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

La art.127 alin.(2) din același act normativ se prevede ca:

*“(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

Potrivit art.129 alin.(1), alin.(3) lit.a) si alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007,

*“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.[...]*

*(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

*a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing[...]*

*(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:*

*a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;”*

Potrivit prevederilor legale mentionate mai sus, prestarile de servicii de natura inchirierii de bunuri intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata in conditiile in care sunt indeplinite cumulativ mai multe conditii, respectiv prestarea de servicii sa fie efectuata cu plată, locul prestarii serviciilor sa fie considerat a fi în România, prestarea serviciilor sa fie realizată de o persoană impozabilă si să rezulte dintr-o activitate economica.

Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată si utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică ***sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial.***

Asa cum s-a retinut si la cap.III IMPOZIT PE PROFIT din prezenta decizie, in data de 15.12.2004 conform decalaratiei vamale nr..X., anexata in copie la dosarul cauzei, S.C. .X. S.R.L. a achizitionat de la .X. AG Austria o instalatie de concasat .X. in valoare de .X. lei pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta in procent de 19%.

Acest utilaj a fost pus la dispozitia S.C. .X. S.A. incepand cu data de 01.03.2005 in baza a doua contracte, respectiv Contractul de inchiriere nr..X./01.04.2004 si Contractul de inchiriere nr..X./1/15.06.2006.

Pentru partea primara a stației si doar pe o perioada de aproximativ doua luni din perioada martie 2005 - decembrie 2007, respectiv 15.06.2006 - 19.07.2006 si 27.07.2006 - 03.08.2006 inclusiv, contestatoarea a facturat si incasat o chirie lunara de .X./ lei/luna.

Societatea si-a inregistrat veniturile aferente inchirierii statiei .X. pe perioada specificata in Contractul de inchiriere nr..X./15.06.2006, fara sa rezilieze sau sa completeze Contractul de inchiriere nr.0.X./01.04.2004.

Veniturile din inchirierea statiei conform Contractului nr.0.X./01.04.2004, s-au inregistrat incepand cu 01.01.2008 prin facturarea chiriei de .X.,29 lei/luna, conform Actului aditional nr.2/01.01.2008, contractul urmand sa fie *“(....)socotit reinnoit pentru noi perioade similare, daca nici una dintre partile contractante nu va cere rezilierea sa”*.

Se retine ca, in perioada in care statia de concasare a fost incredintata S.C. .X. S.A., respectiv incepand cu data 01.03.2005, ea figureaza in evidenta contabila a S.C. .X. S.R.L. ca fiind functionala, aceasta calculand si inregistrand amortizare fiscala incepand cu luna aprilie 2005.

Avand in vedere documentelor existente la dosarul cauzei, prevederile legale mentionate mai sus, intrucat acest utilaj achizitionat de S.C. .X. S.R.L. nu a fost exploatat in punctele sale de lucru ci a fost incredintat spre folosire unei alte societati, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea unei TVA pe perioada martie 2005 -decembrie 2007, aferenta serviciilor de inchiriere conform Contractului de închiriere nr..X./01.04.2004.

Desi pe aceasta perioada s-au prezentat si inscrisuri din care rezulta detinerea in custodie a statiei de concasare .X., respectiv Procesul verbal de custodie privind pastrarea in custodia SC .X. SA a statiei de concasare .X. cu numarul de inventar .X. pana la data de 15.06.2006, incheiat in data de 01.03.2005 si Procesul verbal de custodie incheiat in data de 04.08.2006 privind pastrarea in custodie a statiei de concasare .X. cu numarul de inventar .X. si .X. pana la data de 31.12.2007 se retine ca acestea nu au numar de inregistrare si acopera partial perioada martie 2005 – decembrie 2007 si nu justifica neutilizarea si neincasarea contravalorii chiriei conform Contractului de închiriere nr..X./01.04.2004 in vigoare pe toata acesta perioada si plata taxei pe valoarea adaugata aferenta.

