



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestatțiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
.X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr.19/2017

privind soluționarea contestației formulată de

.X. SRL din .X., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP 1692/07.09.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr.BCG_AIF.X./05.09.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1692/07.09.2016, cu privire la contestația formulată de .X. SRL, denumită în continuare .X., având sediul social în mun..X., str..X., jud..X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X./2005.

.X. contestă Decizia de impunere nr.F-BC .X./30.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC .X./30.06.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

De asemenea, .X. contestă deciziile de suspendare a inspecției fiscale nr..X./14.09.2015, nr..X./01.02.2016, nr..X./20.04.2016 și nr..X./06.05.2016, precum și Dispozițiile nr..X./14.09.2015, nr..X./ 01.02.2016 și nr.BCG_AIF.X./20.04.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., asupra cărora, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organul emitent s-a pronunțat prin Decizia nr.BCG_AIF .X./25.08.2016, așa cum rezultă din captura de e-mail transmisă de organele de inspecție fiscală în data de 20.01.2017.

Totodată, prin contestația formulată, .X. a solicitat stabilirea unei audiențe, iar aceasta a fost acordată în data de 25.10.2016, conform procesului verbal, anexat în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data emiterii deciziei de impunere, respectiv 30.06.2016 și de data depunerii contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 05.08.2016, unde a fost înregistrată sub nr..X. și la

Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv la data de 08.08.2016, unde a fost înregistrată sub nr.BCG_AIF .X..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X..

I. .X. contestă Decizia de impunere nr.F-BC .X./30.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC .X./30.06.2016 de organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., precizând următoarele:

a) Aspecte de procedură:

a.1) Societatea atrage atenția asupra faptului că în mod nelegal, în parcursul perioadelor de suspendare a inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au continuat să solicite documente și informații, ca și cum .X. era supusă inspecției fiscale și în cadrul intervalelor respective, astfel că suspendările inspecției fiscale nu pot justifica depășirea termenului de X luni în care organele de inspecție fiscală aveau obligația de a finaliza inspecție fiscală.

Prejudiciul ce i-a fost cauzat prin prelungirea nejustificată a duratei legale a inspecției fiscale a fost cuantificat de societate la suma de .X. lei, aceasta considerându-l egal cu valoarea dobânzilor și penalităților de întârziere aplicabile pentru intervalul de X zile, cuprins între termenul legal în care inspecția fiscală ar fi trebuit să se încheie și momentul plății efective a sumelor stabilite prin decizia de impunere.

a.2) Nelegalitatea deciziei de impunere și a RIF:

a.2.1) Societatea consideră că inspecția fiscală a fost efectuată de către un organ fiscal necompetent, aspect de natură să atragă nulitatea procedurii de inspecție fiscală și, ca o consecință nulitatea actelor administrativ fiscale emise în cursul acesteia.

Astfel, societatea subliniază că în pofida mențiunii din RIF, în cursul inspecției fiscale derulate nu i-a fost adusă la cunoștință delegarea de competență și nu i-a fost comunicat niciun moment actul de delegare.

a.2.2) .X. menționează că decizia de impunere a fost emisă după expirarea termenului legal de finalizare a inspecției fiscale, fapt de natură a atrage nulitatea ei.

a.2.3) Societatea invocă încălcarea dreptului la apărare, a dreptului de a fi informat și de a fi ascultat în mod efectiv și eficient pe toată durata controlului, lipsa de bună credință a organelor de inspecție fiscală în determinarea tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor desfășurate de .X., precum și nerespectarea principiului contradictorialității și egalității armelor.

Astfel, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală:

- au subliniat prin RIF lipsa primirii unor documente, care în fapt nu au fost niciodată solicitate până la momentul încheierii inspecției fiscale/data discuției finale);

- nu i-au oferit societății posibilitatea în timpul inspecției fiscale de a clarifica subiectele complexe în legătură cu care au fost stabilite sume suplimentare de plată;

- au prelucrat incomplet documentele justificative și nu au înțeles modul de lucru al societății;

- au utilizat în mod arbitrar constatările din cursul inspecției fiscale pentru realizarea obiectivelor stabilite pentru controalele încrucișate la nivelul .X., .X. și .X..

b) Aspecte de fond:

.X. susține că este principalul furnizor de servicii IT din cadrul grupului .X. din România și singura entitate din grup care are rolul de integrator al arhitecturii IT.

Din punct de vedere al serviciilor prestate, prin intermediul .X. se asigură:

- implementarea de sisteme IT noi (hardware și software),
- activitățile necesare menținerii sistemelor IT și a infrastructurii aferente în parametri optimi de funcționare,
- livrarea de echipamente IT.

Funcțiunile IT, în perioada analizată, respectiv 2010-2014, au fost asigurate la nivelul .X. prin intermediul următoarelor departamente:

1) Departament de servicii și soluții locale, al cărui obiectiv este asigurarea unei infrastructuri IT și de telecomunicații operative, performante și la nivelul standardelor .X. atât pentru soluțiile IT existente, cât și pentru proiectele în implementare. Echipa formată din specialiști IT, comerciali și logistică a avut un număr de .X. poziții, din care .X. angajați .X. și .X. externi pe contracte de prestări servicii;

2) Departament de cerințe locale, al cărui obiectiv îl constituie asigurarea interfaței între .X. și companiile client în vederea satisfacerii cerințelor de business strategice și operaționale. Echipa formată din specialiști și consultanți IT și servicii a avut un număr de .X. poziții, din care .X. angajați .X. și .X. externi pe contracte de prestări servicii;

3) Departament de aplicații IT distribuției, a cărei activitate se concentrează pe aplicațiile specifice activității de distribuție de gaze naturale și energie electrică cu impact major în activitatea operațională a companiilor client. Acest departament avea o structură compusă din 28 de membri specialiști și consultanți IT în domeniul informatic, din care .X. de angajați .X. și .X. angajați externi pe bază de contract de leasing de personal;

4) Departament de aplicații IT corporatiste și tehnice, având ca atribuții principale:

- suport de specialitate pe sisteme IT existente,
- implementare de sisteme IT noi.

Acest departament avea o structură compusă din X de membri specialiști și consultanți IT în domeniul informatic, din care X de angajați .X. și .X. angajați externi pe bază de contract de leasing de personal.

b.1) În ceea ce privește neaplicarea în mod corect a prevederilor din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la deductibilitatea cheltuielilor din perioada 2011-2014 din perspectiva impozitului pe profit și TVA:

b.1.1) Societatea susține că a respectat prevederile incidente referitoare la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor din perioada 2011-2014.

.X. menționează că organele de inspecție fiscală au concluzionat că suma de .X. lei aferentă perioadei 2011-2014, ce a fost determinată pe baza unui calcul aritmetic bazat pe ponderi de cheltuieli, independent de existența unor contracte pentru înregistrarea cheltuielilor în conturile contabile sau a unor documente justificative existente pentru fiecare tranzacție (cu persoane afiliate sau independente față de .X.), reprezintă o cheltuială nedeductibilă la stabilirea impozitului pe profit.

Motivația organelor de inspecție fiscală a fost că ponderea cheltuielilor din conturile contabile 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”, 642 „Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților” și 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială” în total cheltuieli în anul financiar și fiscal 2010, a fost depășită pe parcursul perioadei 2011-2014.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru procentele determinate pentru fiecare an din perioada 2011-2014 care depășesc ponderea obținută pentru anul 2010, valorile absolute care depășesc acest nivel „de referință” din perspectiva inspectorilor sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

.X. susține că a fost încălcat principiul așteptărilor legitime, întrucât din perspectiva reglementărilor existente, în condițiile în care necesitatea serviciilor este indubitabilă prin prisma raportării acestora la obiectul de activitate al societății care, totodată, deține documentele justificative prevăzute de legislația contabilă și fiscală ca fiind necesare pentru exercitarea dreptului de deducere.

b.1.1.1) În ceea ce privește necesitatea achiziționării serviciilor prestate de .X. , respectiv .X. :

În primul rând, societatea invederează faptul că serviciile care au fost externalizate către .X. și .X. se referă la servicii de tipul MWP (servicii de administrare și suport echipamente IT), .X. (ansamblul operațiunilor IT realizate prin intermediul infrastructurii centrale – email, operare platforme hardware, administrare utilizatori IT) și .X. (servicii de administrare și suport rețea IT și telecomunicații) și nu reprezintă totalitatea „serviciilor IT SLA” care sunt primite de .X. de la .X. sau totalitatea „serviciilor IT SLA” oferite de .X. către clienții săi afiliați.

În al doilea rând, societatea consideră că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în conturile 625, 628, 641, 642 și 645 trebuie analizată în mod individual potrivit prevederilor art.21 din Codul fiscal.

În al treilea rând, societatea menționează faptul că strategia .X. este de a obține eficiențări prin îmbunătățirea calității serviciilor concomitent, în condițiile unor cereri din ce în ce mai complexe și de volum mai ridicat ale clienților, în paralel cu încercarea de a eficientiza costurile angrenate în prestarea serviciilor.

Societatea afirmă că industria IT este una dintre cele mai dinamice cu transformări tehnologice semnificative care au loc la intervale scurte de timp. În acest sens, prin externalizare s-a urmărit pe de o parte o industrializare a zonei de infrastructură în vederea atingerii unui grad ridicat de eficientizare operațională, iar pe de altă parte cooptarea unui partener consacrat în domeniul infrastructurii IT în vederea implementărilor de proiecte. Astfel, externalizarea nu presupune realizarea acelorași servicii cu același personal dintr-o altă companie, ci presupune schimbări

în structura serviciilor, îmbunătățirea acestora, adăugarea de servicii noi, precum și accesul la resurse noi, atât umane cât și tehnologice.

b.1.1.2) Referitor la modalitatea de calcul utilizată de organele de inspecție fiscală, societatea susține că aceasta este abuzivă și fără temei legislativ, fiind o analiză de oportunitate, nu o analiză fiscală.

Societatea invederează că modul de limitare a deductibilității cheltuielilor nu este prevăzut în niciun act normativ care reglementează calculul și plata impozitelor și taxelor în România și poate reprezenta un precedent periculos care induce o neclaritate și nesiguranță semnificativă în modul de calcul al impozitelor directe și indirecte pentru perioadele fiscale ce succed perioadei verificate.

.X. afirmă că conceptul prin care cheltuielile viitoare nu ar trebui să depășească o anumită pondere din cheltuielile totale degreveză societatea de responsabilitatea dezvoltării economice viitoare și de posibilitatea îmbunătățirii eficienței acesteia prin folosirea de noi posibilități tehnice disponibile în industrie. Conform acestui principiu incorect, activitatea societății ar trebui să stagneze pentru a nu depăși pragul de deductibilitate al cheltuielilor stabilit înainte de externalizarea serviciilor.

Așadar societatea subliniază faptul că principalele proiecte IT derulate de .X. în perioada 2010-2014 au condus și la o creștere a costurilor operaționale dat fiind că numărul de sisteme IT a crescut atât din punct de vedere al numărului de aplicații, cât și din punct de vedere al arhitecturii hardware (numărul de servere, capacitate de stocare, număr echipamente de rețea etc.)

Astfel, societatea prezintă câteva cifre pe care le consideră reprezentative pentru perioada 2011-2014, comparativ cu anul 2010, susținând faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare transformările de natură comercială sau modificările unor fluxuri de afaceri. Pentru exemplificare, transformarea de ordin comercial cu un impact semnificativ în nivelul costurilor .X. pentru perioada 2011-2014 a fost reprezentată de serviciul de furnizare a drepturilor de utilizare licențe SAP pentru segmentul gaz.

În anul 2010 drepturile de utilizare licențe SAP au fost acoperite pe următorul model comercial:

- pentru segmentul de electricitate, decontarea se realiza prin intermediul unor contracte încheiate de .X. cu celelalte companii .X. din România;

- pentru segmentul de gaz, decontarea se realiza prin intermediul unui contract direct între .X. .X. și .X. .X..

Începând cu anul 2011, modelul comercial a fost modificat în sensul că atât drepturile de utilizare aferente segmentului de electricitate, cât și cele aferente segmentului gaz au fost decontate prin intermediul contractelor cu .X..

Prin urmare, este evident că începând cu anul 2011, pentru fiecare exercițiu fiscal din perioada 2011-2014, cheltuielile anuale .X. înregistrate în contul 628 au crescut cu suma de .X. Euro, respectiv suma de .X. lei, anterior aceste costuri fiind înregistrate direct de către .X. pe baza facturii de la .X. .X. .

Având în vedere cele de mai sus, societatea consideră total neadecvată raportarea la anul de referință 2010, fără efectuarea unei ajustări care să țină cont de modificările modelului comercial survenite începând cu anul 2011.

b.1.2) Societatea precizează că a respectat prevederile incidente referitoare la deductibilitatea TVA.

.X. susține că una din marile deficiențe identificate în cadrul calculului aritmetic este faptul că organele de inspecție fiscală au considerat întreaga valoare a TVA aferentă cheltuielii în sumă de .X. lei ca fiind nedeductibilă, dar fără să analizeze în mod distinct natura fiecărui cost inclus în conturile contabile 625, 628, 641, 642 și 645.

De asemenea, societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare prevederile specifice în materie de TVA și au aplicat TVA la profitul brut și nu pe tranzacție (vânzare de bunuri/servicii).

Societatea precizează că analizând limitarea aritmetică înfăptuită de organul de control a observat că s-a aplicat o cotă de 24% la cheltuieli care nu sunt subiect de TVA, respectiv la cheltuielile cu salariile personalului, tichetele de masă, asigurări și contribuții sociale, contrar prevederilor art.126 din Codul fiscal.

.X. invederează faptul că dreptul de deducere a TVA trebuie judecat exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prezentate în cuprinsul Codului fiscal la art.145-146 și în jurisprudența în domeniul TVA așa cum o demonstrează și adresa emisă de Ministerul Finanțelor Publice pe care o anexează în susținerea contestației. În plus, potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul de deducere al TVA este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, care în principiu nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Decizia CJUE în cauza C-277/14 .X. Stehcemp, C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și Others, și cazul C-590/13 Idexx Laboratories Italia).

Societatea consideră că prin impunerea suplimentară a TVA colectată la nivelul .X., fără acordarea dreptului de deducere unor beneficiari, organele de inspecție fiscală încalcă principiul neutralității, TVA nemaifiind neutră, creându-se astfel o situație de îmbogățire fără justă cauză a bugetului de stat.

Având în vedere argumentele expuse mai sus, societatea solicită anularea parțială a deciziei de impunere în ceea ce privește stabilirea suplimentară a impozitului pe profit în sumă de .X. lei și a TVA în sumă de .X. lei, ca urmare a neacordării deductibilității fiscale totale pentru cheltuielile cu transportul, tichete de masă, salariile și contribuțiile sociale, servicii.

b.2) În ceea ce privește neaplicarea în mod corect a prevederilor din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la deductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferentă costurilor înregistrate („Transition Charges”) cu ocazia procesului de externalizare a serviciilor către HP și .X., societatea subliniază că organele de inspecție fiscală au realizat o încadrare greșită a naturii tranzacției interzicând deducerea cheltuielii și a TVA aferentă fără a face o analiză obiectivă, în baza situației reale, iar la cap.IV din RIF nu au precizat în mod clar prevederile din Codul fiscal în baza cărora și-au întemeiat constatările.

Astfel, în urma unei licitații organizate la nivel european pentru externalizarea unor servicii IT ale grupului .X. au fost desemnate câștigătoare .X. Germania (HP) și T-System Internațional GmbH Germania (.X.). În acest scop, au fost încheiate la nivel centralizat contractele cadru „Master Service Agreement” (MSA) încheiate între .X. și HP, respectiv .X.. Urmare acestor contracte cadru, .X. a încheiat contracte locale „Local Service Agreement” cu fiecare dintre .X. și .X. , în baza cărora acestea urmau să ofere serviciile externalizate MWP, .X. și .X.. Ulterior, începând cu data de 01.11.2013, fluxul de facturare s-a modificat prin încheierea unor „Contracte Transfer Agreement” în baza cărora serviciile oferite de HP și .X. erau facturate către .X. prin intermediul .X. .

Procesul de externalizare a fost condiționat de către societățile HP și .X. prin introducerea unui tarif de intrare în contract referitor la așa numitul „Transition Charges” în vederea integrării în noile structuri ale HP și .X. ale angajaților transferați și a costurilor generate de această integrare („reskilling, outplacement, relocation, severce payments”). Plata acestei sume a fost efectuată prin intermediul .X. Germania către HP și .X. pentru a acoperi costurile acestora aferente stabilirii noii structuri organizatorice și de personal în baza cărei urmau prin intermediul filialelor din fiecare țară să se presteze servicii către fiecare din entitățile locale (inclusiv .X. în România) și este parte din prețul contractului de servicii. Societatea a aderat la prevederile privind tariful de intrare menționat în contractul cadru, prin semnarea contractului „Transition charges contribution agreement” în data de 15.12.2010 în care este stipulată suma din factura nr..X. / 22.12.2010 și a contractului „Local Employee Transfer Agreement România” în data de 21.01.2011 în care este menționat faptul că angajații transferați către .X. și .X. vor primi anumite avantaje de la noii angajatori în cazul în care sunt disponibilizați de aceștia.

Astfel, costurile aferente intrării .X. în proiectul de externalizare a serviciilor de tipul MWP, .X. și .X. sunt costuri ce fac parte din prețul global semnat între grupurile .X. ca beneficiar, și HP, respectiv .X. ca prestatori. Fiecare societate locală din grupul .X. care are atribuții în domeniul IT, cum ar fi .X. în România, achită acest cost inițial al proiectului de externalizare pentru a beneficia de serviciile prestate de reprezentatele grupurilor HP și .X. în respectiva țară (în România – .X. și .X.). În esență, suma facturată către .X., plătită de aceasta ca „transition charge” reprezintă un tarif de intrare solicitat de HP și .X. pentru contractarea serviciilor, fiind o înțelegere contractuală fermă, ce face parte integrantă în prețul contractului de servicii agreeat între părți și nu un tarif pentru un serviciu pe care HP și .X. se angajau să-l presteze.

În consecință, societatea consideră că este mai mult decât evident că analiza superficială a inspectorilor fiscali care au considerat tranzacția ca fiind fie „compensații bănești”, fie exclusiv „cheltuieli de relocare” este eronată, iar societatea nu poate aduce dovada plăților compensațiilor bănești plătite angajaților transferați sau prevederea din contractele individuale de muncă referitoare la acordarea unor astfel de compensații, pentru că acestea nu există, întrucât a procedat la transferarea foștilor angajați către .X. și .X. și nu la disponibilizarea lor. Conform situației de fapt prezentate mai sus, transferarea angajaților a fost consemnată în scris prin contractul „Local Employee Transfer Agreement România”, care prevede menținerea drepturilor angajaților transferați precum și plata unei indemnizații de către noul angajator în cazul în care ar fi disponibilizați de acesta.

Societatea consideră relevantă jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție (Deciziile nr..X. /27.07.2008 și nr..X./26.01.2007), susținând faptul că deși a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente relevante și a oferit numeroase explicații cu privire la natura acestor costuri, detaliate inclusiv prin Dosarul prețurilor de transfer, acestea au dat dovadă de o înțelegere trunchiată a procesului de transferare a personalului către .X. , respectiv .X. . Astfel, acest cost de „Transition Charges” a fost datorat de .X. către .X. , respectiv .X. prin intermediul .X. Germania și nu către personalul transferat.

Prin urmare, societatea consideră că este total nejustificată solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta dovada plății acestor sume către angajații transferați. Societatea atrage atenția asupra faptului că lipsa documentelor de plată între alte două societăți a determinat organele de inspecție fiscală să nu acorde deductibilitate a costului înregistrat de .X..

