



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17

Sector 5 , .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax :+021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 145 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./18.12.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./15.12.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/18.12.2014, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., cu sediul în .X.,.X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J.X., având Cod Unic de Înregistrare .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-IL .X./30.09.2014 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014”) emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 și are ca obiect suma totală de .X. lei, reprezentând:

- **impozit pe profit în sumă de .X. lei;**
- **dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente impozitului pe profit;**
- **penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente impozitului pe profit;**
- **taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;**
- **dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale din anul 2009.

La data formulării contestației, S.C. .X. S.R.L. figurează la poziția nr.X din Anexa 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3749/2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv 24.10.2014, potrivit confirmării de primire RX, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data expedierii contestației prin poștă, respectiv 24.11.2014, potrivit Notei de transport DPD nr.X, anexată la dosarul cauzei, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./ 25.11.2014.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L.

I. S.C. .X. S.R.L. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 și, pe cale de consecință, exonerarea de la plata obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa, reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, cu recalcularea poziției fiscale anuale (profit/ pierdere fiscală) pentru perioada verificată, pentru următoarele motive de fapt și de drept:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit:

1.1. Societatea contestă nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate de către societatea .X. Ltd (numită în continuare „X.”), efectul fiscal fiind diminuarea pierderii fiscale din anul 2009 cu suma de .X. lei și stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată pentru perioada 2008-2012 în sumă de .X. lei.

Astfel, invocând prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 și Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul Ministrului Economiei

și Finanțelor nr.3512/2008, societatea afirmă că la baza înregistrărilor contabile au stat următoarele documente: contractul de prestări servicii, factura emisă de către .X., împreună cu detaliul privind structura sumelor facturate - documente prezentate organelor de inspecție fiscală -, care îndeplinesc toate cerințele cerute de Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, dobândind calitatea de document justificativ.

Mai mult, societatea susține că, pe lângă îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege cu privire la documentația necesară din punct de vedere contabil, în ceea ce privește TVA, facturile au fost acceptate din punct de vedere al regimului taxării inverse, ceea ce presupune recunoașterea tranzacției ca atare și cheltuiala generată de ea.

De asemenea, societatea afirmă că pentru plata comisioanelor efectuate către .X., a obținut de la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. formularul de atestare a plăților de impozit cu reținere la sursă, ceea ce atestă faptul că aceste tranzacții au fost acceptate chiar de către organul fiscal competent, prin prisma prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Cipru, iar cheltuiala, din punct de vedere contabil, nu poate fi contestată.

Societatea susține că, având în vedere argumentația de mai sus, cheltuiala nu poate fi retrată ca fiind nedeductibilă prin prisma art.21 alin. (4) lit.f) din Codul fiscal și pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Referitor la prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și anume considerentele avute în vedere în susținerea tratamentului deductibil al acestor cheltuieli, societatea susține că organele de inspecție fiscală au făcut confuzie între serviciile prestate de către societățile Energy Industrial Machines (numită în continuare „.X.”) și .X., pe care le-a considerat identice, și serviciile adiționale pe care .X. le-a prestat către S.C. .X. S.R.L., și anume un serviciu de consultanță pe bază de abonament, care, într-adevăr, a fost justificat pe bază de rapoarte de lucru detaliate (*timesheet*) care prezentau intervale orare, descrierea concretă a serviciului, tariful orar, însă în cazul .X. nu s-a pus problema unor astfel de servicii și, prin urmare, nu era nevoie de un astfel de detaliu.

În acest sens, societatea depune documente justificative suplimentare care să întărească realitatea serviciilor efectuate de .X. (Anexele 4 -12 la contestație).

Totodată, în ceea ce privește necesitatea prestării serviciilor, societatea susține că:

- așa cum se poate vedea și din Anexa nr.3 privind istoricul comercial, activitatea sa de-a lungul celor șapte ani s-a desfășurat pe fondul unei situații economice care a atras o politică de austeritate privind angajarea de personal de specialitate cu atât mai mult cu cât în anul 2009, cu ocazia inițierii contractului de servicii de reparații, a preluat un număr de 300 de angajați, în majoritate personal cu studii medii, specializat în activități de tipul celor desfășurate în ateliere/șantiere de petrol. În aceste condiții, acoperirea sectoarelor de marketing intern și extern, inginerie (departament înființat în anul 2010), dezvoltarea afacerilor, comercial și reprezentare a fost susținută de către consultanții societății, respectiv domnul .X., reprezentant al .X., și domnul .X., reprezentant al .X.;

- potrivit Anexelor 5-6 și 8-11, serviciile furnizate de către cei doi prestatori nu sunt identice, ele fiind complementare din perspectiva tipului de serviciu furnizat;

- era calificată să desfășoare activitățile respective tocmai prin subcontractarea furnizorilor de servicii care le asigurau suportul necesar în prestarea unor servicii de calitate către .X., ceea ce a influențat și evoluția financiară foarte bună a societății pe parcursul anilor 2009-2014 (Anexa 12).

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat eronat valoarea cheltuielilor, pe care le-au retransmis ca fiind nedeductibile, luând în calcul sumele reprezentând „comision .X.” din fișa furnizor „401 .X.”, în condițiile în care ar fi trebuit luată în calcul valoarea cheltuielilor din fișele de cont de cheltuieli 628 sau fără să țină cont și de reevaluarea soldului, care nu ar fi trebuit să influențeze cheltuiala finală, dar și de potențialele cheltuieli înregistrate în contul 408, pe baza principiului contabilității de angajamente.