Sustinerea contestatoarei ca intrucat nu exista o contrapartida obținută in legătura cu întreaga stație de concasare .X. cu numerele de inventar 201.11570.003 si .X., pana la data de 31.12.2007 si nici nu se pune in discutie utilizarea întregii stații de concasare .X. de către SC .X. SA, pana la 31.12.2007, operațiunea nu intra in sfera de aplicare a TVA, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei deoarece, la achizitionarea acestei statii, decembrie 2004, SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta, utilajul a fost pus in functiune incepand cu data de 01.03.2005, data de la care s-a aflat la dispozitia SC .X. SA conform Contractului nr.X./01.04.2004 iar

potrivit art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2007 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată si utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică **sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial .**

Avand in vedere cele retinute, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare pe perioada verificata aplicabile spetei urmeaza a se **respinge ca neintemeiata contestatia societatii** pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei** colectata suplimentar pe perioada 2005 – 2007 aferenta serviciilor de inchiriere a statiei de concasare .X. aflata in proprietatea SC .X. SRL si inchiriata SC .X. SA conform Contractului de inchiriere nr..X./01.04.2004, in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

**2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si in suma de X lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata suplimentar de plata in sarcina SC .X. SRL Romania pentru prestarile de servicii de management si servicii de proiectare arhitecturala si control al proiectarii facturate de catre SC .X. AG din Austria in baza Contractului de asistenta nr..X./01.11.2004 si a Contractului nr.X/01.10.2004 incheiat intre S.C. .X. S.R.L. in calitate de Beneficiar si .X. AG in calitate de Executant in conditiile in care cu privire la unele servicii exista suspiciuni cu privire la realitatea prestarii lor iar societatea sustine ca a aplicat pentru aceste achizitii regimul taxarii inverse.**

**În fapt**, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adaugata pentru serviciile facturate de .X. AG din Austria in baza Contractului de asistenta nr..X./01.11.2004, privind *“acordarea asistentei in vederea realizarii de catre .X. SRL a obiectivelor cuprinse in Proiectul Reabilitare Sistem Rutier, in toate fazele de executie”*, in suma totala de **X lei** dupa cum urmeaza:

- in luna **decembrie 2005** TVA in suma de **.X. lei** conform facturii .X./22.12.2005 si facturii .X./22.12.2005 ;

- in luna **decembrie 2006** TVA in suma de **.X. lei** conform facturii .X./31.12.2006 si facturii .X./22.12.2006;

- in luna **martie 2008** TVA in suma de **.X. lei** conform facturii .X.-26.03.2008.

De asemenea a dedus taxa pentru serviciile facturate de .X. AG din Austria conform Contractului nr.FLO .X./01.10.2004 incheiat intre S.C. .X. S.R.L. in calitate de Beneficiar si .X. AG in calitate de Executant privind *“acordarea asistentei in vederea construirii .X. .X. Office Center, in toate fazele de executie”* in suma totala de **X lei**, dupa cum urmeaza:

- in luna **august 2005** TVA in suma de **.X. lei** conform facturii .X./17.10.2004 si facturii .X./02.12.2004,

- in luna **septembrie 2005** TVA in suma de **.X. lei** conform facturii .X./08.09.2005

Intrucat societatea nu a putut justifica necesitatea prestarii serviciilor de management conform Contractului nr.40/2004 si nici a serviciilor de proiectare arhitecturala conform Contractului nr..X./2004 incheiat cu .X. AG, acestea fiind servicii de natura intangibila, pentru care locul prestarii se determina in conformitate cu art. 133 alin.(2) lit. g) din Codul fiscal, respectiv in Romania, iar persoana obligata la plata TVA pentru aceste servicii este beneficiarul acestora, potrivit art. 150 alin. 1 lit. b) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au anulat dreptul de deducere a TVA aferenta.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.145, alin.1, alin.(2) lit. a), alin.(3), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct. 45 si 46 alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. .X. S.R.L. nu isi poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru suma **de X lei si suma de X lei**.

SC .X. SRL sustine ca in ceea ce priveste TVA aferenta acestor servicii a aplicat regimul taxarii inverse, respectiv a inregistrat aceasta taxa atat ca taxa

deductibila cat si ca taxa colectata si ca din punct de vedere al TVA, reglementarile legale specifice permit, in circumstante anumit determinate, deducerea acesteia chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de TVA, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice, invocand in acest sens o serie de decizii ale Curtii Europene de Justitie.