.X. invederează faptul că potrivit legislației comunitare în materie de TVA (jurisprudența constantă a CJUE în cauzele C-349/96 Card Protection Plan, C-276/09 Everything Everywhere, C-442/05 Zweckverband), transpuse și în legislația națională, cheltuielile care fac obiectul unui contract unei înțelegeri separate, dar care sunt legate de livrări de bunuri sau prestări de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii și se cuprind în baza de impozitare a TVA. Prin urmare, societatea consideră eronată abordarea organelor de inspecție fiscală de a separa aceste costuri „Transition charges” de restul contractului de prestări servicii încheiat în urma externalizării și de a interpreta că această sumă reprezintă contravaloarea unui serviciu oferit în beneficiul .X. de către acești operatori.

Societatea consideră că beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă contravalorii tarifului de intrare, întrucât acesta a contribuit la desfășurarea activității economice, care constă în desfășurarea de operațiuni taxabile și prin faptul că acesta este inclus în serviciile prestate către diverșii beneficiari ai Grupului .X. din România. În cazul specific al facturii pentru costurile de tranziție, aceste costuri fac parte din cheltuielile generale ale societății, care au contribuit la posibilitatea .X. de a presta servicii IT către clienții proprii.

.X. susține că în ceea ce privește temeiul legal de la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, referitor la existența unui contract, a îndeplinit condiția privind documentele atașate facturii nr..X./ 22.12.2010, precum și faptul că legislația fiscală nu impune persoanei impozabile să dețină niciun alt document adițional în afară de factura în original, iar considerentele de necesitate nu prezintă relevanță în determinarea deductibilității TVA.

Cu privire la lipsa Anexei 4-A invocată de către echipa de inspecție fiscală de mai multe ori pe parcursul RIF-ului, societatea este de părere că aceasta nu ar trebui să impiezeze asupra imaginii pe care organele de control ar fi trebuit să și-o creeze asupra tranzacției. Prin urmare, .X. susține că a atașat în Anexa nr.5, în susținerea contestației și atașamentul 4-A cu mențiunea că în acesta se pot observa aceleași informații care sunt incluse și în documentul “Detailed calculations” (pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală în 09.10.2015). În acest caz, societatea consideră că blocajul întâmpinat de organele de inspecție fiscală este nejustificat atâta vreme cât toate celelalte documente puse la dispoziție erau suficiente pentru crearea unei imagini complete și, în consecință, pentru analiza corectă din punct de vedere fiscal al tranzacției.

Societatea menționează că a respectat condiția impusă de legislația de TVA din România pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA (prezentând organelor de inspecție fiscală factura primită de la .X. Germania, dar și alte documente justificative suplimentare), cât și legislația europeană (C-408/98 Abbey National, C-439/04 Axel Kittel reunit cu C-440/04 Recolta Recycling, C-80/11 Mahageben Kft unit cu C-142/11 Peter David, C-104/12 Becker, C-465/03 Kretztechnik AG și C-29/08 AB SKF).

.X. invederează faptul că prin refuzul dreptului de deducere a TVA au fost încălcate principiile: neutralității, certitudinii impunerii și prevalenței substanței asupra formei.

De asemenea, solicitările organelor de inspecție fiscală a unui volum mare de documente cu privire la deducerea TVA au depășit cu mult ceea ce este necesar pentru acordarea dreptului de deducere a TVA în sensul principiului proporționalității.

Totodată, societatea menționează că prin refuzul dreptului de deducere a TVA este distorsionat efectul neutru al taxării inverse, bugetul de stat îmbogățindu-se fără justă cauză cu o sumă nedatorată.

Având în vedere argumentele expuse mai sus, societatea solicită anularea parțială a deciziei de impunere în ceea ce privește stabilirea suplimentară a impozitului pe profit în sumă de .X. lei și a TVA sumei de .X. lei, ca urmare a neacordării deductibilității fiscale pentru cheltuielile reprezentând costurile alocate .X. în cadrul procesului de externalizare.

b.3) În ceea ce privește neaplicarea în mod corect a prevederilor din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la facturile de reduceri din anii 2011 și 2013, din perspectiva impozitului pe profit și a TVA:

În primul rând, societatea nu este de acord cu afirmația conform căreia documentele justificative existente în cazul în care sumele facturate de .X. către societățile operaționale sunt majorate, trebuie să fie identice cu documentele justificative necesare pentru cazurile în care sumele facturate sunt diminuate. Astfel, când sumele bugetate sunt diminuate la sfârșit de an din motive de regularizări, această diminuare a sumelor facturate de .X. către societățile operaționale, nu este supusă procesului de aprobare prin CA și .X.. Din acest motiv, documentele justificative existente pentru aceste facturi de regularizări în minus sunt sub forma facturilor de reduceri primite de .X., corespondenței privind informările trimise către societățile operaționale și calcule de regularizare întocmite de angajații .X..

În al doilea rând, societatea precizează că nu este corectă presupunerea organului de control conform căreia facturile selectate și menționate la paginile 40-42 din RIF sunt facturi de reduceri comerciale/financiare, precum discount-urile de preț sau de volum, sconturile sau alte reduceri comerciale, pentru că aceste facturi sunt de regularizări datorate de diferențele între costurile bugetate și costurile reale.

.X. susține că la pagina 42 din RIF se menționează faptul că până la data redactării raportului nu a prezentat niciun document din care să rezulte cum se stabilesc costurile estimate și realizate și niciun document din care să rezulte că prețul contractului este la nivelul pieței. Astfel, societatea dorește să adauge la respectivul paragraf Anexa nr.3.3 atașată în susținerea contestației care cuprinde printre altele, documentele în format .xls intitulate "Structura SLA 2013.xlsx" și "Structura SLA 2014.xlsx" care cuprind situația costurilor estimate pentru anii 2013 și 2014, cât și mesajul de înaintare pentru transmiterea dosarului prețurilor de transfer care demonstrează faptul că societatea respectă regulile privind prețurile de piață aplicate în tranzacțiile între afiliați.

Având în vedere faptul că în stabilirea inițială a prețurilor de transfer aferente serviciilor prestate se pornește de la costuri bugetate (ca urmare a faptului că la momentul agreării preliminare a onorariilor nu sunt cunoscute cu exactitate costurile care vor fi înregistrate), ulterior pentru a fi în conformitate cu principiul valorii de piață, .X. emite facturi de regularizare pe baza costurilor efectiv înregistrate. Prin urmare, considerând scopul acestor facturi de regularizare se poate concluziona în mod rezonabil că acestea reprezintă în substanță ajustări compensatorii, trebuind să fie supuse reglementărilor privind prețurile de transfer.

Întrucât facturile selectate de organul de control pentru determinarea expunerii la acest punct nu au fost discutate din perspectiva documentelor justificative din spate și nici din perspectiva modului de calcul pentru sumele

facturate, societatea a înțeles să prezinte în susținerea contestației componența sumelor negative din următoarele facturi:

- factura nr. .X. .X./28.11.2011 emisă pentru .X.;
- factura nr. .X./28.12.2011 emisă pentru .X. ;
- factura nr. .X./28.12.2011 emisă pentru .X.;
- factura nr. .X./28.12.2011 emisă pentru .X.;
- factura nr. .X./28.12.2011 emisă pentru X;
- factura nr. .X./18.12.2013 emisă pentru .X. .

Astfel, societatea susține că după cum se observă în Anexa nr.6 la contestație, sumele negative înscrise în facturile emise de .X. către clienții .X., .X. , .X., .X. și X provin din factura emisă de X Germania către .X. nr. .X./01.12.2011 reprezentând costurile reale la nivelul societății. După primirea acestei facturi, societatea a avut posibilitatea de a ajusta costurile estimate inițial, cu valoare reală care s-a dovedit a fi mai mică în cazul licențelor X și a serviciilor de operare a platformelor hardware aferente sistemelor IT folosite de companiile .X. din România. În cazul facturii din 2013 emisă de .X. către .X. , suma negativă de pe factură provine din același mecanism de actualizare a costurilor estimate.

În al treilea rând, societatea consideră că anularea unor facturi de regularizări (ajustări compensatorii) emise de .X. în 2011 și 2013 va afecta în mod direct prețurile de transfer pe care le practică în tranzacțiile derulate cu părțile afiliate și implicit profitabilitatea înregistrată de aceasta în acești doi ani. Prin urmare, această anulare reprezintă în fapt o ajustare primară a prețurilor de transfer practicate de .X..

Societatea citează prevederile art.11 alin.(2) din Codul fiscal și art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer și afirmă că pentru a determina dacă prețurile de transfer practicate de societate sunt sau nu conforme cu principiul valorii de piață și a efectua o ajustare primară de prețuri de transfer, echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să evalueze dacă prețurile/profiturile înregistrate de .X. se regăsesc în „intervalul de cumpărare” determinat în baza unei analize comparative realizate conform prevederilor art.1 pct.B2 din Anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, însă din informațiile cuprinse în RIF și anexele acestuia, nu a fost identificată o analiză a organului de inspecție fiscală din care să reiasă în mod specific că prețurile de transfer asociate tranzacțiilor pentru care s-au emis facturile de regularizare respectă principiul valorii de piață sau a faptului că acest principiu a fost respectat după aplicarea acestei anulări.

Totodată, societatea citează prevederile art.73 și art.90 alin.(1) din Directiva TVA (care sunt sursele art.137 alin.(1) lit.b), respectiv art.138 lit.b) din Codul fiscal), pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, regula generală interpretată de CJUE în cauzele C-285/10 Campsa, cauzele conexe C-261/10 și C-129/11 Balkan și Prodviinvest și concluzionează:

- sintagma „*refuzuri totale sau parțiale*” de la art.138 lit.b) din Codul fiscal acoperă și situația de față, atât ajustările de preț în plus, cât și cele în minus;
- prevederile Directivei de TVA menționate acoperă o sferă largă de ajustări de preț, nu doar refuzuri, fiind de fapt o consecință a regulii generale privind baza de impozitare a TVA, și anume TVA se aplică doar pentru sumele primite efectiv de furnizor;
- sintagma „*contrapartida obținută*” arată faptul că această contrapartidă trebuie să fie efectiv primită pentru a intra în sfera TVA.

Societatea invederează faptul că prin impunerea suplimentară a TVA colectată la nivelul .X., fără acordarea dreptului de deducere beneficiarilor (clienților .X.), organele de inspecție fiscală încalcă principiul neutralității, creându-se astfel o situație de îmbogățire fără justă cauză a bugetului de stat.

Având în vedere argumentele expuse mai sus, societatea solicită anularea parțială a deciziei de impunere în ceea ce privește stabilirea suplimentară a impozitului pe profit în sumă de .X. lei și a TVA sumei de .X. lei, ca urmare a veniturilor stabilite suplimentar aferente facturilor de reduceri înregistrate în anii 2011 și 2013.

b.4) În ceea ce privește neaplicarea în mod corect a prevederilor din Codul fiscal referitoare la reîntregirea veniturilor obținute din tranzacții cu societăți asociate, din perspectiva impozitului pe profit și a TVA:

Societatea susține că în anul 2012, .X. a înregistrat o pierdere contabilă și fiscală datorată procesului de bugetare al veniturilor de la nivelul societății care implică aprobarea valorilor țintă ale contractelor de servicii în forumurile decizionale ale clienților .X. dar și unor informații privind costurile estimate care au fost transmise cu întârziere societății de către acționarul acesteia. Organul de control a valorificat din punct de vedere fiscal această pierdere comercială înregistrată de societate fără să considere în cadrul expunerii din RIF și modul în care profitul contabil și fiscal din anul următor (2013) au compensat pierderea din anul anterior.

De asemenea, societatea prezintă situația de fapt, potrivit căreia contractele și prețurile serviciilor de care urmau să beneficieze clienții .X. în anul 2012 au fost negociate încă din anul 2011, fiind aprobate ferm de către Adunările Generale ale Acționarilor la finele anului 2011. La jumătatea anului 2012, .X. a descoperit că un cost cu serviciul „Base account” de care clienții săi beneficiază nu fusese preluat în calculațiile de preț la valoarea reală, fapt ce s-a tradus într-un preț mai mic plătit pentru serviciile de care clienții beneficiau în anul 2012. Întrucât unul din motivele pentru care acționarii companiilor operaționale au acceptat serviciile .X. era și predictibilitatea prețului, și din acest motiv, prețurile serviciilor aplicabile pentru anul 2012 au rămas în varianta aprobată inițial.

.X. menționează că organele de inspecție fiscală nu au motivat de ce consideră că această eroare este semnificativă, având în vedere că la pct.63 din Anexa nr.1 a OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, se prevede efectuarea unei judecăți ce ține cont de mai mulți parametri în vederea stabilirii dacă o eroare este semnificativă sau nu, judecată ce nu a fost efectuată de organele de inspecție fiscală.

Societatea precizează că are obligația auditării situațiilor financiare, iar reputata firmă profesională de audit și consultantță .X. nu a avut nicio obiecție privind corecțiile efectuate conform opiniilor aferente anilor 2012 și 2013, în condițiile în care auditorii sunt cei care au competența deplină în a-și exprima părerea asupra aspectelor de natură contabilă din cadrul societății.

.X. invederează că nu este de acord cu afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia pierderea din anul 2012 se datorează nefacturării unor servicii prestate clienților în baza unor contracte de tip SLA. Situația de fapt constă în neinclusiunea unor costuri în fundamentarea prețului unor servicii prestate clienților.

Societatea invocă prevederile art.137 alin.(1) din Codul fiscal, jurisprudența constantă a CJUE (cazurile C-412/03 Hotel Scandic, C-154/80 Aardappelenbewaarpplaats, C-230/87 Naturally Yours Cosmetics, C-126/88 Boots Company, C-258/95 Fillibeck, C-404/99 Commission v France) afirmând că deși organele de inspecție fiscală au menționat ca și temei de drept, pentru care au procedat la determinarea suplimentară a TVA, art.137 alin.(1) din Codul fiscal, acesta a fost interpretat în mod eronat. Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat în mod eronat TVA aferentă veniturilor ajustate, întrucât în cazul .X. contrapartida efectiv obținută a fost cea stabilită la fundamentarea contractului, respectiv fără costurile omise a fi luate în considerare.

Prin urmare, societatea consideră că ajustarea veniturilor nu modifică valoarea subiectivă a tranzacției, iar TVA se aplică numai la valoarea subiectivă (suma efectiv încasată).

Societatea invederează faptul că impunerea suplimentară a TVA colectată la nivelul .X., fără acordarea dreptului de deducere beneficiarilor (clienților .X.), organele de inspecție fiscală încalcă principiul neutralității, creându-se astfel o situație de îmbogățire fără justă cauză a bugetului de stat.

Având în vedere argumentele expuse mai sus, societatea solicită anularea parțială a deciziei de impunere în ceea ce privește stabilirea suplimentară a impozitului pe profit în sumă de .X. lei și a TVA sumei de .X. lei, ca urmare a veniturilor stabilite suplimentar pentru anul 2012.

b.5) Societatea invederează faptul că organele de inspecție fiscală nu au aplicat prevederile legale referitoare la prețurile de transfer, nu au înțeles rolul Dosarului prețului de transfer și au pus la îndoială documentația primită și în special documentația referitoare la relația contractuală între .X. și .X. , respectiv .X. .

.X. exemplifică mențiunea expresă inclusă în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, cu privire la faptul că anumite documente (ex. Contracte, acceptanțe etc.) sau informații în legătură cu tranzacțiile d.X.ise în acest dosar vor fi puse la dispoziție la solicitarea autorităților fiscale din motive care țin de atât de volumul ridicat de documente, însă în conformitate cu OPANAF nr.222/2008, acele documente nu sunt obligatorii în cuprinsul Dosarului Prețurilor de Transfer, rolul acestuia fiind de a testa faptul că prețurile practicate între afiliați sunt la nivelul pieței conform obligației legale decurgând din Codul fiscal, și nicidecum de a aduce documente justificative în legătură cu serviciile prestate.

b.6) Având în vedere motivele de nelegalitate expuse mai sus, precum și principiul „accesorium sequitur principale”, .X. solicită anularea actelor fiscale contestate nu doar în ceea ce privește obligațiile principale stabilite în sarcina sa, ci și în ceea ce privește accesoriile aferente acestor sume, reprezentând dobânzi, majorări de întârziere sau penalități.

Totodată, societatea solicită constatarea nelegalității accesoriilor stabilite la plată în sarcina sa după expirarea termenului de 6 luni reglementat de art.104 din Codul de procedură fiscală.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., au efectuat la .X. o inspecție fiscală parțială, în ceea ce privește TVA și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-BC .X./30.06.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BC .X./30.06.2016, contestată.

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./22.12.2010 (.X. Euro) emisă de către .X. IT GmbH Germania reprezentând „Transition charges due to Outsourcing Contract from December 9, 2010”.

Din informațiile prezentate de împuternicitul administratorului statutar s-a reținut că această sumă este datorată de către .X. ca urmare a transferării începând cu luna aprilie 2011, a unor salariați către .X. , respectiv .X. și reprezintă compensații datorate ca urmare a încetării calității de angajați ai .X..

În lipsa documentelor justificative din punct de vedere fiscal, din care să rezulte că .X. datorează către .X. cheltuieli de relocare a personalului, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2010, cheltuielile în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal, motiv pentru care au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei.

De asemenea, întrucât contribuabilul nu a justificat necesitatea efectuării acestei achiziții în scopul efectuării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei.

2) Din analiza sumelor înscrise în fișele clienților afiliați coroborate cu datele din registrul jurnal pus la dispoziție în format electronic și cu formularele de facturi emise de către .X., organele de inspecție fiscală au identificat facturi de reducere acordate în anul 2011 și în anul 2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pe facturi este înscris „Reducere conform contract Servicii IT” și „Număr comandă nr..”;
- prin actele adiționale nedatate, fie se prelungește perioada stipulată în contracte și se suplimentează valoarea, fie încetează valabilitatea contractelor;
- valoarea cu TVA a facturilor emise de .X. diferă de valoarea menționată în contracte/plus cea menționată în acte adiționale;
- între contractul inițial și actul adițional de încetare a contractului nu a fost identificat niciun act adițional de diminuare a sumei contractate;
- nu au pus la dispoziție toate contractele în baza cărora au fost emise facturile;
- deși au fost solicitate de nenumerate ori, .X. nu a pus la dispoziție documente din care să rezulte costurile estimate care au stat la baza încheierii contractului și apoi costurile efectiv realizate pentru realizarea contractului, documente care ar fi justificat emiterea unei facturi de reducere.

Prin documentul de prezentare denumit „Informații TP-solicitare control fiscal .X.”, s-a menționat textul: *„Domeniul de activitate al .X. este bazat pe modelul de afaceri prin care societatea încheie contracte de servicii înnoite annual cu societățile din RU Ro, precum și contracte anuale sau multianuale de implementare sisteme IT/furnizare echipamente IT. Sumele facturate în baza contractelor de furnizare servicii se stabilesc anticipat pe baza unor costuri estimate și se regularizează la sfârșit de an în funcție de costurile reale. Având în vedere contractele de privatizare încheiate de grupul .X. cu statul roman și clauzele privind relațiile cu părțile afiliate incluse în aceste contracte, aprobarea fiecărui contract de servicii dintre .X. și majoritatea părților afiliate române se face în urma deciziilor luate de Adunarea Generală a Acționarilor sau de un alt organ de deliberare și decizie pentru acesta din urmă. Pentru aceste contracte de servicii să fie aprobate de Adunările Generale ale Acționarilor din societățile operaționale din RU Ro este*

nevoie de un studiu/dosar al prețurilor de transfer prin care se demonstrează ca prețul contractului este la nivelul pieței. Ultimele contracte SLA încheiate de .X. sunt valabile până în 2018.”