Astfel, în urma analizei, la nivelul anilor 2011 și 2012, rezultă o diferență considerabilă, și anume:

- în anul 2011, cheltuieli potrivit fișei .X. în sumă de .X. lei, față de .X. lei, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală;

- în anul 2012, cheltuieli potrivit fișei .X. în sumă de .X. lei, față de .X. lei, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală.

1.2. Totodată, societatea contestă includerea în rezultatul fiscal al anului 2008 a veniturilor în sumă de .X. lei și anularea acestor venituri din rezultatul anului 2009, generând astfel dobânzi și penalități de întârziere, susținând că veniturile respective se referă, în fapt, la o comandă pentru

livrarea unui număr de X pompe către un client local, pentru care s-a întocmit factura nr..X./25.02.2008, fără însă ca livrarea bunurilor să fie realizată efectiv, astfel încât a procedat la întocmirea în luna octombrie 2008 a facturii de corecție nr..X./01.10.2008, respectiv când s-a constatat, urmare unei verificări interne, că respectiva comandă nu a fost onorată.

Prin urmare, societatea consideră că abordarea de a reflecta anularea înregistrărilor contabile, cu consecința afectării rezultatului fiscal aferent anului 2008, este corectă întrucât aceste operațiuni reflectă realitatea faptică și economică a derulării comenzii respective.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

2.1. Societatea susține că respingerea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente, cu privire la achizițiile de servicii efectuate de la .X., este fără temei legal, învederând în primul rând faptul că abordarea organelor de inspecție fiscală este contradictorie: pe de o parte, acestea consideră că achizițiile de servicii de la .X. nu au avut loc, iar pe de altă parte, analizează măsura în care serviciile respective au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, precum și necesitatea de a achiziționa serviciile și dreptul de deducere a TVA la nivelul său.

Referitor la substanța economică a tranzacțiilor, societatea, invocând prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal și decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-277/09 RBS Deutschland Holdings GmbH, susține că operațiunile în cauză au avut loc între două părți între care nu există o legătură juridică, neavând caracter artificial, fiind efectuate în cadrul unor schimburi comerciale obișnuite, serviciile fiind efectiv furnizate, iar echipa de inspecție fiscală nu a identificat niciun element de natură să dovedească existența unui aranjament artificial, lipsit de realitate economică și efectuat cu unicul scop de a obține o facilitate fiscală.

Totodată, societatea susține că a dovedit prin mijloacele de care a dispus faptul că .X. a prestat efectiv serviciile respective, documentele solicitate de către organele de inspecție fiscală (situații de lucrări, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate/de piață) fiind irelevante în speță și, mai mult, legea neprevăzând documente justificative standard, acest aspect rămânând la latitudinea părților.

Faptul că nu se regăsesc informații detaliate referitoare la tarifele percepute, societatea arată că nici onorariile percepute de către un prestator de servicii, nici măsura în care acestea sunt detaliate în mod suficient/corespunzător în contractul încheiat între părți și nici modalitatea de întocmire a situațiilor de lucru nu sunt de natură a stabili măsura în care o prestare de servicii a avut loc sau nu.

De asemenea, societatea, invocând prevederile art.133 alin.(2) și alin.(3), art.150 alin.(2) din Codul fiscal, pct.13 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codului fiscal, susține că, în cazul în care s-ar fi demonstrat că achizițiile nu au fost efectuate, nu ar fi avut obligația de a înregistra prin mecanismul taxării inverse nici taxa pe valoarea adăugată deductibilă - care i-a fost respinsă la deducere - și nici taxa pe valoarea adăugată colectată, abordare confirmată de către Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul M.F.P. (Anexa 15).

În ceea ce privește necesitatea achiziționării de servicii, societatea arată că legislația în materie de TVA nu conține nicio restricție/prevedere specifică în acest sens, contribuabilul fiind îndreptățit să achiziționeze orice servicii pe care le consideră necesare din punct de vedere comercial/operational, indiferent de măsura în care deține intern resurse umane/tehnice în acest sens și/sau dacă cumpără aceleași servicii de la mai mulți prestatori.

În plus, societatea, invocând prevederile art.133 alin.(2), art.150 alin.(2), art.157 alin.(2), art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, precizează că legislația în materie de TVA nu specifică niciun alt document în afară de factură, precum și faptul că deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, îndeplinind astfel toate condițiile de formă necesare exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de la .X..

2.2. Societatea contestă respingerea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente cu privire la achizițiile de bunuri/servicii efectuate de la o serie de furnizori/prestatori care nu se calificau drept plătitori de TVA, învederând faptul că organele de inspecție fiscală nu au invocat niciun motiv de fapt sau teme de drept în baza căruia au respins dreptul de deducere, singura mențiune în acest sens fiind încălcarea prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Totodată, societatea afirmă că nu cunoaște ca legislația în materie de TVA să conțină vreo restricție/prevedere cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA în cazul contribuabililor care efectuează achiziții de la neplătitori de TVA, astfel că decizia organelor de inspecție fiscală contravine principiilor certitudinii juridice și legitimei așteptări.