De asemenea, in sustinerea cauzei societatea anexeaza in copie punctul de vedere exprimat intr-o speta similara de Directia de legislatie in domeniul TVA, directie de specialitate din Ministerul Finantelor Publice, exprimat prin adresa nr. .X./27.10.2009

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada noiembrie 2005 – 31.12.2006:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]*

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

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

Începând cu 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(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;”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”

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 condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, respectiv .

Astfel, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Potrivit art.133 alin.(2) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2007:

*“Locul prestării de servicii*

*(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

*g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:*

*5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;*

*[...]*

*8. punerea la dispoziție de personal;*

*La art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,*

*“ Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România*

*(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:*

*[...]*



*b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4);*

Potrivit art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin.(1) lit. b) - g).*

Se retine ca pe perioada verificată 2004 – 2007 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile, în baza unor facturi fiscale emise în baza Contractului de asistență nr..X./01.11.2004 încheiat cu .X. AG Austria servicii prestate de domnii .X., .X. .X. și .X. .X. care aveau pe perioada respectivă și calitatea de administratori ai SC .X. SRL.

Aferent acestor facturi fiscale reprezentând prestări servicii conform Contractului de asistență nr..X./01.11.2004 încheiat cu .X. AG Austria contestatoarea susține că a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în suma de **X lei** pentru care susține că a aplicat regimul taxării inverse respectiv înregistrând această taxă pe valoarea adăugată atât ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă cât și ca taxă pe valoarea adăugată colectată.

Asa cum s-a reținut și la cap. "IMPOZIT PE PROFIT"Z cei trei administratori ai societății .X., .X. .X. și .X. .X. se regăsesc printre specialiștii persoanei afiliate contestatoarei, .X. AG care în baza Contractului de asistență nr..X./01.11.2004 a acordat asistență în vederea realizării obiectivelor cuprinse în Proiectul Reabilitarea Sistemului Rutier.

Organele de inspecție fiscală au constatat că d-nii .X., .X. .X. și .X. .X. au desfășurat "servicii de analiză, asistare, administrare, întâlniri de afaceri cu clienții și furnizorii, întocmirea de rapoarte de management, negociere contracte sedinte, supraveghere santiere și stații, planificare utilaje, aprobare documentație licitație, întâlniri cu autoritățile, sedinte, etc.", servicii care intra în atribuțiile acestora în baza Contractului de societate al SC .X. SRL prin care

au fost mandatați ca administratori ai acestei societăți de către societatea mama și prin urmare au anulat parțial și dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor în cauză.

De asemenea, se reține că societatea a înregistrat în anii 2004 – 2005 contravaloarea facturilor nr..X./17.10.2005, nr..X./02.12.2004 și nr..X./08.09.2005 emise de .X. AG în baza Contractului nr..X./01.10.2004 încheiat între societatea contestatoare în calitate de Beneficiar și .X. AG în calitate de executant, constând în *“asistenta în vederea construirii .X. Office Center, în toate fazele de execuție”* aferent cărora a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în suma de **X lei** susținând că a aplicat regimul taxării inverse respectiv înregistrând prin decontul de taxă pe valoarea adăugată această taxă atât ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă cât și ca taxă pe valoarea adăugată colectată.

Din analiza situațiilor de justificare a serviciilor facturate de către .X. AG, conform obligațiilor din Contractul nr..X./2004, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea nu poate justifica necesitatea și realitatea serviciilor prestate de specialiștii austrieci referitoare la *„controlul proiectării planurilor puse la dispoziție de către birourile respective de arhitectura și la asistarea conducerii construcției, precum și a investitorului pentru realizarea detaliilor necesare pentru proiectstabilire (...)”*, întrucât .X. AG nu se regăsește între persoanele autorizate legal care au verificat proiectele referitoare la execuția imobilului .X. .X. și au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în suma de **X lei** aferentă serviciilor de control al proiectării imobilului .X. Office Center conform facturilor nr..X./17.10.2005, nr..X./02.12.2004 și nr..X./08.09.2005 emise de .X. AG în baza Contractului nr..X./01.10.2004.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a TVA în suma de **X lei și de X lei** pe considerentul că societatea nu a putut justifica necesitatea prestării serviciilor de management conform Contractului nr..X./2004 și nici realitatea serviciilor de proiectare arhitecturală conform Contractului nr.40/2004 facturate de .X. AG Austria în baza acestor contracte.