Pentru contractele încheiate prezentate anterior s-a constatat că au fost prezentate acte adiționale doar pentru majorarea valorii contractate nu și pentru diminuarea valorii acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru acest tip de servicii (SLA), deși au fost făcute nenumărate solicitări, nu au fost puse la dispoziție informații și documente justificative din punct de vedere fiscal din care să rezulte necesitatea prestării acestor servicii IT la nivelul sumelor contractate, iar actele adiționale prin care s-a stipulat majorarea valorii sau încetarea contractelor nu sunt date astfel încât nu se cunoaște momentul întocmirii acestora, respectiv nu se cunoaște dacă reflectă corect o operațiune economică sau au fost întocmite din alte considerente.

Până la data redactării raportului de inspecție fiscală, contribuabilul nu a prezentat niciun document din care să rezulte cum se stabilesc aceste costuri estimate și realizate, cu atât mai mult un document din care să rezulte că prețul contractului este la nivelul pieței. În lipsa documentelor justificative din care să rezulte de ce au fost acordate reducerile respective, organele de inspecție fiscală au constatat că diminuarea veniturilor cu suma de .X. lei, pentru anul 2011 și cu suma de .X. lei pentru anul 2013, s-a făcut în mod nejustificat în baza facturilor de stornare, consecința fiscală fiind că acestea nu au fost luate în considerare, baza impozabilă calculată de contribuabil fiind majorată cu sumele din aceste facturi, stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au majorat TVA datorată de societate cu sumele din aceste facturi, respectiv cu suma de .X. lei în luna decembrie 2011 și cu suma de .X. lei în luna decembrie 2013.

3) În anul 2012 prin declarația formular 101, .X. a declarat o pierdere contabilă în sumă de .X. lei și o pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Pierderea fiscală a fost explicată de contribuabil ca provenind din nefacturarea unor servicii în sumă de .X. lei prestate clienților în baza contractelor tip SLA.

Organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit aferent anului 2012 cu contravaloarea serviciilor prestate de către .X. , înregistrate de .X. în conturile de cheltuieli, servicii pe care nu le-a facturat către clienții săi în anul 2012, afectând rezultatul fiscal, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2012 prin aplicarea cotei de 24% asupra masei impozabile stabilite suplimentar în sumă de .X. lei.

4) Organele de control au analizat eficientizarea activității .X. după externalizarea serviciilor IT, urmare încheierii contractelor cu .X. și .X. și au constatat că față de anul 2010, an în care serviciile IT au fost externalizate, începând cu anul 2011, ponderea acestei grupe de cheltuieli a crescut deși din informațiile furnizate de reprezentanții legali scopul externalizării a fost prestarea de servicii IT de înaltă calitate concretizată în final în scăderea costurilor cu aceste servicii și creșterea eficienței grupului .X..

S-a constatat însă că în loc de reducere, .X. a înregistrat o creștere a acestor costuri, ceea ce se concretizează apoi într-o creștere a costurilor tuturor clienților săi afiliați.

În lipsa informațiilor și documentelor justificative din care să rezulte motivul creșterii ponderii cheltuielilor cu serviciile IT, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele:

- .X. lei pentru anul 2011,
- .X. lei pentru anul 2012,
- .X. lei pentru anul 2013,
- .X. lei pentru anul 2014,

reprezentând diferențele între ponderea calculată pentru anul 2010 și ponderile calculate pentru ceilalți ani sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Totodată, întrucât contribuabilul nu a justificat necesitatea efectuării acestei diferențe de cheltuieli în scopul efectuării de operațiuni taxabile în sfera TVA, organele de inspecție fiscală au calculat TVA nedeductibilă fiscal aferentă sumei de .X. lei prin aplicarea cotei de 24% rezultând suma de .X. lei.

5) Organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit aferent anului 2013 cu suma de .X. lei reprezentând pierderea fiscală raportată de .X. din anul 2012, an pentru care în urma verificării organele de inspecție fiscală au stabilit profit fiscal.

6) În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) și alin.(5) și art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(1), art.11, art.16, art.17 alin.(1) și alin.(2), art.20, art.21 și art.23 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.6, art.7 alin.(2) și alin.(4), art.8 alin.(1) și alin.(2), art.10 alin.(1) și alin.(2), art.12, art.23 alin.(1) și alin.(2), art.49 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.52 alin.(1), art.56 alin.(1), art.64, art.65 alin.(1) și alin.(2), art.79 alin.(1) și alin.(2), art.80 alin.(5), alin.(6) și alin.(7), art.94 alin.(1) și alin.(3) lit.c), art.105 alin.(1), alin.(8) și alin.(9) și art.106 alin.(1) din OG nr.92 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.39, art.63 alin.(1), alin.(2), alin.(5), alin.(7) și alin.(9), art.156 alin.(1), art.184 alin.(2) și alin.(3) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, lit.A pct.1, pct.2, pct.7, pct.12, pct.14, pct.16, pct.19, pct.33, pct.59 lit.k), lit.m) și lit.n) și pct.67 din Anexa 1 și pct.1, pct.2 și pct.5 din Anexa nr.2 a OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei, compus din:

- suma de .X. lei aferentă bazei impozabile stabilite suplimentar la control;

- suma de -.X. lei, impozit pe profit declarat de .X. prin D100 în anul 2010 și nepreluat prin D101.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

7) În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.134 alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), alin.(7) și alin.(8), art.134² alin.(1), art.137 alin.(1) lit.a), art.138 lit.a), lit.b) și lit.c), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1), art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.23 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.6, art.7 alin.(2) și alin.(4), art.8 alin.(1) și alin.(2), art.10 alin.(1) și alin.(2), art.12, art.23 alin.(1) și alin.(2), art.49 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.52 alin.(1), art.56 alin.(1), art.64, art.65 alin.(1) și alin.(2), art.79 alin.(1) și alin.(2), art.80 alin.(5), alin.(6) și alin.(7), art.94 alin.(1) și alin.(3) lit.c), art.105 alin.(1), alin.(8) și alin.(9) și art.106 alin.(1) din OG nr.92 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.39, art.63 alin.(1), alin.(2), alin.(5), alin.(7) și alin.(9), art.156 alin.(1), art.184 alin.(2) și alin.(3) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, lit.A pct.1, pct.2, pct.7, pct.12, pct.14, pct.16, pct.19, pct.33, pct.59 lit.k), lit.m) și lit.n) și pct.67 din Anexa 1 și pct.1, pct.2 și pct.5 din Anexa nr.2 a OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

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

A) Aspecte procedurale:

A.1) Referitor la afirmațiile societății potrivit cărora expirarea termenului de 6 luni atrage încetarea mandatului echipei de inspecție fiscală și practic încetarea procedurii de control fără posibilitatea autorității de a mai încheia raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere invocând în acest sens prevederile art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că potrivit art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

Astfel, se reține că având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 20.04.2015, deci sub imperiul vechii legi, așa cum de altfel afirmă și societatea în cuprinsul contestației, incidente aspectelor de natură procedurală sunt prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură de inspecție fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.104 alin.(1)-alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Durata efectuării inspecției fiscale

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

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”

.X. figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr.X din Anexa nr.1 „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la OPANAF nr.3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art.104 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la durata efectuării inspecției fiscale, aceasta derulându-se pe durata a 167 zile, având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 20.04.2015, data înscrisă în Registrul unic de control, iar prin adresele nr..X./14.09.2015, nr..X./01.02.2016, nr..X./20.04.2016 și nr.X/ 06.05.2016, organele de inspecție fiscală au comunicat societății suspendarea inspecției fiscale pentru perioadele: 15.09.2015-18.01.2016, 01.02-18.04.2016, 20.04-06.05.2016, respectiv 06.05-21.06.2016, iar comunicarea reluării inspecției fiscale s-a realizat în baza adreselor nr.X/12.01.2016, nr.X/13.04.2016, respectiv nr.X/ 06.05.2016.

Mai mult, se reține că termenul prevăzut la art.104 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la durata efectuării inspecției fiscale, este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, în cazul depășirii acestui termen, organul de inspecție fiscală nefiind decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere înăuntrul termenului de pr.X. ipție al dreptului de a stabili obligații fiscale.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarei. În acest sens, s-a pronunțat și Curtea de Apel .X. prin Sentința civilă nr.1356/2014, rămasă definitivă prin nerecurare.

A.2) În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia prejudiciul ce i-a fost cauzat din prelungirea nejustificată a duratei legale a inspecției fiscale este egal cu valoarea dobânzilor și penalităților de întârziere aplicabile pentru intervalul de X de zile, cuprins între termenul legal în care inspecția fiscală ar fi trebuit să se

încheie și momentul plății efective a sumelor stabilite prin decizia de impunere, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum am arătat, termenul prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere.

De asemenea, se reține că accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, constituit din sume care au stat necuvenit la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței fiscale. Astfel, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de pr.X.ipție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează accesorii potrivit prevederilor legale.

Mai mult, în ceea ce privește susținerea că depășirea duratei inspecției fiscale ar fi fost de natură să afecteze activitatea contribuabilului, potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că încă de la începutul inspecției fiscale, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, echipa de control a întocmit mai multe solicitări scrise pentru prezentarea de date, informații și documente justificative, documente și situații pe care societatea avea obligația legală de a le fi întocmit, deține și prezenta organelor de inspecție fiscală. Societatea a prezentat în mod anevoios și incomplet datele și situațiile solicitate, determinând alocarea unui fond de timp suplimentar de către echipa de inspecție fiscală pentru examinarea documentelor, pentru analiza și înțelegerea unor mecanisme de lucru specifice activității desfășurată de contribuabil.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală, se reține că urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, societatea a pus la dispoziția acestora balanțe de verificare întocmite pentru luna decembrie a fiecărui an din perioada 2010-2014, registrul mijloacelor fixe, registrul jurnal al notelor contabile pentru fiecare an din perioada 2010-2014, registrul de evidență fiscală, jurnalele de TVA, structura capitalului social, fișele conturilor de furnizori și de clienți pentru persoanele afiliate, însă acestea nu au putut fi utilizate pentru efectuarea unui control electronic (metodă indicată pentru volum mare de informații) din următoarele motive:

→ pentru perioada ianuarie 2010-august 2011, jurnalele de TVA au fost transmise în format electronic XLS, dar fără totaluri de cont;

→ pentru perioada septembrie 2011-decembrie 2014, jurnalele de TVA au fost transmise în format XLS, dar câmpurile pentru valori au fost exportate de tip text, astfel încât datele furnizate nu au putut fi utilizate pentru analiză și comparare cu datele declarate prin declarațiile fiscale;

→ balanța de verificare pentru anul 2011 nu are solduri inițiale, nu are totaluri pentru venituri și cheltuieli, veniturile din exploatare sunt diferite de cele din declarația formular 101;

→ balanțele de verificare pentru anii 2012, 2013 și 2014 nu au totaluri pentru venituri și cheltuieli, veniturile din exploatare și veniturile financiare sunt diferite de cele din declarația formular 101;

→ fișele de cont, transmise în format electronic fișele pentru tranzacțiile cu persoanele afiliate (clienți și furnizori), nu aveau conturile corespondente, solduri inițiale și finale, totaluri de control, sumele din debit și credit erau înscrise pe aceeași coloană, diferențierea între sumele debitoare și sumele creditoare făcându-se astfel: pentru furnizori, sumele erau înregistrate în baza facturilor cu semnul minus și plățile cu semnul plus, iar pentru clienți, sumele

înregistrate în baza facturilor erau cu semnul plus și încasările cu semnul minus, explicațiile înscrise în coloana „explicații” sunt doar cu privire la tipul documentului (factură, încasare sau plată), nu cu privire la operațiunea economică, contrar prevederilor OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată.

Întrucât societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documentele primare (facturile), îndosariate pentru fiecare lună, fără să fie însoțite de documente centralizatoare din care să rezulte contul contabil în care au fost înregistrate sau dacă au fost înregistrate toate aceste documente, iar facturile de prestări servicii nu erau însoțite de contracte și de documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate în baza acestora, organele de inspecție fiscală au solicitat în format electronic (.xls), un minim de informații din registrul jurnal al notelor contabile, pentru fiecare an din perioada 2010-2014.

Urmare solicitării, au fost puse la dispoziție în format .xls, datele solicitate, însă explicațiile cu privire la operațiunile înregistrate nu respectau prevederile legislației contabile, respectiv pentru perioada septembrie 2011-decembrie 2013 erau în limba engleză, iar pentru perioadele ianuarie 2010-august 2011 și pentru anul 2014 nu furnizau nicio informație relevantă cu privire la operațiunea economică înregistrată, de cele mai multe ori aici fiind înscrisă denumirea contului.

Din analiza sumelor înregistrate în conturile de cheltuieli și în cele de venituri s-a constatat că unele facturi de stornare au fost înregistrate cu semnul plus în creditul conturilor de cheltuieli, respectiv în debitul conturilor de venituri, fiind încălcate prevederile pct.39 care reglementează principiul permanenței metodelor din Anexa nr.1 a OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Având în vedere cele de mai sus nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmațiile societății cu privire la faptul că obligația echipei de inspecție fiscală era *„de a înțelege documentele puse la dispoziție și nu să ceară în mod continuu, documentele puse la dispoziție, prelucrarea documentelor și informațiilor pentru a le aduce pe șabloane cu care aceasta este familiară”*, în condițiile în care deficiențele constatate și nerespectarea prevederilor legislației contabile și fiscale la întocmirea obligatorie a documentelor contabile și fiscale, inclusiv a conținutului acestora, au contribuit la sporirea dificultății organelor de inspecție fiscală în a stabili situația de fapt fiscală.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că dacă ar fi fost respectate prevederile legale cu privire la conținutul minim obligatoriu, organele de inspecție fiscală nu ar fi fost nevoite să solicite informații și documente lămuritoare și pe cale de consecință și perioada de efectuare a inspecției fiscale ar fi fost mai scurt. Prin urmare, așa cum rezultă din cele de mai sus, specificul societății de intermediere sau furnizare de servicii sau mărfuri în cadrul societăților din grup, definite de societate ca fiind *„prestări de servicii complexe”*, nu poate justifica nerespectarea legislației fiscale și contabile din România, evidențierea transparentă și completă a acestor operațiuni în evidența contabilă și fiscală fiind obligatorie.

Totodată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală, se reține că au fost situații când însăși reprezentanții .X. au solicitat o prelungire a termenului privind îndeplinirea măsurii

referitoare la stabilirea tipurilor de tranzacții efectuate între societățile afiliate și a termenului de întocmire și depunere a dosarului prețurilor de transfer (adresele înregistrate la AJFP .X. sub nr. .X./09.11.2015 și nr.BCG_AIF .X./06.05.2016).

În consecință, contrar susținerilor contestatei, depășirea perioadei de derulare a inspecției fiscale nu poate atrage nulitatea deciziei de impunere, câtă vreme aceasta nu a fost vătămată în drepturile sale, din cele de mai sus, rezultând că la această depășire a contribuit chiar modul în care a înțeles societatea să-și îndeplinească obligația legală de a colabora cu organele de inspecție fiscală.

Astfel, nu poate fi reținută susținerea societății potrivit căreia nerespectarea procedurii prevăzută la art.104 din Codul de procedură fiscală a creat .X. o *vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea actelor administrativ-fiscale contestate*, cu atât mai mult cu cât, în conformitate cu dreptul comun, petenta nu a dovedit o vătămare, în sensul afectării serioase a activității curente a acesteia, în condițiile în care așa cum s-a reținut mai sus, prin contestația formulată societatea și-a prezentat argumentele de fapt și de drept cu privire la Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.06.2016.

A.3) În ceea ce privește invocarea de către societate a încălcării dreptului la apărare, a dreptului de a fi informat și de a fi ascultat în mod efectiv și eficient pe toată durata controlului, a lipsei de bună credință a organelor de inspecție fiscală în determinarea tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor desfășurate de .X., se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.9 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Dreptul de a fi ascultat

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

coroborate cu cele ale art.107 alin.(1)-alin.(3) din același act normativ, care stipulează:

„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

De asemenea, se reține că potrivit cap.5 „Discuția finală cu contribuabilul” din Anexa 2 „Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală” la OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, 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”, precum și “rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere”.

Astfel, având în vedere susținerile societății, prevederile legale citate mai sus și analizând Raportul de inspecție fiscală nr.F-BC .X./30.06.2016, precum și documentele anexate acestuia, se reține că data, locul și ora prezentării concluziilor au fost comunicate prin adresa nr.X./17.06.2016, prin care a fost stabilită data discuției finale referitoare la constatările și consecințele fiscale urmare inspecției fiscale efectuate, pentru data de 23.06.2016, ora 12.00 la sediul societății.

În urma discuției finale ce a avut ca scop prezentarea de către organele de inspecție fiscală, în amănunt, a proiectului raportului de inspecție fiscală, a deficiențelor, constatărilor, a motivului de fapt și de drept încălcat, urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate, având în vedere toate documentele și informațiile furnizate de societate pe tot parcursul inspecției fiscale, precum și ca organele de inspecție fiscală să răspundă la întrebările puse și să analizeze punctele de vedere ale participanților la discuția finală, reprezentantului societății i s-a dat posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere față de constatările inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.107 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

În data de 28.06.2016, reprezentantul legal al societății a formulat un punct de vedere față de respectivele constatări, punct de vedere asupra căruia organul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.109 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data finalizării inspecției fiscale, și-a exprimat opinia motivată, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-BC .X./30.06.2016, Capitolului VI–„Discuția finală cu contribuabilul”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că pe durata efectuării inspecției fiscale, societatea a fost informată cu privire la aspectele analizate, fiindu-i solicitate informații și documente necesare în vederea clarificării acestora, așa cum rezultă din înscrisurile întocmite de echipa de control în timpul inspecției fiscale, respectiv procese verbale, rezumate ale întâlnirilor, note de solicitări informații, corespondență prin e-mail, etc. Astfel, societatea nu poate susține faptul că nu a avut cunoștință și nu a fost informată cu privire la constatările inspecției fiscale.

Prin urmare, se reține că societatea a avut posibilitatea ca atât pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, cât și la punctul de vedere să anexeze

documentele justificative pentru oricare dintre aspectele care au generat sume suplimentare. Însă așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, pagina 86, punctul de vedere nu a fost însoțit de niciun document justificativ, astfel încât în lipsa documentelor probante explicațiile furnizate nu au fost de natură să modifice constatările echipei de control.

Având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației „lipsa bunei-credințe” a organelor de inspecție fiscală și nici afirmația societății potrivit căreia nu i-a fost „oferită posibilitatea în timpul inspecției fiscale de a oferi clarificări suplimentare inspectorilor fiscali pe subiectele complexe în legătură cu care inspectorii au stabilit sume suplimentare de plată”.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngăduit, întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea contestației administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

A.4) În ceea ce privește afirmațiile societății potrivit cărora:

- inspecția fiscală a fost efectuată de către un organ fiscal necompetent, aspect de natură să atragă nulitatea procedurii de inspecție fiscală și, ca o consecință, nulitatea actelor administrativ fiscale emise în cursul acesteia.

- în cursul inspecției fiscale derulate nu i-a fost adusă la cunoștință delegarea de competență și nu i-a fost comunicat niciun moment actul de delegare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Potrivit art.32 alin.(1), art.33 alin.(1) și alin.(3) și art.99 alin.(1)-alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 32

Competența generală

(1) *Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.”*

“Art.33

Competența teritorială

(1) *Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluia organ fiscal, județean, local sau al municipiului .X., stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.*

(3) *Pentru administrarea de către organele fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală a creanțelor fiscale datorate de marii contribuabili, inclusiv de sediile secundare ale acestora, competența poate fi stabilită în sarcina altor organe fiscale decât cele prevăzute la alin.(1), prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

“Art.99

Competența

(1) Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(2) Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.

(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit prevederilor cu caracter general ale Codului de procedură fiscală, competența de efectuare a inspecției fiscale se stabilește prin ordin al Președintelui A.N.A.F., iar de la regula generală privind competența de efectuare a inspecției fiscale, tot prin ordin al Președintelui A.N.A.F. se poate deroga în sensul efectuării de inspecții fiscale de către alte organe de inspecție fiscală decât cele competente prin delegare de competență.