Societatea susține că, și în cazul în care legislația ar conține o astfel de prevedere, o asemenea abordare este nefondată și discriminatorie, încălcând principiile de bază ale sistemului comunitar privind TVA, întrucât:

- a acționat cu bună-credință, neavând la cunoștință că furnizorii/prestatorii respectivi se calificau drept neplătitori de TVA la data

achiziționării de bunuri/servicii, iar, unde era cazul, a verificat atât Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, cât și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal a fost anulată, partenerii respectivi nefigurând în aceste registre la data desfășurării tranzacțiilor;

- în cazul furnizorilor/prestatorilor cu codul de TVA anulat, nu se specifică temeiul legal în baza căruia s-a procedat la anularea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, informație relevantă în stabilirea implicațiilor în materie de TVA aferente achizițiilor respective;

- informațiile disponibile pe website-ul ANAF cu privire la furnizorii/prestatorii respectivi sunt:

- .X. nu figurează la data de 24.11.2014 (data solicitării) în niciunul din registrele mai sus menționate, această situație apărând numai în situația în care persoana impozabilă nu a fost înregistrată în scopuri de TVA;

- .X. figurează la data de 24.11.2014 ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată începând cu data de 01.08.2012, iar în perioada 01.03.2011-01.08.2012, persoana impozabilă figura înregistrată în scopuri de TVA;

- .X. figurează la data de 24.11.2014 ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, înregistrarea în scopuri de TVA fiind valabilă începând cu data de 14.09.2011;

- .X. figurează la data de 24.11.2014 ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată începând cu data de 01.08.2012, iar în perioada 27.01.2012-01.08.2012, persoana impozabilă figura înregistrată în scopuri de TVA;

- .X. figurează la data de 24.11.2014 ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată începând cu data de 04.08.2010, iar în perioada 01.06.1999-04.08.2010, persoana impozabilă figura înregistrată în scopuri de TVA;

- .X. figurează la data de 24.11.2014 ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată începând cu data de 03.11.2010, iar în perioada 13.12.2005-03.11.2010, persoana impozabilă figura înregistrată în scopuri de TVA.

Societatea solicită ca, în ipoteza în care legislația ar conține o astfel de prevedere, organele fiscale să inițieze toate demersurile necesare în a le impune furnizorilor/prestatorilor respectivi corectarea facturilor în cauză: anularea facturilor cu TVA și emiterea de facturi fără TVA, astfel încât taxa să nu reprezinte un cost pentru societate.

De asemenea, societatea solicită reanalizarea situației de fapt în vederea stabilirii unui tratament în materie de TVA unitar, având în vedere că din constatările organelor de inspecție fiscală nu rezultă dacă aceștia au fost consecvenți în ceea ce privește toți furnizorii/prestatorii ori s-au limitat doar la furnizorii/prestatorii respectivi.

Societatea precizează că deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, pe care le-a achitat, iar echipa de inspecție fiscală nu a contestat realitatea tranzacțiilor.

2.3. Societatea susține că stabilirea de TVA colectată în sumă de fișei .X. lei și accesoriile aferente este fără temeii legal întrucât organele de inspecție fiscală au impus TVA colectată suplimentar cu privire la prestările de servicii de reparații bunuri efectuate în beneficiul .X. S.A. în luna februarie 2014, în condițiile în care a colectat TVA în funcție de data la care a intervenit exigibilitatea TVA aferentă, așa cum reiese din jurnalele de vânzări și deconturile de TVA aferente (ulterior perioadei supuse controlului), fără însă ca echipa de inspecție fiscală să ia în calcul TVA astfel colectată.

Totodată, societatea afirmă că echipa de inspecție fiscală nu a fost consecventă, respectiv constatările acestora limitându-se doar la operațiunile derulate în luna februarie 2014, în condițiile în care a aplicat același raționament de-a lungul întregii perioade verificate.

De asemenea, societatea susține că TVA colectată suplimentar pentru aceste tranzacții conduce la impozitarea de două ori a aceleiași operațiuni.

Societatea precizează că, așa cum reiese din contractul încheiat, operațiunile efectuate în beneficiul .X. se califică atât drept livrări de bunuri (în sensul art.128 din Codul fiscal) cât și drept prestări de servicii asupra bunurilor mobile corporale (în sensul art.129 din Codul fiscal), constând în servicii de reparații și, întrucât serviciile prestate pot include și o componentă de bunuri (piesele necesare reparației bunurilor respective), potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție (cazul C-349/96 Card Protection Plan Ltd) bunurile respective nu fac obiectul unor alte operațiuni (livrări de bunuri), distincte de operațiunile principale (prestări de servicii de reparație), ci reprezintă operațiuni auxiliare operațiunilor principale, ce urmează tratamentul TVA aferent acestora din urmă. Prin urmare, indiferent dacă, din

punct de vedere contabil, toate operațiunile au fost înregistrate drept livrări de bunuri sau prestări de servicii, acest aspect nu este de natură a influența clasificarea acestor operațiuni din punct de vedere al TVA.