Cu privire la prestarile de servicii facturate de .X. AG Austria și înregistrate de societatea contestatoare se reține că aceste servicii sunt de natură intangibilă, pentru care locul prestării este în România în conformitate cu prevederile art.133 alin.2 lit.g) din Legea nr.571 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar persoana obligată la plata TVA aferentă acestor servicii este, potrivit art.150 alin.1 lit.b) din același act normativ, beneficiarul serviciilor, respectiv SC .X. SRL din România.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta prestarilor de servicii achizitionate de SC .X. SRL sunt aplicabile prevederile art.145, alin.1, alin.(2) lit. a), alin. 3, lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct. 45 si 46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit carora pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila trebuie sa utilizeze bunurile achizitionate pentru operatiuni care dau drept de deducere a taxei si sa detina exemplarul original al facturii prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2005-2006 si pct.51 alin.(1) si (2) din norme, care stipuleaza:

*“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”*

Incepand cu 01.01.2007 cu privire la exercitarea dreptului de deducere pentru achizitiile intracomunitare de prestari servicii sunt aplicabile prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

*“(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);*

*b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):*

*1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1); și*

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Astfel, se retine ca acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii de servicii este conditionat de respectarea preverilor legale mentionate mai sus si nu de deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor respective la calculul impozitului pe profit.

Referitor la situatia in care se constata ca o prestare de servicii nu a avut loc, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata permite anularea dreptului de deducere daca organele de inspectie fiscala stabilesc in mod justificat ca operatiunile derulate de persoanele impozabile in cauza nu sunt reale, insa in aceasta situatie nu se mai pune problema nici a mentinerii taxei pe valoarea adaugata colectata, cu atat mai mult in cazul in care operatiunea a fost inregistrata prin mecanismul taxarii inverse.

Intrucat, cu privire la serviciile de administrare si management si serviciile privind controlul proiectarii planurilor de arhitectura achizitionate de contestatoare de la .X. AG Austria nu rezulta cu claritate realitatea prestarii acestora si daca s-a aplicat regimul taxarii inverse pentru toate facturile in cauza inregistrate de contestatoare in perioada 2005-2007, cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei si de X lei** se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, “**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”.

Pe cale de consecinta se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./15.10.2010 emisa de Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei si de X lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit actul fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie .

**3. Referitor la majorările de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de .X. lei aferente taxei pe valoarea adaugata, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata pentru care urmeaza a fi respinsă contestația, în condițiile în care din raportul de inspectie fiscala si anexele la acesta nu se poate stabili cu exactitate cuantumul acestora.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala au stabilit accesorii in suma de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**, in baza in baza art.14 din OG 61/2002, art.113 pct.15 din Legea nr.210/2005, art.115, art.116 si art.120 din OG nr.92/2003, art.34 alin.(10) din Legea nr.571/2003, art.120 din OUG nr.39/2010.

Se reține că prin prezenta decizie urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei** si a se desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2010 pentru suma de **X lei (X lei +X)** reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste suma totala de **.X. lei** reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./2010 se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata iar potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", urmeaza calea principalului.

**In drept**, potrivit art.119 alin.(1) si art.120 alin.1-2, alin.(5) si alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

*"Dispoziții generale privind majorări de întârziere*

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

[...]

ART. 120

Majorări de întârziere

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

[...]

(5) Modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Intrucat din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010 si anexele la acesta organele de soluționare a contestației nu pot determina cu exactitate cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata în sumă de **X lei** pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată fata de cuantumul majorarilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de **X lei** pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata așa cum s-a retinut la cap.III “TAXA PE VALOAREA ADAUGATA” din prezenta decizie, in baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborate cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, “**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2010 pentru

intreaga suma de **.X. lei** reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru a fi recalulate si departajate corect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art.216 alin.1 si alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) si pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

### **DECIDE:**

#### **1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulată de SC .X. SRL pentru suma totală de X lei reprezentând:**

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- X lei - taxă pe valoarea adăugată stabilita suplimentar de plata.

#### **2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspectie Fiscala pentru suma de X lei, reprezentând:**

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- X lei - taxa pe valoarea adaugata;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata,

urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și pentru aceleași tipuri de impozite si taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele retinute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,**

**X**