Astfel, în ceea ce privește competența de efectuare a inspecției fiscale la .X., întrucât la data inițierii inspecției fiscale, societatea făcea parte din categoria marilor contribuabili îi sunt aplicabile prevederile O.P.A.N.A.F. nr.467/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a marilor contribuabili, care la pct. G.2. stipulează:

“Activitatea de inspecție fiscală a marilor contribuabili se efectuează de către personalul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili”.

Însă, potrivit prevederilor pct.G 9 din același act normativ:

“Verificările efectuate la un mare contribuabil sau la sediul secundar al acestuia se vor putea efectua și prin delegarea de competență, conform prevederilor art.99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Astfel, legiuitorul a prevăzut ca și excepție de la regula generală de efectuare a unei inspecții fiscale, posibilitatea de efectuare a verificării de către un alt organ fiscal, conform prevederilor art.99 alin.(3) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi care fac trimitere la ordinul prin care sunt stabilite condițiile privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale.

Se reține că la data inițierii inspecției fiscale, în ceea ce privește cadrul legal privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, acesta era reprezentat de O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală care, la art.2 alin.(1) și alin.(2) stipulează:

“(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”

Astfel, prin excepție, direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală poate dispune delegarea de competență altui organ de inspecție fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art.1 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Prin sintagma "acțiuni de inspecție fiscală", utilizată în prezentul ordin, se înțelege următoarele: control inopinat, control încrucișat, cercetare la fața locului sau inspecție fiscală.”

Sintetizând prevederile legale de mai sus, se reține că delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, precum și faptul că delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că prin Dispunerea delegării de competență nr.A_RFC .X./02.03.2015, a fost delegată competența pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală parțială la .X. către Administrația județeană a finanțelor publice .X..

Formularul Delegare de competență a fost emis de către Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și după primirea delegării de competență, Administrația județeană a finanțelor publice .X.-Inspecție fiscală a întocmit Avizul de inspecție fiscală nr.F-BC .X./12.03.2015 pentru verificarea impozitului pe profit și a TVA aferente perioadei 01.01.2010-31.12.2014 și l-a comunicat societății în data de 19.03.2015, potrivit confirmării de primire anexat în copie la dosarul cauzei.

Având în vedere cele prezentate și temeiurile de drept invocate, nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei excepția necompetenței materiale și teritoriale a organelor de inspecție fiscală, invocată de contestatară, nefiind încălcate prevederile legare privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, formularele privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, fiind emise de direcția competentă și în conformitate cu prevederile legale in materie.

Dispozițiile art.7 din OPANAF nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală (în vigoare la data controlului) stipulează faptul că organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt, însă neregularitatea procedurală, respectiv lipsa

înștiințării nu poate fi sancționată cu nulitatea absolută, având în vedere că, pe de o parte, aceasta nu se încadrează printre elementele prevăzute, în mod explicit și limitativ, la art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a căror lipsă conduce la nulitatea actului administrativ fiscal, iar pe de altă parte societatea nu a făcut dovada unei vătămări care să poată fi înlăturată prin constatarea nulității actului administrativ fiscal.

Mai mult, se reține că societatea avea cunoștință de delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, având în vedere că avizul de inspecție fiscală a fost comunicat societății la data de 19.03.2015 potrivit confirmării de primire anexată la dosar.

Totodată, se reține că, din cuprinsul OPANAF nr.3816/2013, delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale este atributul exclusiv al organelor de inspecție fiscală, iar contribuabilul nu poate formula obiecțiuni cu privire la acesta.

Se reține că în aceste situații, nu operează vreun acord de delegare între organele de inspecție fiscală și contribuabil.

Se constată că inspecția fiscală a fost efectuată în mod legal de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X., în calitate de organ competent, fapt pentru care argumentul societății nu poate fi reținut.

A.5) Referitor la afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au înțeles rolul Dosarului prețului de transfer, respectiv rolul de a testa faptul că prețurile practicate între afiliați sunt la nivelul pieței conform obligației legale decurgând din Codul fiscal și nicidecum de a aduce documente justificative în legătură cu serviciile prestate, chiar dacă Dosarul prețului de transfer conține mențiunea expresă cu privire la faptul că anumite documente (ex. Contracte, acceptanțe etc.) sau informații în legătură cu tranzacțiile d.X.ise în Dosarul Prețurilor de transfer vor fi puse la dispoziție la solicitarea autorităților fiscale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Așa cum rezultă din interpretarea prevederilor art.7 alin.(2), art.49, art.51, art.56, art.60 și art.67¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data demarării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au ținut cont de forma și conținutul documentelor justificative prezentate de societate, de evidența primară și contabilă a societății, au solicitat note explicative, au analizat informațiile din bazele de date ANAF, au solicitat controale încrucișate la diverși operatori economici, au analizat facturi, anexe la facturi, contracte încheiate cu furnizori, balanțe de verificare, note contabile, documentele de plată a contravalorii bunurilor înscrise în documente, registru jurnal, jurnale de cumpărări, jurnalele de vânzări, deconturile de TVA, declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, declarațiile recapitulative, registrul de evidență fiscală, declarații trimestriale și anuale privind impozitul pe profit, etc.

Referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la:

- art.64 din actul normativ mai sus menționat, documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere;

- art.55 din același act normativ, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) și art.64 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că, din analiza documentelor prezentate în susținerea cauzei, rezultă că au fost furnizate informații organelor de inspecție fiscală ce nu erau susținute și de documente justificative, documente ce au fost solicitate în timpul inspecției fiscale și neprezentate sau prezentate într-o limbă străină, fără să fie însoțite de traduceri în limba română, certificate de traducători autorizați, în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că urmare verificării efectuate de organele de inspecție fiscală au fost constatate deficiențe de formă privind modul de întocmire al documentelor înregistrate în evidența contabilă, care au condus la stabilirea suplimentară de impozit pe profit și TVA în sarcina societății aferentă operațiunilor verificate.

Prin urmare, se reține că în baza documentelor și informațiilor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, prin actul administrativ fiscal contestat, organele de inspecție fiscală făcând mențiuni asupra tuturor documentelor justificative prezentate la control, cu precizarea motivelor de fapt și de drept care au condus la încheierea acestuia, actul administrativ fiscal contestat fiind întocmit cu respectarea normelor legale în vigoare.

Întrucât argumentele de ordin procedural nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea fondului contestației.

B) Aspecte de fond:

Prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit de plată în sumă totală de .X. lei, compus din:

- suma de .X. lei aferentă bazei impozabile stabilite suplimentar la control;

- suma de -.X. lei, impozit pe profit declarat de .X. prin D100 în anul 2010 și nepreluat prin D101,

astfel că organul de soluționare a contestației se va pronunța în prezenta decizie pentru suma stabilită suplimentar de plată.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, din care au fost scăzute accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit declarat de .X. prin D100 în anul 2010 și nepreluat prin D101 în sumă de -.X. lei, rămânând de plată accesorii în sumă de .X. lei.

B.1). Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. datorează aceste obligații fiscale, în condițiile în care în anul 2012, nu a respectat prevederile legale privind independența exercițiului, facturarea, faptul generator și exigibilitatea TVA.

În fapt, în anul 2012 prin declarația formular 101, .X. a declarat o pierdere contabilă în sumă de .X. lei și o pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Pierderea fiscală a fost explicată de contribuabil ca provenind din neincluderea unor costuri în fundamentarea prețului unor servicii prestate clienților, fiind vorba de servicii prestate clienților săi în anul 2012, servicii pentru care a înregistrat cheltuielile în anul 2012, dar nu și veniturile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit aferent anului 2012 cu contravaloarea serviciilor prestate de către .X. , înregistrate de .X. în conturile de cheltuieli, servicii pe care nu le-a facturat către clienții săi în anul 2012, afectând rezultatul fiscal, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2012 prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei impozabile stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2012 precizează:

“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.”

Pct.12 și pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate

prin HG nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“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.[...]”

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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, iar în cazul în care veniturile sau cheltuielile au fost omise sau înregistrate eronat se procedează la corecție prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. Totodată, în situația în care după depunerea declarației anuale contribuabilul constată că un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, acesta este obligat să corecteze prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

Potrivit OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct.255, pct.256 și pct.259 alin.(1) și alin.(2):

“255. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare;[...]

256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii. [...]

“259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.”

De asemenea, pct.36 alin.(1) și pct.42 din secțiunea a 7-a Principii contabile generale, din actul normativ invocat mai înainte, prevăd:

“36. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit)

și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

“42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, recunoașterea veniturilor realizându-se pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, care certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Totodată, se reține că elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, în vigoare începând cu data de 01.01.2012:

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:
a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

Față de aceste prevederi legale rezultă că baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c) din Codul fiscal, este formată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Iar potrivit prevederilor art.134 alin.(1)–alin.(3) din același act normativ:

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.157 alin.(1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

La art.134¹ alin.(1) și alin.(7) și art.134² alin.(1) și alin.(2) din același act normativ menționat mai sus, se prevede că:

“Art.134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

“(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

“Art.134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei care devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală este îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite TVA de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Totodată, se reține că potrivit art.155 alin.(1) din același act normativ se precizează:

„(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...]”

Conform prevederilor legale menționate mai sus rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu TVA către beneficiar pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.6 și art.11 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.[...]

ART. 11

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.”

precum și prevederile art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, societatea avea obligația să facă dovada calității documentelor justificative înregistrate, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și normelor legale invocate mai sus, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, conform art.156 din Codul fiscal.

În raport de aceste prevederi legale, în condițiile în care din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a înregistrat în conturile de cheltuieli serviciile prestate de .X. , servicii pe care nu le-a inclus în fundamentarea prețului unor servicii prestate clienților pentru a fi facturate către clienții săi, afectând rezultatul fiscal, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina societății a impozitului pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” potrivit căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Totodată, se reține că prin contestația formulată, societatea se contrazice în afirmații, susținând:

- pe de o parte, faptul că la jumătatea anului 2012, a descoperit că un cost cu serviciul „Base account” de care clienții săi beneficiau nu fusese preluat în calculațiile de preț la valoarea reală, fapt ce s-a tradus într-un preț mai mic plătit pentru serviciile de care clienții beneficiau în anul 2012;

- iar pe de altă parte faptul că pierderea anului 2012 nu a fost cauzată de neemiterea de facturi.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că dacă societatea ar fi inclus în fundamentarea prețului unor servicii prestate clienților, serviciile prestate de .X. , pe care le-a înregistrat în evidența contabilă în conturile de cheltuieli,

aceste venituri ar fi trebuit înregistrate pe bază de facturi emise de .X. către clienții săi, deoarece serviciile au fost prestate direct în folosul acestora.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au valorificat din punct de vedere fiscal această pierdere comercială înregistrată de societate fără să considere în cadrul expunerii din raportul de inspecție fiscală și modul în care profitul contabil și fiscal din anul următor (2013) au compensat pierderea din anul anterior, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aceste informații nu au fost susținute cu documente și chiar dacă ar fi așa, nu acesta este modul prevăzut de legislația contabilă și fiscală de a corecta veniturile omise a fi înregistrate în perioada fiscală căreia îi aparțin.

Astfel, se reține că prin recuperarea valorii nefacturate în anul 2012 prin negocierea cu .X. a unui preț mai mic al serviciilor de același tip și obținerea pe cale de consecință a unui profit mai mare în exercițiul financiar al anului 2013 și nu în anul 2012, în care aceste venituri erau aferente și ar fi trebuit înregistrate și declarate, societatea a încălcat principiul independenței exercițiului prevăzut la pct.42 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit căruia *„Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”*, afectând în acest fel, respectiv în sensul majorării, quantumul cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cu consecință în diminuarea impozitului pe profit aferent exercițiului financiar al anului în care aceste cheltuieli au fost înregistrate, fără a fi înregistrate și veniturile aferente.

Totodată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, precum și susținerile contestatarei, raportate la prevederile legale citate mai sus, se reține că societatea avea obligația să corecteze prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin veniturile omise a fi înregistrate, respectiv, în cazul în care aceasta a depus declarația anuală și a constatat că a omis să înregistreze diverse venituri avea obligația să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au menționat ca și temei de drept, pentru care au procedat la determinarea suplimentară a TVA, art.137 alin.(1) din Codul fiscal, însă acesta a fost interpretat în mod eronat, deoarece organele de inspecție fiscală au determinat TVA aferentă veniturilor ajustate, în condițiile în care, în cazul .X., contrapartida efectiv obținută a fost cea stabilită la fundamentarea contractului, respectiv fără costurile omise a fi luate în considerare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit prevederilor legale citate mai sus, baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c) din Codul fiscal, este formată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

În ceea ce privește invocarea de către societate a prevederilor art.11 alin.(2) din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că trimiterea la acest temei nu se justifică, deoarece în speța de față este vorba de

reîntregirea veniturilor aferente anului 2012, calculate aritmetic, prin adăugarea la suma veniturilor înregistrate în evidența contabilă a sumei comunicate de contribuabil că reprezintă veniturile care ar fi trebuit facturate clienților în anul 2012 pentru serviciile prestate și înregistrate doar în conturile de cheltuieli.

Întrucât aceste venituri sunt obținute din operațiuni impozabile în sfera TVA, rezultă pe cale de consecință că sunt purtătoare de TVA.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia reputata firmă profesională de audit și consultanță .X. nu a avut nicio obiecție privind corecțiile efectuate, conform opiniilor aferente anilor 2012 și 2013, atașate în susținerea contestației în Anexa nr.8, în condițiile în care auditorii sunt cei care au competența deplină în a-și exprima părerea asupra aspectelor de natură contabilă din cadrul societății, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât opinia exprimată de auditori prin raportul de audit, nu constituie un criteriu în fundamentarea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare.

De asemenea, se reține că potrivit literaturii de specialitate, auditul are menirea de a „reduceri riscul de informații”, iar auditorul poartă răspunderea planificării și efectuării auditului, astfel încât să obțină un grad de certitudine rezonabil asupra prezenței sau absenței unor denaturări semnificative a situațiilor financiare datorate fraudelor și erorilor. Astfel, se reține că auditorul răspunde de respectarea standardelor de audit și nu de depistarea tuturor denaturărilor din cuprinsul situațiilor financiare. Auditorul răspunde de obținerea unei asigurări rezonabile asupra faptului că pragul de semnificație a anomaliilor a fost respectat. Prin urmare, auditorul nu poate oferi o asigurare absolută deoarece: cele mai multe probe de audit se obțin prin testarea unor eșantioane din cadrul populației auditate, probele de audit nu sunt în toate cazurile perfect de concludente, iar unele informații se bazează pe estimări contabile care conțin anumite incertitudini.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–BC .X./30.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

B.2). Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. datorează aceste

obligații fiscale, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a furnizat informații sau documente din care să rezulte necesitatea efectuării cheltuielilor „Transition Charges” prin specificul activităților desfășurate și dacă aceste achiziții au fost folosite pentru operațiunile sale taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidențele contabile factura nr..X./ 22.12.2010 (.X. Euro) emisă de către .X. IT GmbH Germania reprezentând „Transition charges due to Outsourcing Contract from December 9, 2010”.

Din informațiile prezentate de împuternicitul administratorului statutar s-a reținut că această sumă este datorată de către .X. ca urmare a transferării începând cu luna aprilie 2011, a unor salariați către .X. , respectiv .X. și reprezintă compensații datorate ca urmare a încetării calității de angajați ai .X..

În lipsa documentelor justificative din punct de vedere fiscal, din care să rezulte că .X. datorează către .X. cheltuieli de relocare a personalului, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2010, cheltuielile în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal, motiv pentru care au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

De asemenea, întrucât contribuabilul nu a justificat necesitatea efectuării acestei achiziții în scopul efectuării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 25.10.2010, care stipulează:

“(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.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că 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.

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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. [...]”

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

De asemenea, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

În ceea ce privește regimul deducerilor din punct de vedere al TVA, se reține că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 25.10.2010:

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

a) operațiuni taxabile;”

Iar la art.146 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BC .X./30.06.2016 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse la situația de fapt în cauză, se reține că întrucât, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții societății, nu au prezentat documente justificative din punct de vedere fiscal, din care să rezulte că .X. datorează către .X. cheltuieli de relocare a personalului, precum și necesitatea efectuării acestei achiziții în scopul efectuării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2010, cheltuielile în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal, motiv pentru care au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

Societatea a anexat în Anexa nr.5 la contestație, următoarele documente:

- factura nr..X./20.12.2010 emisă de .X. GmbH către .X. IT GmbH reprezentând *“Transition Charges Managed Data Center relating to Outsourcing Contract from 09.12.2010 Atașament 4-A .X.”*;

- factura nr..X./20.12.2010 emisă de .X. GmbH către .X. IT GmbH reprezentând *“Transition Charges Managed Data Center relating to Outsourcing Contract from 09.12.2010 Atașament 4-A .X.”*;

- factura nr..X./18.12.2010 emisă de .X. International GmbH către .X. IT GmbH reprezentând *“Măsurile de HR conform contractului de service din data de 09.12.2010 cu referire la Exhibit 4 precum și în baza anexei 4A (“Transition Charges”) Atașament 4-A MWP”*.

Cu privire la aceste facturi, se reține că deși pe toate se face trimitere la “Attachment 4-a”, adică Anexa 4-A (Formular de stabilire a prețului la furnizor), acest document nu este anexat.

- un document denumit Confirmation of Position re Romania” a cărei relevanță în speță nu este clară;

- o fișă de cont care cuprinde două facturi emise în data de 31.03.2011 de .X. pentru .X. , altele decât cele anexate în copie și un extras de cont pentru plata facturilor respective;

- o fișă de cont care cuprinde două facturi emise .X. pentru .X. , printre care și factura anexată în copie și un extras de cont pentru plata facturilor respective;

- un document denumit “Transition Charges Contribution Agreement din data de 15.12.2010”, încheiat între .X. GmbH și .X. IT România SRL;

- un document denumit “Local Employee Transfer Agreement România din data de 21.01.2011”, încheiat între .X. IT România SRL și .X. România SRL;

- un document denumit “Local Employee Transfer Agreement România din data de 21.01.2011”, încheiat între .X. IT România SRL și .X. România SRL, aceste ultime trei documente fiind prezentate și în timpul inspecției fiscale.

- Solicitare modificare contract (CCR) din data de 28.08.2013 (HP_CC0101);

- Solicitare modificare contract (CCR) din data de 18.01.2013 (.X._CC096);

- Situație privind transferul;

- Situație privind transferul (taxare unică transfer);

- Situație cuprinzând o listă a unor țări europene pentru care a fost detaliată suma de .X. Euro și în care figurează și România cu suma de .X. Euro, document despre care au fost făcute mențiuni și la pagina 38 din raportul de inspecție fiscală.

Analizând documentele mai sus menționate, se constată că în lipsa prezentării Anexei 4-A (Formular de stabilire a prețului la furnizor), societatea nu probează deductibilitatea fiscală a cheltuielii și a TVA dedusă în baza facturii nr..X./22.12.2010.

Mai mult, se reține faptul că prezentarea unor contracte, a unor extrase de cont sau a unui înscris unde se consemnează că *“... în România, HP și-a îndeplinit obligațiile rezultând din Contractul Colectiv de Muncă aplicabil angajaților .X.”*, nu sunt suficiente pentru a demonstra deductibilitatea fiscală a cheltuielii și a TVA dedusă în baza facturii nr..X./22.10.2010.

Având în vedere că pentru această speță, în susținerea contestației, societatea a anexat următoarele documente:

- contractul „Transition charges contribution agreement” din data de 15.12.2010 în care la pct.1 este stipulată suma de .X., Euro din factura nr..X. / 22.12.2010;

- contractul „Local Employee Transfer Agreement România” din data de 21.01.2011 în care este menționat faptul că angajații transferați către .X. și .X. vor primi anumite avantaje de la noii angajatori în cazul în care sunt disponibilizați de aceștia.