Societatea arată că, în cazul livrărilor de bunuri efectuate, data la care s-a transferat dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar este data la care .X. S.A. i-a comunicat comenzile finale („purchase order”), iar data la care .X. S.A. a acceptat situațiile de lucrări este data la care aceasta i-a comunicat comenzile finale, astfel că faptul generator și exigibilitatea TVA aferente acestor prestări de servicii a intervenit la data la care .X. S.A. i-a comunicat comenzile finale cu privire la bunurile respective, având obligația de a emite facturi și de a colecta TVA nu mai târziu de 15 ale lunii următoare celei în care .X. S.A. i-a comunicat comenzile finale. În acest sens, societatea exemplifică:

- data reparației bunurilor – februarie 2014;
- data transmiterii comenzii finale de către .X. S.A./data acceptării serviciilor de reparații de către .X. S.A. – martie 2014;
- data facturării – martie 2014;
- data faptului generator = data transmiterii comenzii finale de către .X. S.A./data acceptării serviciilor de reparații de către .X. S.A. – martie 2014;
- data exigibilității TVA = data faptului generator – martie 2014.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuată la S.C. .X. S.R.L., ce a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2008-31.12.2012 în ceea ce privește impozitul pe profit și a perioadei 01.12.2008-28.02.2014 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.09.2014, contestate, în care au fost consemnate următoarele constatări:

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și au diminuat pierderea fiscală declarată de societate în anul 2009 su suma de X lei (situația profitului impozabil și a impozitului pe profit fiind detaliate în Anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală).

Profitul impozabil, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozitul pe profit mai sus menționat și diminuarea pierderii fiscale în anul 2009 provin din cheltuieli pentru care echipa de

inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere și venituri din vânzări, societatea contestând o parte dintre acestea.

1. În anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă venituri din vânzări de produse finite stornate cu explicația „pompe refuzate la plată”, ce au fost facturate în anul următor, respectiv în anul 2009. Având în vedere prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003, echipa de inspecție fiscală a majorat profitul impozabil în anul 2008 cu suma de .X. lei, iar în anul 2009 a majorat pierderea fiscală înregistrată de societate cu această sumă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat, în temeiul art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat cheltuieli cu prestările de servicii de la societatea .X. Ltd din Cipru în sumă de .X. lei, în baza facturilor reprezentând servicii de comision, și anume:

- în anul 2008, a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei;
- în anul 2009, a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei;
- în anul 2010, a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei;
- în anul 2011, a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei;
- în anul 2012, a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că prestările de servicii au fost facturate în baza următoarelor contracte:

- contractul de agent/reprezentant de vânzări încheiat în data de 01.09.2008, valabil pentru perioada noiembrie 2008-iunie 2012, în care se stipulează că *Reprezentantul Companiei* va plăti un comision de 7% calculat la „prețul net din vânzări”;

- contractul de intermediere de marketing încheiat în data de 01.07.2012, valabil pentru perioada iulie 2012-iunie 2015, în care se stipulează că *Reprezentantul Companiei* va plăti un comision de 3% calculat la „prețul net facturat”.

Echipa de inspecție fiscală precizează că, pentru aceste cheltuieli, societatea nu a prezentat în timpul controlului documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a acestora, respectiv:

- contractul nu cuprinde date referitoare la tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării;

- documentele emise de executare a serviciilor nu justifică prestarea efectivă a acestora, fiind rapoarte de lucru lunare generice, nu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, și a condițiilor referitoare la dovedirea de către contribuabil a necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

De asemenea, din analiza contractelor și a rapoartelor lunare prezentate, echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste rapoarte de lucru sunt generice, cadru, nu precizează clar: intervalele orare, descrierea concretă a serviciului, tariful orar, persoanele care au realizat efectiv serviciul (așa cum s-a constatat că din partea S.C. .X. S.R.L., salariatul societății care a efectuat prestarea de specialitate este domnul .X.).

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că același fel de prestări servicii au fost efectuate și de S.C. .X. S.R.L., astfel că, în vederea clarificării stării de fapt fiscale a tranzacțiilor comerciale dintre societatea verificată și S.C. .X. S.R.L., au efectuat un control încrucișat în data de 07.07.2014 la această societate, fiind încheiat în acest sens Procesul verbal nr. .X./04.08.2014, în care au fost consemnate următoarele constatări:

Serviciile prestate de S.C. .X. S.R.L. au constat în consultanță tehnică și comision și s-a efectuat în baza următoarelor contracte:

- contractul de reprezentant/consultanță tehnică încheiat în data de 01.07.2007, valabil pentru perioada ianuarie 2008-octombrie 2008;

- contractul de reprezentant/consultanță tehnică din data de 01.09.2008, valabil pentru perioada noiembrie 2008-iunie 2012;

- contractul de agenție în domeniul marketingului încheiat în data de 26.06.2012, valabil pentru perioada iulie 2012-februarie 2014.

Societatea, prin administratorul .X., care are și calitatea de angajat în funcția de director, având pregătire de specialitate (inginer petrolist), a prestat servicii specifice, consultanță inginerie și a promovat produsele S.C. .X. S.R.L. către principalul beneficiar .X. S.A.

Valoarea totală a prestațiilor efectuate, pentru perioada ianuarie 2008-februarie 2014, a fost .X. lei, iar în baza rapoartelor de lucru lunare, societatea emitea facturile fiscale, pe care le înregistra în evidența contabilă, în jurnalele de TVA, în deconturile de TVA și în declarațiile informative D394.

Astfel, urmare celor expuse mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se mai justifică necesitatea achiziționării aceluiași servicii și de la .X. Ltd din Cipru, având în vedere și faptul că:

- personalul societății verificate este calificat, specializat, fiind preluat de la .X. S.A.;

- societatea achiziționează același tip de servicii și de la S.C. .X. S.R.L., societate al cărui personal își desfășoară activitatea chiar în incinta sediului social al S.C. .X. S.R.L.;

- principalul beneficiar, .X. S.A., a angajat S.C. .X. S.R.L., membră a grupului .X., să modernizeze și să optimizeze producția sondelor, astfel că societatea verificată era calificată să desfășoare activitățile specifice, specializate.

Având în vedere cele constatate, faptul că documentele prezentate de societate nu reflectă când, cum, în ce fel s-au efectuat aceste servicii, precum și cine le-a prestat efectiv, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Codul fiscal, pct.44 și pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu prestările de servicii înregistrate în contabilitate în baza facturilor emise de operatorul intracomunitar .X. Ltd din Cipru în sumă de .X. lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru anii 2008, 2010-2012, și diminuând pierderea fiscală pentru anul 2009 cu suma de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în temeiul art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, care se compune din:

1. suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în baza facturilor fiscale emise de neplătitori de TVA (Anexa nr.6), fiind încălcate astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;

2. suma de fișei .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de piese reparate către .X. S.A., pentru care societatea nu a colectat TVA în luna februarie 2014, explicația fiind „comenzi nefacturate” (situația detaliată fiind prezentată în Anexa nr.9), fiind încălcate astfel

prevederile art.128 alin.(1), art.134 alin.(1) și art.134¹ alin.(1) din Codul fiscal;

Echipele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat în contabilitate la momentul livrării, în contul de profit și pierdere, veniturile aferente (din vânzarea de mărfuri), a înregistrat cheltuielile cu marfa vândută și a scăzut din conturile de stocuri aceste bunuri nefacturate, rezultând astfel că operațiunea a avut loc.

3. suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în baza facturilor emise de operatorul intracomunitar .X. Ltd din Cipru (situația detaliată fiind prezentată în Anexa nr.2), facturi reprezentând servicii de comision, pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere întrucât societatea nu a îndeplinit condițiile prevăzute de art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, având în vedere constatările și considerentele consemnate la capitolul *Impozit pe profit*.

Având în vedere prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală precizează că taxa pe valoarea adăugată colectată pentru achizițiile intracomunitare efectuate nu este obligatoriu urmată și de deducerea aceleiași taxe, în condițiile în care dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de respectarea limitelor și condițiilor de deductibilitate prevăzute la art.145-147 din Codul fiscal.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în temeiul art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere 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:

Întrucât, societatea contestă impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de către .X. Ltd, precum și accesoriile aferente, impozit pe profit calculat de către aceasta prin aplicarea cotei de 16% asupra cuantumului cheltuielilor în sumă de .X. lei ($X \text{ lei} \times 16\% = .X. \text{ lei}$), fără să aibă în vedere că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit pentru anii 2008 și 2010-2012, prin Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014, un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, rezultat și din

influența pierderii fiscale din anul 2009, de recuperat în anii fiscali următori, **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va pronunța prin prezenta decizie, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor mai sus menționate, asupra unui quantum în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente, așa cum au fost stabilite prin titlul de creanță atacat.**

A. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, aferent cheltuielilor în sumă totală de .X. lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.R.L. drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente *serviciilor de comision* facturate de operatorul intracomunitar .X. Ltd din Cipru, pe considerentul că societatea nu a prezentat documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a acestora, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei se relevă a altă situație de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.01.2008-31.12.2012 în ceea ce privește impozitul pe profit și 01.12.2008-28.02.2014 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea a înregistrat cheltuieli cu prestările de servicii în sumă de .X. lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturilor reprezentând servicii de comision emise de operatorul intracomunitar .X. Ltd din Cipru.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că prestările de servicii au fost facturate în baza următoarelor contracte:

- contractul de agent/reprezentant de vânzări încheiat în data de 01.09.2008, valabil pentru perioada noiembrie 2008-iunie 2012, în care se stipulează că *Reprezentantul Companiei* va plăti un comision de 7% calculat la „prețul net din vânzări”;

- contractul de intermediere de marketing încheiat în data de 01.07.2012, valabil pentru perioada iulie 2012-iunie 2015, în care se stipulează că *Reprezentantul Companiei* va plăti un comision de 3% calculat la „prețul net facturat”, precum și faptul că societatea nu a prezentat în timpul controlului documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a acestora, respectiv:

- contractul nu cuprinde date referitoare la tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării;

- documentele emise de executare a serviciilor nu justifică prestarea efectivă a acestora, fiind rapoarte de lucru lunare generice, nu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, și condițiile referitoare la dovedirea de către contribuabil a necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

De asemenea, din analiza contractelor și a rapoartelor lunare prezentate, echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste rapoarte de lucru sunt generice, cadru, nu precizează clar: intervalele orare, descrierea concretă a serviciului, tariful orar, persoanele care au realizat efectiv serviciul (așa cum s-a constatat că din partea S.C. .X. S.R.L., salariatul societății care a efectuat prestarea de specialitate este domnul .X.).