- confirmarea primită prin mesaj electronic de la directorul comercial HP, care confirmă că în România, HP și-a îndeplinit obligațiile rezultate din Contractul colectiv de muncă aplicabil angajaților .X. (înainte de transfer) așa cum aceste obligații au fost asumate de HP,

precizând că din analiza acestora rezultă următoarele:

- aceste costuri sunt aferente intrării .X. în proiectul de externalizare a serviciilor de tipul MWP, .X. și .X. și fac parte din prețul global semnat între grupurile .X. ca beneficiar, și HP, respectiv .X. ca prestatori;

- aceste costuri reprezintă un tarif de intrare solicitat de HP și .X. pentru contractarea serviciilor, în baza unei înțelegeri contractuale ferme și nu un tarif pentru un serviciu pe care HP și .X. se angajau să-l presteze, astfel că aceste costuri „Transition charges” nu pot fi abordate separat de restul contractului de prestări servicii încheiat în urma externalizării;

- aceste costuri au contribuit la desfășurarea activității economice, care constă în desfășurarea de operațiuni taxabile, prin faptul că au fost incluse în valoarea serviciilor prestate către diverșii beneficiari ai Grupului .X. din România, contribuind la posibilitatea .X. de a presta servicii IT către clienții proprii,

organul de soluționare a contestației a reținut ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, Direcția de generală de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr.A_SLP nr.X/05.12.2016, a solicitat Administrației județene a finanțelor publice .X. să precizeze care au fost considerentele pentru care nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil pentru determinarea impozitului pe profit datorat, precum și a TVA aferentă, având în vedere cele susținute de contestatară.

Urmare solicitării, prin adresa nr.BCG_AIF .X./ 09.12.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP X/09.12.2016, organele de inspecție fiscală au precizat:

Pentru cheltuielile și TVA deduse în baza facturii nr..X./22.12.2010 emisă de către .X. IT GmbH reprezentând “Transition charges due to Outsourcing Contract from December 9, 2010.”:

Pentru această factură, contribuabilul a precizat, prin documentul din data de 08.10.2015 intitulat “Analizarea în detaliu a unei tranzacții din cadrul fiecărui tip de tranzacții”, că “Prin alte tipuri de servicii se înțeleg acele servicii care nu fac parte din nicio categorie de mai sus și nu reprezintă un serviciu prestat în mod obișnuit”.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m), respectiv art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2010, echipa de inspecție a solicitat documente justificative din punct de vedere fiscal cu privire la necesitatea prestării acestui serviciu.

Cu privire la documentele anexate de .X. la contestație și menționate în adresa nr.A_SLP X/05.12.2016, organele de inspecție fiscală au făcut următoarele precizări:

► în documentul *Transition charges contribution agreement* din data de 15.12.2010, la punctul 1 *Reimbursement to .X. IT* se menționează: "According to Exhibit 4 of the MSA such part of the Transition amount..." ceea ce înseamnă în această speță "Conform Anexei (Suplimentului) 4 la *Master Services Agreements*", în timp ce documentul tradus de .X. consemnează "Conform punctului 4 din *Master Services Agreements*", traducere eronată deoarece punctul 4 din documentul *Transition charges contribution agreement* privește facilitățile acordate clientului, iar Anexa (Suplimentul) 4 a documentului "*Transition charges contribution agreement*" conține prețurile contractuale și alte prevederi financiare.

► În fiecare dintre contractele cadru (*Master Services Agreements*) încheiate de .X. GmbH cu HP/.X. din Germania, la punctul 3.3.5 *Transition Fees* este menționat: "Transition Fees are set out in Exhibit 4 (Pricing and Financial Provisions)" ceea ce înseamnă: „costurile de tranziție sunt cele prevăzute în Anexa (Suplimentul) 4”, fiind invocată din nou Anexa 4;

Din aceste considerente a fost solicitată Anexa 4 pentru a se compara prețul convenit prin contract cu prețul facturat.

Au fost puse la dispoziție cele trei Anexe (Supliment) 4, din care două încheiate cu HP pentru Administrare centru date (.X.) și Administrarea locurilor de muncă (MWP) și una cu .X.S pentru Administrare conectivitate și comunicare (.X.), dar nu rezultă din niciuna prețurile stabilite prin contract.

Din analiza celor trei "Anexa (Supliment) 4", s-a constatat că de fiecare dată când se face referire la prețuri, acestea nu sunt precizate explicit, ci se face o trimitere la Anexa 4-A – Formular de stabilire a prețului la furnizor, care nu a fost prezentată niciodată. Astfel, la punctul 7.0-Prețuri de tranziție, din cele trei Anexe (Supliment) 4, este menționat: "Părțile au stabilit de comun acord activitățile de Tranziție din Suplimentul 19 (Tranziție/Transformare). Furnizorul va taxa aceste activități sub forma Prețurilor de Tranziție convenite în Anexa 4-A (Formular de stabilire a prețului la furnizor)."

Pentru compararea prețului din contract cu cel facturat a fost solicitată în scris de mai multe ori Anexa 4-A, dar pentru că nu a fost pusă la dispoziție niciodată, echipa de control nu a putut verifica dacă suma facturată este egală cu cea din anexele la contractele cadru.

Însă neprezentarea Anexei 4-A nu a fost singurul motiv pentru care achiziția a fost considerată ca fiind nedeductibilă fiscal având în vedere și normele de aplicare a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2010.

În ceea ce privește probarea necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, nici în timpul inspecției fiscale și nici la contestație, .X. nu a furnizat informații sau documente din care să rezulte cum au fost recuperate aceste cheltuieli de la clienții săi, membri ai grupului .X. din România.

În contestație se fac doar mențiuni de ordin general că aceste costuri au fost necesare în „proiecte de externalizare a serviciilor” pe baza unor „înțelegeri

contractuale ferme” dar fără a prezenta nici un document de stabilire a prețurilor (ex. Anexa 4 A) și că aceste costuri „au contribuit la desfășurarea activității economice care constă în desfășurarea de activități taxabile prin faptul ca au fost incluse în valoarea serviciilor către diverșii beneficiari ai grupului .X. din România”, dar fără a prezenta documente din care să rezulte că au fost refacturate ca atare clienților sau că au fost incluse în valoarea serviciilor prestate către aceștia.

În ceea ce privește documentele denumite „Local Employee Transfer Agreement România” din data de 20.01.2011 și care reprezintă acordurile încheiate între .X. și HP/.X. ca urmare a contractului de externalizare a unor servicii IT (încheiat între .X. IT GmbH Germania și HP/.X. Germania), precizăm că acestea au fost puse la dispoziție iar din analiza conținutului acestora s-a constatat că la punctul 3.1.3, penultimul alineat, punctul 1 se stipulează că HP/.X.S România vor prelua toate obligațiile ce rezultă din contractele colective de muncă, dar până la sfârșitul anului 2013 („entirely fulfil any obligations resulting from all collective agreements, wich are applicable at and on the applicable Service Commencement Date, until the end of the year 2013”).

Rezultă așadar că .X. a înregistrat factura nr..X./22.12.2010 emisă de .X. IT GmbH Germania în conturile de cheltuieli în luna decembrie 2010, înainte de a se face tranșerul salariaților către HP/.X. chiar dacă toate obligațiile față de salariați (care s-au transferat ulterior, începând cu data de 01.04.2011) trebuiau să fie preluate de către HP/.X. (inclusiv costurile de disponibilizare) totuși sunt suportate de .X. sub denumirea de “costuri de tranziție”.

Coroborând lipsa documentelor „Anexa 4-A – Formulare de stabilire a prețului la furnizor” cu faptul că .X. nu a prezentat niciodată documente din care să rezulte dacă întradevăr suma achitată în decembrie 2010 drept costuri de tranziție a fost utilizată pentru achitarea de către HP/.X. a obligațiilor față de angajați stipulate în contractele colective de muncă, s-a constatat că sumele înregistrate în baza facturii nr..X./22.12.2010 sunt nedeductibile fiscal existând posibilitatea ca această operațiune lipsită de conținut economic să fi avut drept scop doar diminuarea impozitelor datorate bugetului de stat din România.

Cu privire la mesajul electronic de la directorul comercial HP, acesta este un document denumit „Confirmation of Position re Romania” a cărei relevanță în speță nu este clară. Din documentul respectiv nu rezultă că obligațiile la care se face referire sunt de fapt costuri de disponibilizare, disponibilizare care de altfel nu a avut loc în perioada verificată.

S-a considerat astfel că în baza documentelor justificative prezentate, acest serviciu plătit de .X. către societatea mama .X. IT GmbH Germania nu este pentru nevoile firmei.

Rezumând motivele pentru care echipa de control a considerat ca nedeductibile fiscal achizițiile înregistrate în baza facturii nr. .X./22.12.2010, acestea sunt:

- ▶ imposibilitatea verificării corectitudinii sumei facturate raportată la suma convenită prin contract, ca urmare a neprezentării Anexei 4-A - Formular de stabilire a prețului la furnizor;

- ▶ neprezentarea de documente din care să rezulte că obligațiile față de salariații care s-au transferat cu data de 01.04.2011 și care au fost preluate de către HP/.X. sunt egale cu suma înregistrată în baza facturii nr. .X./22.12.2010;

- ▶ neprezentarea de documente din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost refacturate ca atare de .X. clienților săi sau că acestea au fost incluse în valoarea serviciilor prestate de .X..

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, că aceste documente au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale, nefiind de natură să modifice situația de fapt constatată de acestea și nu justifică necesitatea efectuării cheltuielilor „Transition Charges” prin specificul activităților desfășurate și dacă aceste achiziții au fost folosite pentru operațiunile sale taxabile.

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Referitor la afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au subliniat prin RIF lipsa primirii unor documente justificative, care în fapt nu i-au fost solicitate anterior, așa cum se poate observa la pagina 89 din RIF unde se susține «lipsa documentelor din care rezultă necesitatea suportării de către .X. a “unui tarif de intrare în contractul cu HP/.X.” pentru a acoperi “anumite măsuri și obligații de resurse umane ale furnizorului” cum ar fi: “egalizarea valorii contabile a pensiilor angajaților transferați la valoarea de piață a acestora, reinstruirea angajaților transferați și garantarea locului lor de muncă”», deși organele de inspecție fiscală nu au cerut niciodată aceste documente, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că documentele la care se face referire sunt documente despre care societatea amintește pentru prima dată în cadrul punctului de vedere, dar fără a le anexa la acest punct de vedere.

Totodată, din analiza Capitolului VI “Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au precizat: “Faptul că prin Proiectul de RIF s-a menționat despre documentul pus la dispoziție din care rezultă că .X. a organizat o licitație pentru externalizarea unor servicii nu poate fi interpretat de contribuabil ca o acceptare din partea echipei de control a necesității achitării unui tarif de intrare în contractul cu HP/.X.” “Cu privire la acceptarea de către .X. a condiționării de către HP/.X. GmbH de introduce a unui tarif de intrare, acest aspect este relevant doar în măsura în care este susținut și de alte documente din care să rezulte necesitatea (din punct de vedere fiscal) suportării acestui tarif de către .X..”

De asemenea, din analiza raportului de inspecție fiscală, rezultă că la pagina 88, organele de inspecție fiscală au precizat: «*Nici în cadrul inspecției fiscale și nici anexat la acest punct de vedere, nu au fost prezentate documente din care să*

rezulte că .X. și .X. au solicitat un preț “pentru aderarea la proiectul de externalizare a serviciilor către furnizorii de servicii care au câștigat licitația organizată la nivel european”».

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat fiecare “Supliment 4–Prevederi financiare și de stabilire a prețului” și nu au identificat punctul unde este stipulat prețul pentru “aderarea la proiectul de externalizare”, în schimb au identificat la pct. “7.0 Prețuri de tranziție” faptul că se fac mențiuni despre “tranziție”, precizându-se: “Părțile au stabilit de comun acord activitățile de tranziție din Suplimentul 19 (Tranziție/ Transformare). Furnizorul va taxa aceste activități sub forma prețurilor de tranziție convenite în Anexa 4-A (Formulare de stabilire a prețului la furnizor).” Astfel, au fost mai multe solicitări de prezentare a acestor Anexe 4A, solicitări care au rămas fără rezultat. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că în aceste contracte locale se menționează doar despre “prețuri de tranziție” nu despre “prețul solicitat de .X. și .X. pentru aderarea la proiectul de externalizare a serviciilor.”

În ceea ce privește afirmațiile societății potrivit cărora:

- lipsa Anexei 4-A invocată de către echipa de inspecție fiscală de mai multe ori pe parcursul RIF-ului, nu ar trebui să impieteze asupra imaginii pe care organele de control ar fi trebuit să și-o creeze asupra tranzacției;

- a atașat în Anexa nr.5, în susținerea contestației și atașamentul 4-A cu mențiunea că în acesta se pot observa aceleași informații care sunt incluse și în documentul “Detailed calculations” (pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală în 09.10.2015);

- blocajul întâmpinat de organele de inspecție fiscală este nejustificat atâta vreme cât toate celelalte documente puse la dispoziție erau suficiente pentru crearea unei imagini complete și, în consecință, pentru analiza corectă din punct de vedere fiscal al tranzacției,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor prezentate în susținerea cauzei rezultă că Anexa nr.5 la contestație nu cuprinde Atașamentul 4-A (Formular de stabilire a prețului la furnizor), astfel încât organul de soluționare a contestației nu poate face nicio comparație între prețurile convenite prin contractul de externalizare și prețurile din documentul „Detailed calculations”.

De asemenea, se reține că societatea afirmă nejustificat că anexează un document pe care nu îl anexează de fapt, precum și faptul că respectivul document nu ar fi relevant pentru organele de inspecție fiscală, în condițiile în care acesta ar cuprinde prețurile unitare pentru fiecare serviciu IT contractant de .X. cu .X. și cu .X. GmbH și ar certifica faptul că sumele facturate (prețurile aplicate) ar fi cele convenite prin contracte.

Referitor la argumentele societății potrivit cărora în ceea ce privește temeiul legal de la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, referitor la existența unui contract, a îndeplinit condiția privind documentele atașate facturii nr..X./22.12.2010, precum și faptul că legislația fiscală nu impune persoanei impozabile să dețină niciun alt document adițional în afară de factura în original, iar considerentele de necesitate nu prezintă relevanță în determinarea deductibilității TVA, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în situația în care se solicită TVA, persoana impozabilă este obligată să justifice îndeplinirea în mod

cumulativ a condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, menționate mai sus.

Deoarece din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că societatea a înregistrat contravaloarea facturii nr. X./22.12.2010 în sumă de .X. lei în evidența contabilă în contul 628.07 «Cheltuieli cu serviciile prestate de terți», iar TVA în sumă de .X.,80 lei a fost înregistrată concomitent în conturile de 4427 «TVA colectată» și 4426 «TVA deductibilă» și având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a TVA aferentă.

Se reține că încheierea contractului de prestări servicii între părți cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a TVA aferente înscrise în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Astfel, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, prin însăși modul cum cele două părți au înțeles să reglementeze raportul dintre ele, consemnat în *“Supliment 4—Prevederi financiare și de stabilire a prețului”* la pct. *“7.0 Prețuri de tranziție”*: *“Părțile au stabilit de comun acord activitățile de tranziție din Suplimentul 19 (Tranziție/ Transformare). Furnizorul va taxa aceste activități sub forma prețurilor de tranziție convenite în Anexa 4-A (Formulare de stabilire a prețului la furnizor).”*, contractul nu a fost considerat a fi document primar pentru emiterea facturii în cauză.

De asemenea, potrivit art.11 din Codul civil, în vigoare la data efectuării operațiunilor: *“Nu se poate deroga prin convenții sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele moravuri.”*, or, potrivit dispozițiilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, actele normative care prin domeniul de reglementare, interesează ordinea publică, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale existente, iar voința juridică care stă la baza contractului trebuie sa se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate și nu să deroge de la acestea.

În speță, se reține și principiul de drept *“pacta sunt servanda”* care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative.

De asemenea, nu poate fi neglijată problema dovezii operației juridice în sens de negotium juris, în care scop se cere constatarea prin înscris a voinței părților (înscrisul este cerut ad validatem) sau existența unui început de dovadă scrisă care, completat cu alte probe, face dovada acestei operații.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura a anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Se reține faptul că dreptul de deducere al TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. [...]”

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia lipsa documentelor de plată între alte două societăți a determinat organele de inspecție fiscală să nu acorde deductibilitatea costului înregistrat în .X., aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la pagina 38 din raportul de inspecție fiscală este precizat „întrucât aceste informații și documente nu erau suficiente pentru a clarifica legalitatea și realitatea datoriei .X. către .X. IT GmbH, au fost solicitate și alte documente justificative din punct de vedere fiscal din care să rezulte concret de ce datorează .X. o sumă de bani pentru un transfer de angajați către alte firme, respectiv contractele individuale de muncă, contractul colectiv de muncă și dovada plății către persoanele transferate a acestor compensații.”

Se subliniază faptul că aceste documente au fost solicitate inițial pentru probarea necesității și realității operațiunii, doar pentru că inițial împuternicitul administratorului statutar a afirmat că această sumă este datorată de către .X. ca urmare a transferării începând cu luna aprilie 2011, a unor salariați către .X. , respectiv .X. și reprezintă compensații datorate ca urmare a încetării calității de angajați ai .X..

Așadar, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au considerat din propria inițiativă că este vorba de compensații datorate foștilor angajați, ci au avut în vedere explicațiile furnizate de împuternicitul administratorului statutar. Acesta a fost și motivul pentru care au fost solicitate documente din care să rezulte această obligație a .X. respectiv contractul colectiv de muncă și contractele individuale, iar societatea a pus la dispoziție contractul colectiv de muncă tocmai în încercarea de a demonstra că se datorează acele compensații.

Ulterior, după furnizarea altor argumente de către societate cu privire la motivele pentru care .X. datorează o sumă pentru transferarea unor angajați, au fost solicitate alte documente în susținere.

Totodată, se reține că niciunde în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au făcut nicio referire cu privire la condiționarea deductibilității cheltuielilor sau TVA de obligația de a efectua o plată. Dovada efectuării unei plăți este considerată doar un posibil document justificativ, doar cu rolul de a dovedi unele informații furnizate.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia prin refuzul dreptului de deducere a TVA este distorsionat efectul neutru al taxării inverse, bugetul de stat îmbogățindu-se fără justă cauză cu o sumă nedatorată, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

În conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „[...] persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹, 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.(2)- (6)”, iar potrivit art.150 alin.(2) din același act normativ „taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin.(2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125¹ alin.(2), chiar dacă este înregistrată în România conform art.153 alin.(4) sau (5).”

În conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, „înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.[..]”

Persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata TVA, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate în cauză, deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă -deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, iar obligația plății TVA de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că locul prestării serviciilor este acolo unde beneficiarul își are stabilit sediul activității economice, respectiv în România, astfel că persoana obligată la plata taxei este .X..

Legislația în domeniul TVA permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauză nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În speță, se reține și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat într-o speță similară prin adresa nr..X./02.06.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, prin care se precizează:

„[...] dacă pe parcursul verificărilor efectuate se constată că achizițiile intracomunitare pentru care operatorii economici și-au exercitat dreptul de deducere prin mecanismul taxării inverse și au dedus integral această taxă, au alocat în fapt aceste achiziții pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, organele de control pot anula taxa dedusă, în condițiile legii”.

De asemenea, se reține că dreptul de deducere a TVA se judecă exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prevăzute în cuprinsul Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel indiferent dacă deductibilitatea unei cheltuieli este sau nu recunoscută la calculul impozitului pe profit, existența dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielii respective se analizează exclusiv prin raportare la prevederile art.145-147¹ din Codul fiscal și la jurisprudența în domeniul TVA, iar prevederile referitoare la tranzacțiile efectuate între persoane afiliate nu sunt aplicabile și în ceea ce privește TVA, în același sens fiind și punctele de vedere ale direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimate în spețe similare prin adresele nr..X./01.11.2010 și nr..X./21.11.2011, anexate în copie la dosarul cauzei.