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că același fel de prestări servicii au fost efectuate și de S.C. .X. S.R.L., astfel că, în vederea clarificării stării de fapt fiscale a tranzacțiilor comerciale dintre societatea verificată și S.C. .X. S.R.L., au efectuat un control încrucișat în data de 07.07.2014 la această societate, fiind încheiat în acest sens Procesul verbal nr. .X./04.08.2014, în care au fost consemnate următoarele constatări:

- serviciile prestate de S.C. .X. S.R.L. au constat în consultanță tehnică și comision și s-a efectuat în baza următoarelor contracte:

- contractul de reprezentant/consultanță tehnică încheiat în data de 01.07.2007, valabil pentru perioada ianuarie 2008-octombrie 2008;

- contractul de reprezentant/consultanță tehnică din data de 01.09.2008, valabil pentru perioada noiembrie 2008-iunie 2012;

- contractul de agenție în domeniul marketingului încheiat în data de 26.06.2012, valabil pentru perioada iulie 2012-februarie 2014;

- societatea, prin administratorul .X., care are și calitatea de angajat în funcția de director, având pregătire de specialitate (inginer petrolist), a prestat servicii specifice, consultanță inginerie și a promovat produsele S.C. .X. S.R.L. către principalul beneficiar .X. S.A;

- valoarea totală a prestărilor efectuate, pentru perioada ianuarie 2008-februarie 2014, a fost .X. lei, iar în baza rapoartelor de lucru lunare, societatea emitea facturile fiscale, pe care le înregistra în evidența contabilă, în jurnalele de TVA, în deconturile de TVA și în declarațiile informative D394.

Astfel, urmare celor expuse mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se mai justifică necesitatea achiziționării acelorași servicii și de la .X. Ltd din Cipru, având în vedere și faptul că:

- personalul societății verificate este calificat, specializat, fiind preluat de la .X. S.A.;
- societatea achiziționează același tip de servicii și de la S.C. .X. S.R.L., societate al cărui personal își desfășoară activitatea chiar în incinta sediului social al S.C. .X. S.R.L.;
- principalul beneficiar, .X. S.A., a angajat S.C. .X. S.R.L., membră a grupului .X., să modernizeze și să optimizeze producția sondelor, astfel că societatea verificată era calificată să desfășoare activitățile specifice, specializate.

Având în vedere cele constatate, faptul că documentele prezentate de societate nu reflectă când, cum, în ce fel s-au efectuat aceste servicii, precum și cine le-a prestat efectiv, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Codul fiscal, pct.44 și pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu prestările de servicii înregistrate în contabilitate în baza facturilor emise de operatorul intracomunitar .X. Ltd din Cipru în sumă de .X. lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru anii 2008, 2010-2012, și diminuând pierderea fiscală în anul 2009 cu suma de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor în cauză.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată de societate pentru achizițiile intracomunitare efectuate, organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este obligatoriu urmată și de deducerea aceleiași taxe, întrucât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de respectarea limitelor și condițiilor de deductibilitate prevăzute la art.145-147 din Codul fiscal.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, învederează faptul că abordarea organelor de inspecție fiscală este contradictorie: pe de o parte, acestea consideră că achizițiile de servicii de la .X. nu au avut loc, iar pe de altă parte, analizează măsură în care serviciile respective au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, precum și necesitatea achiziționării acestora, depunând în susținerea acestui capăt de cerere documente justificative suplimentare care să întărească realitatea serviciilor efectuate de .X., precum și necesitatea prestării acestora.

De asemenea, societatea susține că, în cazul în care s-ar fi demonstrat că achizițiile nu au fost efectuate, nu ar fi avut obligația de a înregistra prin mecanismul taxării inverse nici taxa pe valoarea adăugată deductibilă - care i-a fost respinsă la deducere - și nici taxa pe valoarea adăugată colectată, abordare confirmată de către Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul M.F.P., arătând că facturile au fost acceptate din punct de vedere al regimului taxării inverse, ceea ce presupune recunoașterea tranzacției.

În drept, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile

Totodată, în cadrul aceluiași art.21, 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;”

Potrivit acestor prevederi legale, 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.

Mai mult, 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 H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2008, 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.

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

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 taxei pe valoarea adăugată. 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 taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma aplicabilă până la data de 31.12.2009, prevede:

“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

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

iar, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2010:

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, conform prevederilor art.150 din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.0.2014, detaliate la Cap.II pct.1, în ceea ce privește impozitul pe profit, respectiv pct.3, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere că S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat inspectorilor fiscali documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor de comision facturate de operatorul intracomunitar .X. Ltd din Cipru, în baza contractelor încheiate, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente acestor operațiuni.

Se reține că la baza acestei impuneri, organele de inspecție fiscală au avut în vedere, urmare analizării documentelor prezentate de societate, faptul că:

- contractul nu cuprinde date referitoare la tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării;

- rapoartelor lunare emise, de executare a serviciilor, sunt rapoarte de lucru generice, cadru, în care nu se precizează clar: intervalele orare, descrierea concretă a serviciului, tariful orar, persoanele care au realizat efectiv serviciul;

- societatea nu a prezentat situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- același fel de servicii au fost efectuate și de S.C. .X. S.R.L., respectiv serviciile prestate de această societate au constat în consultanță tehnică și comision;

- administratorul S.C. .X. S.R.L., care are și calitatea de angajat în funcția de director, are pregătire de specialitate (inginer petrolist);

- personalul S.C. .X. S.R.L. își desfășoară activitatea chiar în incinta sediului social al S.C. .X. S.R.L.;

- personalul S.C. .X. S.R.L. este calificat, specializat, fiind preluat de la .X. S.A.;

- principalul beneficiar, .X. S.A., a angajat S.C. .X. S.R.L., membră a grupului .X., să modernizeze și să optimizeze producția sondelor, astfel că societatea verificată era calificată să desfășoare activitățile specifice, specializate.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală precizează că întrucât prestările de servicii nu sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile, devin aplicabile prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că anulează *autolichidarea taxei pe valoarea adăugată*, evidențiată în contabilitate prin înregistrarea 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea depune la Anexele 4-12 la contestație documente justificative care să confirme realitatea serviciilor efectuate de .X., precum și necesitatea prestării acestora, și anume:

- la Anexa 4: *Contracte .X., facturi+detalii facturi+rapoarte de lucru;*

- la Anexa 5: *Corespondență 2006-2014;*

- la Anexa 6: *Sisteme de automatizare a pompajului la sonde;*

- la Anexa 7: *Informații .X.;*

- la Anexa 8: *Proiecte și echipamente speciale asimilate în portofoliul .X.*;
- la Anexa 9: *Proiecte de transport trailere pt.activități de livrare;*
- la Anexa 10: *Training personal .X. .X. .X.*;
- la Anexa 11: *Proiecte inginerie generală;*

- la Anexa 12: *Venituri/situații vânzări proiecte; contracte .X..*

Având în vedere susținerile și documentele prezentate de contestatară, în virtutea rolului activ, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat, prin adresele nr. .X./24.04.2015 și nr. .X./05.05.2015, organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. să procedeze la o analiză temeinică a documentelor anexate de societate la contestație cu privire la aceste operațiuni.

Prin adresa nr. .X./04.05.2015, echipa de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. a comunicat că mijloacele de probă depuse de societate la contestație nu pot justifica aceste prestări, întrucât potrivit pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă trebuie să 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 efectuându-se 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 activității desfășurate.

Ulterior, prin adresa nr. .X./11.05.2015, echipa de inspecție fiscală a comunicat că în mod eronat s-a reținut paragraful de la pct.48 din H.G. nr.44/2004 dat în aplicare art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, în care se face referire la faptul că serviciile trebuie să fie efectiv prestate, reținându-se doar faptul că acest contribuabil trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor cu prestările de servicii, or societatea nu a dovedit necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

Astfel, deși răspunsurile din adresele mai sus menționate sunt contradictorii, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială realitatea prestării serviciilor, confirmat și de faptul că în speță nu au fost sesizate organele de urmărire penală, așa cum rezultă și din adresa nr..X./03.03.2015.

De asemenea, nu pot fi reținute precizările și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că:

- aceleași servicii au fost prestate și de S.C. .X., prin reprezentantul legal .X., care a prestat servicii specifice de consultanță inginerie și a promovat produsele societății către principalul beneficiar .X. S.A.;

- personalul S.C. .X. își desfășoară activitatea în incinta sediului social al S.C. .X. S.R.L.;

- contractele încheiate cu S.C. .X. și .X. Ltd. din Cipru coincid, având aceeași machetă de contract, fiind schimbat doar numele prestatorului și valoarea comisionului;

- personalul societății contestată este calificat, specializat să efectueze aceleași servicii (fiind preluat de la .X. S.A.);

- principalul beneficiar .X. S.A. a angajat societatea .X. S.R.L. să modernizeze și să optimizeze producția sondelor, fiind deci calificată să desfășoare activitățile specifice, specializate,

având în vedere că documentele depuse de contestatar relevă o altă situație de fapt.

Astfel, din analiza documentelor prezentate de societate, cu titlu de exemplificare, se rețin următoarele:

- ◆ Între S.C. .X. S.R.L. (denumită *Compania*) și .X. .X. Ltd, având sediul în strada .X. .X. (denumită *Reprezentantul*) a fost modificat și consimțit cu data de 1 septembrie 2008 (data intrării în vigoare) Contractul Agent/Reprezentant de Vânzări (denumit *Contractul*) întrucât:

- *Reprezentantul* își desfășoară activitatea în întreg teritoriul .X.;

- *Compania* dorește să comercializeze în acest teritoriu anumite produse și/sau servicii detaliate la Anexa „B” a *Contractului*, cum ar fi: pompe cu prăjină de pompare, prăjini de pompare, monitorizarea componentelor pompei, prăjini de pompare din fibră de sticlă, bare de greutate și de stabilizare, ghidajele prăjinii de pompare (folosite și turnate pe șantier), servicii de inspectare a prăjinilor de pompare, servicii de reabilitare a sondei etc.;

- *Reprezentantul* dorește să reprezinte *Compania* în teritoriu, iar *Compania* este de acord să fie reprezentată de către acesta, în scopul asistenței de vânzări pentru produse, servicii, achiziționare contracte, consiliere, implementare și orice gen de asistență solicitată în termenii și condițiile stabilite în *Contract*.

Compania va plăti *Reprezentantului* unul dintre comisioanele/compensările (7% pentru prăjini de pompare și produse asociate, pompe cu prăjini de pompare și produse asociate, alte produse/utilaje) din prețul net al facturii pentru comenzile realizate de *Reprezentant* în

teritoriu. Comisiunile vor fi calculate pe baza „prețului net din vânzări” care este definit ca preț net de vânzare cu excepția reducerilor speciale, comerciale și la plata în numerar, cu excepția bunurilor returnate, ajustărilor pentru bunuri defecte, transportului și taxelor de transport etc.