În consecință, societatea are obligația de a colecta TVA aferentă facturii nr..X./22.12.2010, dar pentru că nu a prezentat documente justificative din punct de vedere fiscal din care să rezulte îndeplinirea condițiilor de deductibilitate, TVA dedusă de contribuabil prin aplicarea taxării inverse, este nedeductibilă fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-BC .X./30.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

B.3). Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. datorează aceste obligații fiscale pentru facturile de reducere emise în anii 2011 și 2013, pe considerentul că sumele bugetate au fost diminuate la sfârșit de an din motive de regularizări, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea

contestației, societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte cum au fost stabilite costurile estimate și realizate.

În fapt, din analiza sumelor înscrise în fișele clienților afiliați coroborate cu datele din registrul jurnal pus la dispoziție în format electronic și cu formularele de facturi emise de către .X., organele de inspecție fiscală au identificat facturi de reducere acordate în anul 2011 și în anul 2013.

În lipsa documentelor justificative din care să rezulte de ce au fost acordate reducerile respective, organele de inspecție fiscală au constatat că diminuarea veniturilor cu suma de .X. lei, pentru anul 2011 și cu suma de .X. lei pentru anul 2013, s-a efectuat în mod nejustificat în baza facturilor de stornare, consecința fiscală fiind că acestea nu au fost luate în considerare, baza impozabilă calculată de contribuabil fiind majorată cu sumele din aceste facturi, stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au majorat TVA datorată de societate cu sumele din aceste facturi, respectiv cu suma de .X. lei în luna decembrie 2011 și cu suma de .X. lei în luna decembrie 2013, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2011 precizează:

“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.”

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004, dat în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“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.[...]

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Iar potrivit prevederilor art.138 din același act normativ:

“Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.137 alin.(3) lit.a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, rezultă că baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la art.137 alin.(1) lit.b) și c) din Codul fiscal, este formată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Totodată, se reține că baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

- dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

- în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

- în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.137 alin.(3) lit.a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

- în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

- în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

În raport de aceste prevederi legale, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a emis facturi de reducere în anii 2011 și 2013, pe considerentul că sumele bugetate au fost diminuate la sfârșit de an din motive de regularizări, în condițiile în care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte cum au fost stabilite costurile estimate și realizate, cu atât mai mult un document din care să rezulte că prețul contractului este la nivelul pieței.

În lipsa documentelor justificative din care să rezulte de ce au fost acordate reducerile respective, organele de inspecție fiscală au constatat că diminuarea veniturilor cu suma de .X. lei, pentru anul 2011 și cu suma de .X. lei pentru anul 2013, s-a făcut în mod nejustificat în baza facturilor de stornare, consecința fiscală fiind că acestea nu au fost luate în considerare, baza impozabilă calculată de contribuabil fiind majorată cu sumele din aceste facturi, stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au majorat TVA datorată de societate cu sumele din aceste facturi, respectiv cu suma de .X. lei în luna decembrie 2011 și cu suma de .X. lei în luna decembrie 2013.

Prin contestația formulată, societatea susține că sumele negative de pe facturile emise de .X. către clienții .X., .X. , .X., .X. și ERO provin din factura emisă de .X. Germania către .X. nr..X./01.12.2011, reprezentând costurile reale la nivelul societății. După primirea acestei facturi, societatea a avut posibilitatea de a ajusta costurile estimate inițial, cu valoare reală care s-a dovedit a fi mai mică în cazul licențelor SAP și a serviciilor de operare a platformelor hardware aferente sistemelor IT folosite de companiile .X. din România. În cazul facturii din 2013 emisă de .X. către .X. , suma negativă de pe factură provine din același mecanism de actualizare a costurilor estimate.

Astfel, societatea a prezentat în Anexa nr.6 a contestației următoarele documente:

a) Factura nr..X./28.12.2011 emisă de .X. către .X. pentru reducere conform contract servicii IT”, în două exemplare;

b) Print-ul unui mesaj dat de .X. , prin e-mail, în data de 28.12.2011, cu subiectul *“economii OPEX IT 2011”*, care cuprinde un tabel cu *“economie OPEX”* pentru fiecare client și cu următorul text: *“conform noilor prevederi din SLA-urile de prestări servicii între EOIR și B.U-uri, am reușit să livrăm în decembrie o serie de economii în OPEX. Reducerile obținute prezintă:*

- BIEC– reducere stabilită la nivel central de către .X. IT GmbH care se acordă sub forma unui discount pe serviciile furnizate central via .X. IT România;

- licențe SAP–rezultatul efortului continuu de a reduce costul licențelor SAP;

- CR-uri conform noilor clauze introduse în SLA-uri am însumat toate CR-urile finalizate de-a lungul anului 2011 și le-am facturat pe CAPEX. Aceste CR-uri reprezintă în cea mai mare parte dezvoltări pe sistemele ERP P8M, ERP P9M, ISU P6G însă și 2 noi aplicații pentru .X./X. în Paralel System.

Deoarece sistemele SAP sunt în proprietatea companiilor de distribuție facturarea pe CAPEX și capitalizările se fac pe .X./X. .”;

c) Printul unui mesaj dat de .X. , prin e-mail, în data de 20.12.2013, cu subiectul *“reconciliere pe SLA-uri”*, care cuprinde următorul text: *“Conform discuției*

noastre de la .X. după verificarea volumelor, am trimis o factură de reducere pe SLA-uri, pe baza reconcilierii, de X eur”;

d) fișa clientului .X.-2011;

e) un document fără denumire care cuprinde mențiuni cu privire la reducerile acordate, astfel:

“Reducere BIEC conform facturii nr..X./01.12.2011. Reducerea de .X. euro reprezintă o reducere primită pe factura emisă de .X. pentru serviciile de operare a platformelor hardware aferente sistemelor IT folosite de companiile .X. din România. Mai exact este vorba de o regularizare a acestor costuri. .X. a preluat și transmis către companiile .X. această reducere.

Reducere Licențe SAP, conform facturii nr..X./ 01.12.2011. În cazul licențelor SAP valoarea estimată inclusă în SLA-uri a fost de .X. euro în timp ce în costurile reale la nivelul anului 2011 au fost de .X. euro (factura nr..X.). Diferența de .X. euro a fost tratată astfel: .X. euro acordați mai departe ca reducere în business, iar diferența de .X. euro folosită pentru a compensa acele servicii din cadrul SLA-urilor pentru care s-a estimat și bugetat sume insuficiente la momentul aprobării și semnării contractelor comparativ cu nivelul costurilor.

Reducere de .X. euro reprezintă o regularizare realizată de SLA-ul dintre .X. și .X. prin care au fost recalulate costurile anumitor servicii ca diferență între valoarea estimată și bugetată în momentul semnării contractelor și valoarea efectivă a costurilor.”

f) Factura nr..X./01.12.2011 emisă de .X. către .X., exemplificând aici câteva din denumirile celor X de servicii înscrise: “.X. ”.

Din analiza documentelor enumerate mai sus, se observă că în tabelul fără denumire, înaintat prin Anexa nr.6, totalul coloanei *“Reducere BIEC conform facturii nr..X./01.12.2011”* are valoarea totală de 134.001, iar la poziția X din factura nr..X./ 01.12.2011 cu denumirea *“BIEC Adjustment services provided in 01/2011-12/2011”* este înscrisă valoarea .X. Euro. În același tabel, totalul coloanei *“Reducere licențe SAP conform facturii .X./ 01.12.2011”* nu apare nicio poziție cu această denumire sau cu această sumă.

Întrucât societatea nu a anexat în susținerea contestației niciun document din care să rezulte modul de calcul al costurilor realizate față de costurile estimate sau cum a fost calculată acea economie la care se face referire mai sus, doar corespondența dintre două societăți care au și calitatea de persoane afiliate nu poate fi considerată justificativă din punct de vedere fiscal pentru diminuarea veniturilor și a TVA colectată.

Având în vedere cele de mai sus, prin exercitarea rolului său activ, organul de soluționare a contestației a reținut ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere că în documentele prezentate în Anexa nr.6 la contestație, pentru această speță, se face referire la concilieri în baza cărora au fost acordate aceste reduceri și la documente justificative pentru aceste facturi de regularizări în minus, care nu sunt anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației a solicitat societății în data de 29.11.2011, printr-un e-mail, să coreleze facturile de regularizare cu documentele mai sus menționate și să le transmită Direcției generale de soluționare a contestațiilor.

Urmare solicitării, prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 2229/09.12.2016, societatea a precizat:

1) În ceea ce privește reducerea de .X. Euro, aceasta reprezintă o regularizare realizată pentru contractul de prestări servicii ("Service Level Agreement-SLA") dintre .X. și .X. Distribuție România SA, prin care au fost recalculat costurile anumitor servicii, ca diferență între (i) valoarea estimată și bugetată în momentul semnării contractelor și (ii) valoarea efectivă a costurilor.

Totodată, pentru anul 2013, societatea prezintă printr-un tabel, cum s-a obținut suma de .X. Euro, în baza serviciilor incluse în SLA, astfel, se reține spre exemplificare: "Operare și suport platformă SAP ERP":

- venit realizat înainte de regularizare: X Euro, conform poziției nr.X din Anexa nr.X din actul adițional nr..X./09.10.2013 la contractul .X. ";

- costuri realizate de .X. în 2013: .X. Euro, conform facturii nr..X./08.10.2013, poziția X, defalcată prin Anexa X-EBSI, poziția nr..X. "SAP Classic";

- venit care trebuia realizat: .X. Euro;

- diferența de regularizat: .X. Euro,

adăugând următoarele clarificări suplimentare:

- Coloana "Venit realizat înainte de regularizare" - reprezintă suma totală facturată de .X. în anul 2013, coloana "Suma în Euro" sub forma de rate lunare înaintate de emiterea facturii de regularizare, în conformitate cu contractul menționat în coloana "Contract";

- Coloana "Costuri realizate de .X. în 2013"- reprezintă costurile suportate de .X. cu prestarea serviciului;

- Coloana "Venit care trebuia regularizat" - reprezintă venitul pe care .X. ar fi fost în măsură să-l realizeze conform metodologiei de preț (cost+marjă de profit 5%). Valoarea rezultată reprezintă produsul dintre costurile realizate în anul 2013 (coloana "Suma în Euro") și factorul 1,05;

- Coloana "Diferența de regularizat"- reprezintă diferența dintre sumele (în Euro) din coloanele "Venit realizat înainte de regularizare" și "Venit care trebuia realizat".

În sprijinul celor de mai sus, societatea a anexat următoarele documente:

- Anexa 1: Calculație aferentă contractului Base Load Agreement ("BLA") pentru anul 2013;

- Anexa 2: Factura nr..X./08.10.2013 aferentă costurilor realizate de .X. prin contractul BLA, în anul 2013;

- Anexa 3: Act adițional pentru contractul nr..X. / 01.02.2013 privind SLA dintre .X. și .X. Gaz Distribuție SA.

2) Referitor la reducerile acordate în anul 2011:

"Reducere BIEC conform facturii nr..X./01.12.2011. Suma de .X. euro reprezintă o reducere primită conform facturii emise de .X. pentru serviciile de operare a platformelor hardware aferente sistemelor IT folosite de companiile .X. din România. În fapt, reducerea primită reprezintă o regularizare a acestor costuri, preluată și transmisă de către .X. mai departe companiilor beneficiare din România.

Din motive de simplificare, suma transmisă către companiile client a fost de .X. Euro, în loc de .X. Euro (valoarea exactă a reducerii de cost primită

de .X.). Practic, reducerea reală ar fi trebuit să fie mai mare cu .X. Euro. Reducerea nu a făcut obiectul aplicării marjei de profit.

Reducere Licențe SAP, conform facturii nr..X./ 01.12.2011. În cazul licențelor SAP valoarea estimată inclusă în SLA-uri a fost de .X. Euro, în timp ce în costurile reale înregistrate pentru anul 2011 au fost de .X. Euro (factura nr..X.). Diferența de .X. euro a fost alocată astfel:

- suma de .X. Euro a fost acordată mai departe ca reducere pentru companiile beneficiare, prin emiterea de facturi cu sume negative;

- diferența de .X. Euro a fost utilizată pentru a compensa serviciile din cadrul SLA pentru care au fost estimate și bugetate sume insuficiente la momentul aprobării și semnării contractelor, comparativ cu nivelul real al costurilor.”

“Pentru a se vedea toate compensările care au condus la neacordarea reducerii suplimentare de .X. Euro, se poate prezenta și calculația structurii de costuri și pentru anul 2011, însă datorită perioadei aglomerate specifice activităților de închidere de an financiar și existența a două seturi de date în format diferit (WinMentor și SAP) avem nevoie de o perioadă mai îndelungată de prelucrare a informațiilor.”

Din analiza documentelor de mai sus, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

→ pentru anul 2011, societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care să rezulte cum au fost stabilite costurile estimate și realizate, cu atât mai mult un document din care să rezulte că prețul contractului este la nivelul pieței;

→ pentru anul 2013:

- societatea a pus la dispoziția organului de soluționare a contestației doar un act adițional pentru majorarea valorii contractate nu și un act adițional pentru diminuarea valorii acestuia. Mai mult, având în vedere contractele de privatizare încheiate de grupul .X. cu statul roman și clauzele privind relațiile cu părțile afiliate incluse în aceste contracte, se reține că actul adițional pentru majorarea valorii contractate nu este aprobat de Adunarea Generală a Acționarilor sau de un alt organ de deliberare și decizie pentru acesta din urmă, așa cum se precizează în documentul de prezentare denumit „Informații TP-solicitare control fiscal .X.”;

- societatea s-a limitat la a prezenta într-un tabel cum “s-a obținut” suma de .X. Euro, fără să prezinte documente justificative din care să rezulte cum au fost stabilite costurile estimate și realizate, cu atât mai mult un document din care să rezulte că prețul contractului este la nivelul pieței;

- din analiza facturii nr..X./08.10.2013, emisă de .X. .X.GmbH către .X., se reține că la poziția X, se precizează “.X.” în valoare de .X. Euro, astfel că nu rezultă cum a fost calculată defalcarea prin Anexa .X.-A1-EBSI, pozițiile nr..X. “SAP Classic”, 2111 “AMR” și 2510 “SCADA”, așa cum susține societatea.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia nu este de acord cu afirmația conform căreia documentele justificative existente în cazul în care sumele facturate de .X. către societățile operaționale sunt majorate, trebuie să fie identice cu documentele justificative necesare pentru cazurile în care sumele facturate sunt diminuate. Astfel, când sumele bugetate sunt diminuate la sfârșit de an din motive de regularizări, această diminuare a sumelor facturate de .X. către societățile operaționale, nu este supusă procesului de aprobare prin CA și .X.. Din acest motiv,

documentele justificative existente pentru aceste facturi de regularizări în minus sunt sub forma facturilor de reduceri primite de .X., corespondenței privind informările trimise către societățile operaționale și calcule de regularizare întocmite de angajații .X., acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit prevederilor Legii privind societățile comerciale nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, Adunarea Generală a Asociaților este organul de deliberare și decizie al societății comerciale, singurul în măsură să exprime voința socială. Deoarece voința socială se formează la nivelul adunării generale, anumite operațiuni sau acte vor putea fi încheiate de societate numai după aprobarea prealabilă a adunării generale.

Astfel, se reține că prin diminuarea sumelor facturate de .X. către societățile operaționale, fără să fie supusă procesului de aprobare prin Adunarea Generală a Asociaților, .X. nu face dovada că voința societății nu a fost manifestată și exprimată prin organul său deliberativ și de decizie.

În ceea ce privește faptul că societatea nu a pus la dispoziție nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, niciun act adițional pentru diminuarea valorii contractate, se rețin următoarele:

Potrivit art.1166 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“Contractul este acordul de voințe dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic.”*, și, în principiu, încheierea oricărui contract este liberă potrivit principiului libertății de voință în materia contractelor însă acest principiu trebuie înțeles că nu este vorba de o libertate în general, ci de o libertate pe care o condiționează și o determină viața socială pe de o parte și dispozițiile cuprinse în normele legale pe de altă parte.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară trebuie analizată prin prisma contractului.

Se reține că art.1204 din Codul Civil, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: *„Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză”*.

Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, se reține că voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voință încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale

acestui, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

De asemenea, nu poate fi neglijată problema dovezii operației juridice în sens de *negotium juris*, în care scop se cere constatarea prin înscris a voinței părților (înscrisul este cerut *ad validatem*) sau existența unui început de dovadă scrisă care, completat cu alte probe, face dovada acestei operații.

Totodată, se reține că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, coroborat cu cele ale art.1272 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea sau echitatea le dau contractului, după natura lui.”*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat, de la care părțile nu se pot sustrage.

Se reține că efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speță, se reține și principiul de drept *“pacta sunt servanda”* care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative.

Prin urmare, rezultă că ne aflăm în prezența unui act juridic civil, a unui contract valabil încheiat, unde urmare a unei manifestări de voință, cele două părți contractante au avut înțelegeri valabil încheiate în scopul de a produce efecte juridice, înțelegeri ce trebuie respectate reciproc și care dau conținut contractului încheiat.

Față de cele ce preced, se reține că societatea avea obligația de a prezenta act adițional/acte adiționale pentru diminuarea valorii contractate.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au menționat ca și temei de drept, pentru care au procedat la determinarea suplimentară a TVA, art.137 alin.(1) din Codul fiscal, însă acesta a fost interpretat în mod eronat, deoarece organele de inspecție fiscală au determinat TVA aferentă veniturilor ajustate, în condițiile în care, în cazul .X., contrapartida efectiv obținută a fost cea stabilită la fundamentarea contractului, respectiv fără costurile omise a fi luate în considerare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit prevederilor legale citate mai sus, baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la art.137 alin.(1) lit.b) și c) din Codul fiscal, este formată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia nu este corectă presupunerea organului de control conform căreia facturile selectate și menționate la paginile 40-42 din RIF sunt facturi de reduceri comerciale/financiare, precum discount-urile de preț sau de volum, sconturile sau alte reduceri comerciale, pentru că aceste facturi sunt de regularizări datorate de diferențele între costurile bugetate

și costurile reale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au folosit niciodată expresia „reduceri comerciale” sau „reduceri financiare”. Expresia folosită de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală a fost de „reduceri” și reprezintă textul înscris de societate pe facturile respective.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia impunerea suplimentară a TVA colectată la nivelul .X., fără acordarea dreptului de deducere beneficiarilor (clienților .X.), organele de inspecție fiscală încalcă principiul neutralității, creându-se astfel o situație de îmbogățire fără justă cauză a bugetului de stat, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât dreptul se judecă raportat la fiecare caz în parte, conform legii, modul de înregistrare a operațiunilor la partenerii contractuali ai .X. nu constituie un criteriu în fundamentarea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală având obligația să respecte prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–BC .X./30.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

B.4). Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. beneficiază de dreptul

de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor, precum și a TVA aferentă, înscrise în facturile primite de la furnizori privind servicii IT, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu a probat cu documente că acestea au fost efectuate pentru realizarea de operațiuni impozabile/taxabile și obținerea de venituri.

În fapt, organele de inspecție fiscală au analizat eficientizarea activității .X. după externalizarea serviciilor IT, urmare încheierii contractelor cu .X. și .X. și au constatat că față de anul 2010, an în care serviciile IT au fost externalizate, începând cu anul 2011, ponderea acestei grupe de cheltuieli a crescut deși din informațiile furnizate de reprezentanții legali scopul externalizării a fost prestarea de servicii IT de înaltă calitate concretizată în final în scăderea costurilor cu aceste servicii și creșterea eficienței grupului .X..

S-a constatat însă că în loc de reducere, .X. a înregistrat o creștere a acestor costuri, ceea ce se concretizează apoi într-o creștere a costurilor tuturor clienților săi afiliați.

În lipsa informațiilor și documentelor justificative din care să rezulte motivul creșterii ponderii cheltuielilor cu serviciile IT, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- Suma de .X. lei pentru anul 2011,
- Suma de .X. lei pentru anul 2012,
- Suma de .X. lei pentru anul 2013,
- Suma de .X. lei pentru anul 2014,

reprezentând diferențele între ponderea calculată pentru anul 2010 și ponderile calculate pentru ceilalți ani, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Totodată, întrucât contribuabilul nu a justificat necesitatea efectuării acestei diferențe de cheltuieli în scopul efectuării de operațiuni taxabile în sfera TVA, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada desfășurării operațiunilor:

„(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.”

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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. [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că 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.

Totodată, în cadrul aceluși art.21 al Codului fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor, nu sunt deductibile fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a TVA. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede:

“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);

La art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare până la data de 31.12.2012.

Începând cu data de 01.01.2013 art.146 alin.(1), mai sus menționat, stipulează:

“(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BC .X./30.06.2016, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că întrucât societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.f), respectiv art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.46 alin.(1), respectiv pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru cheltuielile și TVA aferente serviciilor IT ce au fost externalizate, începând cu anul 2011.

În susținerea contestației, în Anexele nr.3.1 și nr.3.2 societatea a atașat documente ce au fost trimise în atenția organelor de inspecție fiscală în data de 09.10.2015, susținând că au fost prelucrate "incomplet", astfel:

- la pagina 31 din RIF, la observațiile aduse pentru factura nr.X./19.12.2011 emisă de .X. , acționarul majoritar al .X., către societate, se menționează faptul că documentele puse la dispoziție nu sunt însoțite de alte documente din care să rezulte că propunerile au fost acceptate, iar în Anexa nr.3.1, se regăsesc acceptanțele respective;

- la pagina 32 din RIF, la observațiile aduse pentru factura nr.X./09.12.2014 emisă de acționarul majoritar către .X., se precizează faptul că nu a fost pusă la dispoziție factura nr.X. emisă de .X., menționată pe factura

nr..X./09.12.2014, iar în susținerea contestației, în Anexa nr.3.2, se regăesc ambele facturi, precizând totodată faptul că aceste documente sunt importante din perspectiva înțelegerii modului de facturare implicat în prestarea serviciilor de către HP și .X. pentru că din aceste două facturi se observă că sumele sunt identice și că acționarul majoritar nu aplică nicio marjă de profit acelor sume refacturate către societate.

Având în vedere cele de mai sus, din analiza documentelor menționate mai sus, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

La pagina 31 din raportul de inspecție fiscală se menționează despre acceptante că au fost prezentate doar în limba engleză ca și factura nr..X./19.12.2011, iar la pagina 32 din raportul de inspecție fiscală se regăesc mai multe observații cu privire la documentele care ar fi trebuit anexate acestor facturi printre care și documentele din care să rezulte că propunerile au fost acceptate.

În susținerea contestației, societatea a anexat traduceri în limba română a facturilor nr..X./19.12.2011 și nr..X. emise de .X., și a celor trei acceptanțe, dar nu anexează documentele prin care clientul .X. a solicitat prestarea acestor servicii, documentele din care să rezulte dacă și cum au fost refacturate aceste cheltuieli către clientul .X..

Referitor la argumentul societății potrivit căruia la constatarea organelor de inspecție fiscală de la pagina 71 din RIF potrivit căreia nu au fost prezentate informații despre cum au fost stabilite de către .X. sumele pe care le facturează lunar HP/.X. din România pentru serviciile IT contractate, punctează fraza înscrisă tot de organele de inspecție fiscală la pagina 18 din RIF referitoare la factura nr..X. emisă de .X. către .X., prin care se precizează faptul că "factura are în spate facturi pentru aceeași valoare emise de .X.", acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au făcut referire la prețul la care .X. refacturează către .X. anumite servicii de la HP/.X., ci la prețurile convenite la semnarea contractului dintre .X. și .X., respectiv .X. GmbH din Germania.

În susținerea contestației, în Anexa nr.3.3, societatea a anexat documente în format .xls cu mențiunea că acestea cuprind situația costurilor estimate pentru anii 2013 și 2014, și mesajul de înaintare pentru transmiterea dosarului prețurilor de transfer, susținând că aceste documente demonstrează faptul că societatea respectă regulile privind prețurile de piață aplicate în tranzacțiile între afiliați. Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au subliniat prin RIF că nu au avut posibilitatea de a reconstitui traseul mărfurilor sau al serviciilor de la înregistrarea lor în conturile de cheltuieli ale .X. și până la înregistrarea în conturile de venituri, societatea precizează că această d.X.iere omite rolul de integrator de servicii și soluții IT pe care îl are .X., și nu de un simplu comerciant de bunuri.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că tocmai pentru că organele de inspecție fiscală au înțeles că .X. nu este doar un "revânzător" și că activitatea sa este una complexă, a solicitat acesteia să prezinte tipurile de tranzacții efectuate, iar în cadrul acestora să selecteze exemple reprezentative pe care să le detalieze pornind de la factură, d.X.ierea serviciilor prestate, contracte și documente privind realizarea efectivă a serviciilor prestate.

Observațiile organelor de inspecție fiscală de la pagina 37 din raportul de inspecție fiscală se referă chiar la facturile selectate de societate, facturi pentru care .X. a înaintat în data de 08.10.2015 documentul intitulat “Analizarea în detaliu a unei tranzacții din cadrul fiecărui tip de tranzacții”.

Mai concret, pentru fiecare factură care a stat la baza înregistrării unor venituri, societatea ar fi trebuit să pună la dispoziție documente justificative din punct de vedere fiscal, din care să rezulte necesitatea achiziționării bunurilor/serviciilor, proveniența bunurilor și serviciilor facturate, precum și modul de calcul al valorii contractate/facturate.

Astfel, pentru bunurile revândute ca atare, societatea ar fi trebuit cel puțin să indice proveniența (numele furnizorului și factura) și marja de profit practică, iar pentru serviciile IT, la nivelul fiecărui contract, dacă nu la nivel de factură emisă, să indice serviciile cumpărate de la .X. , serviciile cumpărate de la terți, serviciile prestate de salariații .X. și desigur marja de profit practică.

În ceea ce privește rapoartele de tip .xls înaintate în susținerea prestării unor servicii, se reține că acestea nu au caracter de document justificativ în lipsa unor elemente de legătură cu factura pe care o însoțesc sau cel puțin cu contractul înscris pe factură.

Se reține că nici în timpul inspecției fiscale, nici după discuția finală prin punctul de vedere și nici în susținerea contestației, societatea nu prezintă vreun document și/sau contract pentru servicii de tip SLA din care să rezulte cum a fost calculat costul efectiv al serviciilor prestate, societatea *“oprindu-se asupra câtorva tipuri de servicii incluse în SLA IT, pentru a exemplifica modul de stabilire a prețurilor”* subliniind faptul că *“o situație completă privind calculația prețurilor din cadrul contractelor de tip SLA IT poate fi pregătită într-un termen de cel puțin 2 luni pentru că necesită o perioadă îndelungată de colectare de informații”*.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au adus la cunoștința societății la fiecare întâlnire faptul că informațiile furnizate nu sunt complete, aspectele fiind consemnate și în rezumatele scrise întocmite pentru deplasările organelor de inspecție fiscală din lunile martie și aprilie 2016.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia .X. a mai fost subiectul unui control încrucișat, respectiv controlul provenit de la .X. Servicii Clienți .X., iar procesul verbal întocmit în urma acestui control încrucișat este dovada faptului că acea echipă de inspecție fiscală a înțeles să valorifice informațiile și documentele justificative existente la nivelul societății, precum și faptul că deși organul de control a primit nota explicativă trimisă către echipa de inspecție fiscală venită în control încrucișat de la .X., cât și atașamentele aferente (Anexa nr.3.3), informațiile transmise nu au fost prelucrate și de echipa de inspecție fiscală, astfel că abordarea acestora în realizarea controalelor încrucișate este periculoasă, inexplicabilă și care poate cauza prejudicii celorlalte companii din grupul .X. care se află în control, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că din conținutul celor două documente invocate de .X., respectiv procesul verbal încrucișat și a nota explicativă, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că valorificarea informațiilor și documentelor a însemnat în fapt menționarea că aceste informații și documente au fost prezentate de .X. pe propria răspundere.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia la pagina 70 din raportul de inspecție fiscală se precizează faptul că pentru funcția .X. de definire a cererii, aferentă activităților de identificare a nevoilor companiilor .X. clienți afiliați, nu a fost prezentat niciun exemplu concret din care să rezulte cum se exercită această funcție, cum are loc definirea cererii, care sunt etapele parcurse de la identificarea cererii și până la soluționarea acesteia, dar această negare a primirii de informații este contrazisă însăși de reținerile organelor de inspecție fiscală de la pagina nr.36 din raportul de inspecție fiscală referitoare la factura nr..X./20.02.2014 emisă de .X. către clientul afiliat .X. (document atașat în Anexa nr.3.8 a contestației), aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza paginii nr.36 din RIF se constată că lipsesc informațiile și documentele din care să rezulte proveniența bunurilor și serviciilor achiziționate pentru realizarea contractului nr..X./16.10.2014, respectiv facturile de achiziție, documentele de recepție ale acestor bunuri la .X., fișele de magazie etc., astfel încât nu se poate stabili nici furnizorul de la care a achiziționat .X. bunurile, nici dacă s-a mai intervenit asupra acestor bunuri de către angajații .X. și nici măcar marja aplicată de .X. la revânzare.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia *“pentru a întocmi o situație cu legătura între facturile de intrare și cele de ieșire, este nevoie de o anumită perioadă de timp care diferă în funcție de natura proiectelor IT, întrucât la nivelul societății o astfel de gestiune nu se realizează nefiind nicio obligație legală și nici cerută de management”*, este contrazisă de alte afirmații ale societății, dintre care amintim că prin documentul “Informații TP-solicitare control fiscal .X.”, aceasta a precizat următoarele *“Domeniul de activitate al .X. este bazat pe modelul de afaceri prin care societatea încheie contracte de servicii înnoite anual cu societățile din RU Ro precum și contracte anuale sau multianuale de implementare sisteme IT/ furnizare echipamente IT. Sumele facturate în baza contractelor de furnizare servicii se stabilesc anticipat pe baza unor costuri estimate și se regularizează la sfârșit de an în funcție de costurile reale”*.

Având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația societății potrivit căreia a așteptat o listă de facturi pentru care .X. să trimită această reconstituire.

În susținerea contestației, în Anexa nr.3.4, societatea a anexat documente ce susține că au fost transmise și organelor de inspecție fiscală, precizând că nu este de acord cu constatarea acestora potrivit căreia o listă de solicitări a rămas fără răspuns, conducând în opinia lor la imposibilitatea stabilirii stării de fapt, întrucât o serie din documente acoperă o parte semnificativă din solicitări, astfel:

- *nu au fost înaintate documente din care să rezulte modul de calcul al prețurilor unitare pentru serviciile externalizate către HP, respectiv .X.* - a atașat documente justificative pentru factura nr..X./13.12.2013 refacturată de .X. Germania și emisă inițial de .X., printre care documentul .xls “201312_.X._RO_BC_RU” ce oferă modul de calcul al prețului facturat;

- *nu au fost furnizate informații despre cum sunt delimitate serviciile prestate de HP, respectiv .X. în baza acelor contracte de externalizare, de serviciile de același tip prestate de către angajații .X.* - se poate consulta pagina nr.33 din dosarul prețurilor de transfer și răspunsul la Dispoziția de măsuri nr..X./01.02.2016, prin care au fost exemplificate contracte locale între .X. și .X. , respectiv .X. care nu fac parte din categoria serviciilor MWP, .X. și .X.;

- nu au fost prezentate comenzile clienților afiliați pentru serviciile achiziționate de la HP, respectiv .X. , altele decât cele cuprinse în contractele de externalizare” - a atașat documente justificative pentru factura nr..X. emisă de .X. către .X. .X. SA (.X.), printre care și un document în format .xls intitulat “Lista ordine 2014.xlsx” ce cuprinde comenzile emise de .X. în anul 2014, atât pentru serviciile prestate de .X..X. România, cât și pentru asistență IT oferită de angajații .X..

Având în vedere cele de mai sus, se reține că la paginile nr.45-47 din raportul de inspecție fiscală sunt prezentate motivele detaliate pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat informații și documente din care să rezulte motivul pentru care ponderea unei grupe de cheltuieli a crescut după externalizarea unor servicii IT către HP, respectiv .X. , începând cu data de 01.04.2011, deși scopul declarat al acestei operațiuni era reducerea costurilor.

La pagina 46 din raportul de inspecție fiscală sunt cuprinse motivele care au stat la baza stabilirii de sume suplimentare, fiind enumerate printre altele, următoarele aspecte:

- nu au fost furnizate informații despre cum sunt delimitate serviciile prestate de HP, respectiv .X. în baza acelor contracte de externalizare, de serviciile prestate în baza altor comenzi;

- nu au fost furnizate informații despre cum pot fi delimitate serviciile prestate de HP, respectiv .X. în baza acelor contracte de externalizare, de serviciile de același tip prestate de către angajații .X..

Nici în timpul inspecției fiscale, nici prin punctul de vedere și nici prin prezenta contestație, societatea nu a furnizat informații concrete cu privire la diferențele dintre serviciile prestate de HP, respectiv .X. în baza acelor contracte de externalizare și serviciile denumite la fel, prestate de către angajații .X..

Din analiza documentelor prezentate în Anexa nr.3.4, se reține că acestea au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale, nefiind de natură să modifice situația de fapt constatată de acestea. Astfel, se reține că societatea a înaintat în susținerea contestației, contracte și anexe la contracte, însă aceste documente probează numai existența unui cadru legal pentru prestările de servicii, nu și necesitatea prestării acestora.

În susținerea contestației, în Anexa nr.3.5, pentru a infirma constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia .X. nu a prezentat niciun document în legătură cu faptul că acordul de externalizare s-a încheiat în condiții avantajoase de preț, societatea atașat un document denumit „*Externalizarea de servicii de infrastructură IT administrate referitoare la centrul de date, mediu de calcul pentru utilizatori finali și servicii de rețea în cadrul grupului .X.*”, susținând că acesta reprezintă traducerea în limba română a publicării suplimentului la Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, în care se aduce informarea referitoare la licitația publică realizată de .X. pentru externalizarea anumitor servicii, document ce conține condițiile pe care societățile câștigătoare trebuiau să le respecte, garantând astfel condițiile optime de prestare a serviciilor către beneficiarul final, respectiv societățile din cadrul grupului .X..

Având în vedere cele de mai sus, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au solicitat informații și documente din care să rezulte că aceste contracte au fost încheiate în condiții

avantajoase de preț, solicitarea a vizat doar explicarea afirmațiilor societății cu privire la reducerea de costuri, prin documentul denumit „Informații TP-solicitare control fiscal .X.”, înaintat prin e-mail în data de 14.05.2015 și apoi prin documentația întocmită pentru dosarul prețurilor de transfer.

Prin urmare, se reține că nici în timpul inspecției fiscale, și nici în susținerea contestației, societatea nu a furnizat explicații cu documente în susținere din care să rezulte de ce după externalizare a crescut în loc să scadă ponderea grupei de cheltuieli care include și serviciile prestate de terți.

.X. a atașat în Anexa nr.10 la contestație, spre exemplificare, documentele “.X. -Order nr.1532”, “.X. -Order nr.1834”, “.X. -Order nr.2017” și “Proces verbal de predare nr.1834/12.12.2014”, “Proces verbal de predare nr.2017/18.12.2014”, “Proces verbal de predare” din data de 16.12.2014, respectiv 17.12.2014, susținând că aceste exemple demonstrează că .X. nu reprezintă un simplu agent de refacturare a serviciilor de la HP/.X., iar afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia “prin refacturarea acestor costuri și adăugarea marjei de profit, .X. crește costurile pentru clienții săi din cadrul grupului .X.” este o pură speculație.

Din analiza documentelor prezentate în Anexa nr.10 menționată mai sus, organul de soluționare a contestației reține că acestea nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, ca exemplu operațiunile cu echipamente nefiind însoțite de documente din care să rezulte proveniența bunurilor date ca exemplu (de unde au fost achiziționate de .X. și la ce preț) precum și modul de facturare (dacă bunul a fost vândut ca atare sau dacă asupra lui s-a intervenit cu un serviciu, precum și prețul de vânzare).

Referitor la argumentul societății potrivit căruia constatarea organelor de inspecție fiscală, respectiv *“din informațiile furnizate de reprezentanții legali ai .X. s-a reținut că refacturarea către clienți a serviciilor de tip SLA achiziționate sau prestate de către .X., se face pe bază de chei de alocare, dar nu au fost furnizate nici informații și nici documente despre modul de stabilire a acestor chei de alocare și care sunt pentru fiecare client persoană afiliată”*, informație ce este contrazisă de constatările menționate tot de organele de inspecție fiscală în cadrul capitolului III.1 din raportul de inspecție fiscală, de exemple furnizate în cadrul documentului *“Analizarea în detaliu a unei tranzacții din cadrul fiecărui tip de tranzacție”*, cât și în dosarul prețurilor de transfer la paginile 51-53, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la pagina 71 din raportul de inspecție fiscală se regăsesc precizările detaliate pentru informațiile puse la dispoziție de societate prin dosarul prețurilor de transfer, respectiv: *“au fost enumerate elementele în baza cărora au fost stabilite cheile de alocare practice de .X. (dar nu și cifre în legătură cu acestea)”*. Se constată astfel că deși organele de inspecție fiscală au precizat clar care sunt elementele care lipsesc, societatea se limitează la a enumera din nou denumirile cheilor de alocare, elemente necesare dar nu suficiente pentru a stabili modul de calcul al sumelor facturate între persoanele afiliate.

Având în vedere că pentru această speță, societatea depune în susținerea contestației documentele menționate în “Opis anexe contestație”, traduceri unor documente anexate contestației, înaintate de societate cu adresa

nr.X./X. -GFX, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1736/15.09.2016, precum și faptul că societatea invederează următoarele:

- Deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în conturile 625, 628, 641, 642 și 645 nu a fost analizată în mod individual potrivit prevederilor art.21 din Codul fiscal;

- Suma de .X. lei aferentă anilor 2011-2014, a fost determinată pe baza unui calcul aritmetic bazat pe ponderi de cheltuieli, independent de existența unor contracte pentru înregistrarea cheltuielilor în conturile contabile sau a unor documente justificative existente pentru fiecare tranzacție (cu persoane afiliate sau independente față de .X.);

- Modul în care a fost limitat deductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferentă nu este prevăzut în niciun act normativ care reglementează calculul și plata impozitelor și taxelor în România;

- Principalele proiecte IT derulate de .X. în perioada 2010-2014 au condus și la o creștere a costurilor operaționale dat fiind că numărul de sisteme IT a crescut atât din punct de vedere al numărului de aplicații, cât și din punct de vedere al arhitecturii hardware (numărul de servere, capacitate de stocare, număr echipamente de rețea etc.), spre exemplificare câteva cifre reprezentative pentru perioada 2011-2014, comparativ cu anul 2010:

~ 115 de servere noi;

~ 70 de echipamente noi de stocare, reprezentând 410.000 GB;

~ 35 de locații .X. în care s-au realizat proiecte de modernizare/extindere rețea IT;

~ 100 de switch-uri noi;

~ 100 de routere noi.

- Nu au fost luate în considerare transformările de natură comercială sau modificările unor fluxuri de afaceri, spre exemplificare, transformarea de ordin comercial cu un impact semnificativ în nivelul costurilor .X. pentru perioada 2011-2014 reprezentată de serviciul de furnizare a drepturilor de utilizare licențe SAP pentru segmentul gaz,

organul de soluționare a contestației a reținut ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, Direcția de generală de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr.A_SLP nr.x/05.12.2016, a solicitat Administrației județene a finanțelor publice .X. să precizeze care au fost considerentele pentru care nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil pentru determinarea impozitului pe profit datorat, precum și a TVA aferentă, având în vedere cele de mai sus.

Urmare solicitării, prin adresa nr.BCG_AIF .X./ 09.12.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP x/09.12.2016, organele de inspecție fiscală au precizat:

În anul 2010, până la semnarea contractului de externalizare a unor servicii IT către HP/.X. , aceste servicii erau prestate de către .X. cu angajații săi sau cu ajutorul unor firme neafiliate din România către celelalte firme din grupul .X. România.

Ca urmare a semnării contractului de externalizare din decembrie 2010 dintre .X. IT GmbH și HP/.X. Germania, începând cu data de 01.04.2011, unii dintre angajații .X. au fost transferați către HP/.X. prestând aceleași servicii, pentru aceeași clienți, schimbându-se astfel ponderea cheltuielilor cu serviciile prestate de terți în total cheltuieli înregistrate de către .X.. Fiind vorba de niște prestări de servicii înregistrate în conturile de cheltuieli pentru care .X. nu a indicat niciodată dacă și cum se regăsesc aceste cheltuieli în veniturile înregistrate, în afară de contracte au fost solicitate și explicații și documente din care să rezulte necesitatea și realitatea prestării acestora.

Scopul declarat de .X. prin documentul denumit "Informații TP - solicitare control fiscal .X.", înaintat prin e-mail în data de 14.05.2015 și apoi prin documentația întocmită pentru dosarul prețurilor de transfer, a semnării contractelor de externalizare, a fost scăderea costurilor unitare cu aceste servicii IT externalizate sau cu alte cuvinte aceste servicii ar fi trebuit să devină mai ieftine decât atunci când erau prestate de către aceleași persoane dar în calitate de angajați ai .X. și nu ai HP/.X. .

Subliniem faptul că nu a fost analizată creșterea volumului cheltuielilor cu serviciile IT, deoarece orice creștere a volumului unei activități generează o creștere a cheltuielilor dar nu același lucru se poate spune despre ponderea unei grupe de cheltuieli în totalul cheltuielilor unei societăți care în mod normal se diminuează atunci când scad costurile unitare ca urmare a unor măsuri de eficientizare.

În timpul inspecției fiscale s-a efectuat o analiză a ponderii cheltuielilor cu acest tip de servicii în total cheltuieli înregistrate de .X. pentru a se vedea dacă în urma externalizării salariaților către HP/.X. aceste cheltuieli (conturile 628, 625, 641, 642 și 645) au scăzut ca pondere (nu ca volum absolut) față de perioada când serviciile respective erau prestate de angajații .X.. Din explicațiile și documentele furnizate în timpul inspecției fiscale a rezultat că persoanele care au fost transferate de la .X. la HP/.X. au continuat să presteze aceeași activitate numai că începând cu luna aprilie 2011 cheltuielile cu serviciile IT externalizate nu mai erau reflectate în cheltuielile cu salariații .X., ci ar fi trebuit să se regăsească în cheltuielile cu serviciile prestate de alții (cont 628).

Astfel, există grupa de cheltuieli legată direct de cheltuielile cu toate serviciile IT prestate de către .X., această grupă fiind compusă din cheltuielile aferente salariaților cum sunt salarii, transport, tichete de masă, contribuții sociale (conturile 625, 641, 642 și 645) plus cheltuielile cu serviciile prestate de către terți (628).

În cadrul acestei grupe de cheltuieli, după externalizarea unor servicii IT, a crescut ponderea cheltuielilor cu serviciile prestate de terți concomitent cu scăderea ponderii cheltuielilor aferente salariaților.

Dacă urmare externalizării serviciilor către HP/.X. ar fi scăzut întradevăr costurile unitare atunci ponderea acestei grupe (conturile 628, 625, 641, 642 și 645) în totalul cheltuielilor înregistrate de .X., ar fi trebuit să scadă sau să rămână măcar la nivelul anului 2010.

Cheltuielile aferente salariaților (salarii, transport, tichete de masă, contribuții sociale) au fost luate în calcul pentru a putea calcula procentele cu care a crescut ponderea cheltuielilor cu serviciile IT în totalul cheltuielilor înregistrate de .X., după externalizarea serviciilor IT către HP/.X. .

Pornind de la constatarea că ponderea acestei grupe de cheltuieli a crescut după externalizarea serviciilor către HP/.X. a rezultat că acest lucru a fost

posibil ca urmare a faptului că în realitate costurile unitare ale serviciilor prestate de HP/.X. au crescut față de perioada în care aceleași servicii erau prestate de aceleași persoane dar în calitate de angajați ai .X..

În această situație s-a constatat că ulterior externalizării a crescut costul serviciilor deci diferența dintre cheltuielile cu serviciile prestate de HP/.X. și cumpărate de .X. și cheltuielile cu aceleași servicii dacă ar fi fost prestate de .X. cu propriii săi angajați este nedeductibilă fiscal.

Această diferență a fost calculată prin Anexa 1 la raportul de inspecție fiscală și reprezintă partea nedeductibilă fiscal din cheltuielile cu serviciile prestate de HP/.X. , nicidecum din grupa de cheltuieli folosită la calculul ponderilor.

Acest aspect a fost precizat contribuabilului și prin raportul de inspecție fiscală împreună cu precizarea că s-a recurs la această metodă ca urmare a neprezentării de documente justificative din punct de vedere fiscal din care să rezulte necesitatea și realitatea serviciilor prestate de HP/.X. S România .

Astfel, pentru serviciile achiziționate de la HP/.X. ca urmare a încheierii contractului de externalizare a unor servicii IT între .X. IT GmbH și HP/.X. Germania, .X. nu a prezentat documente din care să rezulte dacă prețurile facturate de HP/.X. sunt prețurile convenite prin contractele-cadru și nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste servicii au fost refacturate către clienții din grupul .X. România, echipa de control nu a putut verifica pe de o parte dacă prețurile practicate sunt cele din contract, iar pe de altă parte dacă serviciile au fost efectiv prestate deoarece acestea au fost prestate începând cu aprilie 2011 de către HP/.X. direct către clienții .X. din cadrul grupului .X. România.

Pentru a putea verifica dacă toate serviciile achiziționate de la HP/.X. sunt deductibile fiscal a fost solicitată o situație din care să rezulte modul de refacturare către clienții din cadrul grupului .X. România a cheltuielilor înregistrate în baza facturilor de la HP/.X. , situație care nu a fost pusă la dispoziție, motivul invocat de .X. fiind faptul că nu au o evidență a cheltuielilor efectuate pentru fiecare contract încheiat cu clienții săi.

Din documentele prezentate rezultă că au fost prestate o parte din serviciile IT către clienții .X. din grupul .X. din România numai că nu s-a putut determina dacă au fost efectiv prestate toate serviciile IT înregistrate pe cheltuieli de la HP/.X. și dacă prețurile sunt cele stipulate prin anexele la contractele cadru, respectiv prin Anexele (Suplimentele) 4-A pe care .X. nu le-a prezentat niciodată.

Interpretând însă legislația fiscală și în spiritul său, s-a ajuns la concluzia că deși sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru a considera toate achizițiile de la HP/.X. ca fiind nedeductibile fiscal, întrucât nu au fost prezentate documente în susținere, nu s-a optat pentru această soluție, astfel încât în lipsa colaborării .X., a fost căutată o metodă de a calcula cât din aceste achiziții sunt în fapt tranzacții lipsite de conținut economic a căror scop real a fost diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că aspectele de mai sus, semnalate de societate au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale, nefiind de natură să modifice situația de fapt constatată.

În consecință, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă faptul că contractele de externalizare a unor servicii IT semnate de .X. cu HP/.X. din România, au fost încheiate în baza contractului semnat în decembrie

2010 în Germania, între .X. și HP/.X. GmbH, contract obligatoriu pentru .X., iar justificarea necesității încheierii acestui contract a fost reducerea costurilor cu acest tip de servicii, se reține că nici în susținerea contestației, societatea nu a anexat documente din care să rezulte motivele creșterii costurilor cu serviciile prestate de terți după această externalizare.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, întrucât legislația fiscală prevede că societatea este cea care trebuie să probeze că achizițiile au fost efectuate în folosul societății pentru realizarea de operațiuni impozabile și obținerea de venituri, în caz contrar aceste achiziții sunt nedeductibile fiscal, organul de soluționare a contestației reține că .X. nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil precum și a TVA aferentă, înscrisă în facturile primite de la furnizori privind servicii IT, întrucât nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației nu a probat cu documente dacă acestea au fost efectuate în folosul societății pentru realizarea de operațiuni impozabile și obținerea de venituri.

Însă, întrucât pentru partea de servicii IT, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar obligații fiscale pe bază de analiză economică și pe bază de ponderi, plecând de la faptul că din documentele prezentate rezultă că au fost prestate o parte din serviciile IT către clienții .X. din grupul .X. din România numai că nu s-a putut determina dacă au fost efectiv prestate toate serviciile IT înregistrate pe cheltuieli de la HP/.X. și dacă prețurile sunt cele stipulate prin anexele la contractele cadru, respectiv prin Anexele (Suplimentele) 4-A pe care .X. nu le-a prezentat niciodată, acordând parțial dreptul de deducere pentru o parte din servicii IT, organul de soluționare reține că, în speță, sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”*

Referitor la lipsa de temei a modalității de stabilire a cuantumului considerat nedeductibil de către organele de inspecție fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că de la pagina 45 și până la pagina 48 din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au detaliat motivele pentru care au trebuit să recurgă la acest calcul aritmetic, precum și modul de stabilire a grupei de cheltuieli a cărei pondere ar fi trebuit să scadă după externalizarea unor servicii IT către HP/.X..

Rezumând aceste precizări, se reține că suma cheltuielilor considerate nedeductibile reprezintă cheltuieli cu serviciile prestate de HP/.X., care nu au putut fi determinate la control, deoarece societatea nu a prezentat informații și documente în baza cărora organele de inspecție fiscală să poată stabili cu exactitate care au fost costurile unitare ale acestor servicii atunci când au fost prestate în anul 2010 de către angajații .X. și care au fost costurile unitare pentru aceleași servicii, după externalizare când erau prestate de HP/.X. când o parte din angajații .X. au fost transferați.

Sumele înregistrate în celelalte conturi de cheltuieli au fost folosite doar pentru calcularea unor ponderi care să poată fi comparate, iar concluzia societății că suma de .X. lei include și cheltuieli cu personalul său de detașare și

transport este o concluzie eronată și nu are la bază constatările din raportul de inspecție fiscală.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *“suma de .X. lei (fără ajustări de curs de schimb) majorează costurile anuale .X. pe contul 628 pentru fiecare exercițiu fiscal din perioada 2011-2014. Astfel prin metoda aritmetică aplicată, organele de inspecție fiscală fac într-adevăr o comparație, dar într-un mod neadecvat”*. Din acest motiv este *“total neadecvată raportarea la anul de referință 2010, fără efectuarea unei ajustări care să țină cont de modificările modelului comercial survenite începând cu anul 2011 (i.e modificări ce au dus la majorarea cheltuielilor înregistrate în contul 628)”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat creșterea ponderii cheltuielilor nu creșterea cheltuielilor deoarece creșterea volumului de activitate înseamnă implicit și creșterea cheltuielilor dar nu neapărat și creșterea ponderii acestora mai ales atunci când obiectivul declarat este cel de reducere a costurilor.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia calculul aritmetic aplicat de organele de inspecție fiscală se suprapune cu alte măsuri înștiințate de organul de control, prin care aceeași cheltuială este impozitată de mai multe ori în cadrul grupului .X. și chiar în cadrul aceleiași societăți, un astfel de exemplu este reîntregirea veniturilor înfăptuită de organul de control la anul 2012 (capitolul IV.3 din RIF), care a determinat un impozit suplimentar pentru societate calculat pe baza serviciilor de tipul “Base account” facturate de .X. , iar concomitent cu reîntregirea veniturilor, organele de inspecție fiscală au limitat deductibilitatea sumelor înregistrate în contul 628, care cuprinde și facturile primite de la .X. , acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că stabilirea cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente externalizării unor servicii IT către HP/.X. nu au nicio legătură cu faptul că societatea a “omis” să înregistreze unele venituri în anul 2012, venituri care au la bază conform explicațiilor date tot de .X., cheltuieli înregistrate în baza facturilor emise de .X. .

Referitor la argumentul societății potrivit căruia Anexa nr.4 la contestație cuprinde și o situație în care au fost prezentate cheltuielile din cadrul conturilor 625, 628, 641, 642 și 645 care au fost considerate deja nedeductibile de către societate pe parcursul perioadei 2010-2014, iar dacă organul de control a limitat încă o dată aceste cheltuieli, atunci ar fi trebuit să excludă costurile nedeductibile din anii anteriori, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- calculul aritmetic efectuat de organele de inspecție fiscală a avut la bază cheltuielile înregistrate în evidența contabilă de către societate și nu în registrul de evidență fiscală, iar scopul a fost stabilirea sumei nedeductibile fiscal aferente prestărilor de servicii efectuate de către HP/.X. și înregistrate în contul 628 “Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”;

- conform notelor contabile puse la dispoziție în format electronic coroborate cu înregistrările din registrul de evidență fiscală, organele de inspecție fiscală nu au identificat facturi de prestări servicii emise de HP/.X., înregistrate în acest cont și considerate de contribuabil ca fiind nedeductibile fiscal.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia una din marile deficiențe identificate în cadrul calculului aritmetic este faptul că organele de inspecție fiscală au considerat întreaga valoare a TVA aferentă cheltuielii de .X. lei ca o cheltuială nedeductibilă, dar fără să analizeze în mod distinct natura fiecărui cost inclus în conturile contabile 625, 628, 641, 642 și 645, iar prin acest mod de calcul a fost creată o situație contrară prevederilor Codul Fiscal, prin care organul de control a considerat faptul că 14,12% în anul 2011, 18,28% în anul 2012, 9.01% în anul 2013 și 12,84% în anul 2014 din valoarea cheltuielilor cu personalul, avantajele în natură, tichetele de masă, asigurările și contribuțiile sociale, reprezintă bază impozabilă din perspectiva TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal aferente prestărilor de servicii efectuate de X/.X. și înregistrate în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile prestate de terți";

- celelalte conturi au fost utilizate doar pentru acuratețea calculului ponderii, iar afirmația societății că organele de inspecție fiscală au calculat TVA pentru cheltuielile cu personalul, avantajele în natură, tichetele de masă, asigurările și contribuțiile sociale, este contrazisă de constatările de la pagina nr.61 din RIF, unde se precizează *"în lipsa informațiilor și documentelor justificative din care să rezulte motivul creșterii ponderilor cheltuielilor cu serviciile IT, din punct de vedere fiscal, sumele aferente diferențelor între ponderea calculată pentru anul 2010 și ponderile calculate pentru ceilalți ani sunt nedeductibile la calcul impozitului pe profit."*

Prin urmare, având în vedere faptul că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă faptul că organele de inspecție fiscală nu au aplicat TVA la cheltuielile cu salariile, contribuțiile sociale, tichete de masa etc., nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul societății potrivit căruia prin aplicarea cotei de TVA pentru aceste cheltuieli, organul de control consideră indirect că operațiunile care stau la baza acestor cheltuieli ar fi generat în primă fază un TVA deductibil și drept urmare, prin limitarea aritmetică, doresc să anuleze această presupusă deducere incorectă a TVA, motiv pentru care orice limitare înfăptuită asupra cheltuielilor care nu sunt subiect de TVA este nelegală și constituie o încălcare a principiilor d.X.ise la art.126 din Codul fiscal.

După analizarea motivelor de fapt și a temeiurilor de drept cuprinse în deciziile CJUE invocate de societate, organul de soluționare a contestației reține că situațiile de fapt sunt diferite, societatea se prevalează de aceste decizii ale CJUE, doar pentru faptul că acestea cuprind și temeiuri legale invocate spețelor care au stat la baza emiterii deciziei de impunere la .X..

Spre exemplificare:

- Decizia C-16/03 Tolsma: Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 7 alin.(1) din prima directivă 89/104/CEE a Consiliului din 21.12.1988 de apropiere a legislațiilor statelor membre cu privire la mărci (JO 1989, L 40, p.1), astfel cum a fost modificat prin Acordul privind Spațiul Economic European din 2.05.1992 (JO 1994, L 1, p. 3) (denumită în continuare "directiva"). Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Peak Holding, AB și Axolin-Elinor AB fostă Handelskompaniet Factory Outlet, în ceea ce privește

modul în care Factory Outlet a comercializat un lot de îmbrăcăminte care poartă marca de vârf de cometă de performanță, a cărei titular este Peak Holding, AB;

- Decizia C-277/14 .X.: Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între .X. din Łódź, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a recunoaște dreptul de deducere a TVA achitată în amonte de .X. Stehcemp pentru unele operațiuni considerate suspecte. În cursul anului 2004, .X. Stehcemp a efectuat mai multe achiziții de motorină, pe care a utilizat-o în cadrul activității sale economice. Facturile aferente acestor achiziții de carburant au fost emise de Finnet sp.zo.o. iar .X. Stehcemp a procedat la deducerea TVA achitată pentru aceste achiziții de carburant. În urma unui control fiscal, administrația fiscală, prin decizia din 5 aprilie 2012, nu i-a recunoscut dreptul de deducere a TVA pentru motivul că facturile referitoare la achizițiile de carburant menționate fuseseră emise de un operator inexistent;

- Decizia C-349/96 Card Protection Plan: Aceste întrebări au fost ridicate în cadrul unui litigiu între Card Protection Plan Ltd și comisarii de vămi și accize, care sunt responsabili pentru colectarea TVA în Regatul Unit, în ceea ce privește aplicarea unei scutiri de la TVA în conformitate cu secțiunea 17 și anexa 6, grupa 2, din Legea privind TVA 1983. CPP oferă posesorilor de carduri de credit, cu privire la plata unei anumite sume, un plan destinat să-i protejeze împotriva pierderilor financiare și inconveniente care rezultă din pierderea sau furtul de carduri lor sau a altor elemente, cum ar fi cheile de la mașini, pașapoarte și documente de asigurare;

- Decizia C-442/05 Zweckverband: Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Oschatz și Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien - organism intercomunal de furnizare a apei potabile și de evacuare a apelor reziduale din districtul Torgau-Westelbien, având ca obiect aplicarea sau neaplicarea unei cote reduse a TVA pentru operațiunea de racordare individuală a instalației hidraulice a unui imobil la rețeaua de furnizare a apei.

- Deciziile C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și Others: Această întrebare a fost ridicată în cadrul unui litigiu între mai mulți întreprinzători sau practicieni profesionale și diferite departamente ale Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agenția de Administrare Fiscală de Stat) privind deducerea TVA plătită pentru tranzacțiile efectuate înainte de începerea activității lor;

- Decizia C-465/03 Kretztechnik AG: Întrebările au fost formulate în cadrul unui litigiu între Kretztechnik AG și Oficiul Fiscal District Linz cu privire la refuzul acestuia din urmă de a permite acestei societăți de deducere a TVA plătită de acesta cu privire la livrările legate de emisiunea de acțiuni în scopul aditerii sale la Bursa din Frankfurt (Germania);

- Decizia C-104/12 Becker: Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Köln-Nord și domnul Becker, cu privire la dreptul de deducere a TVA achitată în amonte de domnul Becker, aferentă unor onorarii avocațiale legate de o procedură penală împotriva acestuia din urmă în calitatea sa de administrator și asociat principal al unei societăți cu răspundere limitată.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea

titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–BC .X./30.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–BC .X./30.06.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

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

DIRECTOR GENERAL
X