◆ Între S.C. .X. S.R.L. (denumită *Societatea*) și .X. .X. Ltd, având sediul social în .X., .X., având punct de lucru în str. .X., .X., România (denumită *Intermediarul*) a fost încheiat *Contractul de intermediere de marketing*, în vigoare începând cu 1 iulie 2012.

Societatea îl numește pe *Intermediar* în România, *Intermediarul* său fără drept de exclusivitate pentru marketing și promovarea *Produselor* (*Produse* înseamnă produsele și serviciile enumerate la Anexa 1 a contractului, cum ar fi: pompe cu prăjini, prăjini, urmărirea componentelor de pompe, prăjini din fibră de sticlă, bare de greutate și de stabilizare, îndrumar pentru prăjini (aplicate pe șantier și modelate), servicii de inspecție prăjini, servicii de reabilitare sonde etc.) în România și pentru solicitarea de comenzi de la clienți pentru *Produse*.

Intermediarul acceptă că *Societatea* poate vinde, comercializa și promova *Produsele* și solicita comenzi pentru produse de la clienți din România, și poate numi orice altă persoană ca intermediar re-vânzător sau distribuitor pentru *Produse* în România.

Societatea va plăti *Intermediarului* un comision care este un procent fix de 3% din *Prețul net facturat*, care înseamnă prețul facturat de către *Societate* pentru produs(e), conform unei comenzi de achiziție, după deducerea taxelor de transport, costurilor de ambalare și asigurare, taxelor vamale, impozitelor pe vânzări și alte taxe (inclusiv taxa pe valoarea adăugată) și orice reduceri, rabaturi sau rambursări suportate efectiv în legătură cu vânzarea.

Prețurile, clauzele și condițiile de vânzare a *Produselor* vor fi stabilite de *Societate*, iar *Intermediarul* va aduce la cunoștința tuturor clienților acele prețuri, clauze și condiții de vânzare și nu le va modifica fără acordul prealabil scris dat de în mod expres de *Societate*.

◆ Factura nr. .X./020 emisă de .X. .X. Ltd (X), X .X., către S.C. .X. S.R.L. (RO.X.), reprezintă: comision pentru furnizare echipamente X mai 2013 (Commission for equipment supply to X); facturi .X. (.X. Invoices): X; 3% comision de plată (Commission X având anexată o situație tabelară cu facturile nr.X emise către .X. SA în perioada 02.05.2013-30.05.2013 cu veniturile din vânzări aferente, precum și un Raport lunar nr.0X/2013 din data de 01.06.2013, întocmit de .X. (.X. .X. Ltd), verificat de .X. (controlor financiar, .X. S.R.L.) și aprobat de .X., (consultant tehnic, .X. S.R.L.) în care sunt înscrise:

„1. *Întâlnire tehnică dl. .X., Departament Planificare X cu privire la proiectele de mediu „Combustie in situ” susținute de .X.. Planurile de extindere a câmpurilor sunt de mare interes pentru .X..*”

2. *Întâlnire cu dl. .X., șeful Departamentului de Reparații și Întreținere Sonde. Nevoie de ajutor pentru manipularea pompelor după instalare și înainte de depășirea termenului de siguranță și costurilor.*

3. *Prezentarea tehnologiei de stimulare a producției de bitum cu căldură din reacțiile Amestecurilor Binare.*

4. *Vizită la Institutul Petrolului din .X., întâlnire cu .X.. Demonstrarea termoeffectului la amestecarea de lichide binare pentru eliminarea depunerilor de parafină.*

5. *Lucrare de deparafinare cu Termo-U la o sondă petrolieră MND înfundată din .X., .X..*

6. *Întâlnire cu d .X., .X., pentru discutarea interesului .X. privind servisarea de pompe SR și PCP în țări terțe, însemnând Albania în viitor.*

7. *Discuție cu .X. despre recumpărarea fără succes de către Managerul de sondă al .X.. Acesta va oferi piese de pompă drept plată către .X. (?)*

8. *Asistarea lui X la reducerea costului de producție pentru X în scopul obținerii unui preț mai bun pentru .X..”*

◆ e-mail: *Din partea: .X., Către: X) (director .X. X Services S.R.L.-s.n.), Copie către: .X., Subiect: Preluare inventar, Data: 1 octombrie 2009, potrivit căruia:*

„Dragă Dale,

L-am sunat pe X azi și l-am abordat în legătură cu cererea lor de preluare inventar și preocuparea .X. privind cantitatea ca fiind aproape de cifra lor totală de investiție angajată. I-am explicat că după negocierile cu succes atât între .X.- .X. cât și .X.-Sindicate, ar fi o mare pierdere să ne împiedicăm la sfârșit cu problema preluării pieselor de schimb.

El știe că o revizuire completă a listei a fost asumată de X și X și că articolele non-API sunt în discuție de săptămâna trecută când s-a comunicat o cifră brută de X Euro. Am explicat că .X. ar cumpăra articolele non-API cu un anumit discount, vor încerca să le vândă în cel mai scurt timp posibil la o marjă de 35% care, în afară de creșterea bugetului proiectului din prima zi, se va reflecta în costuri mari ulterioare referitoare la investiții.[...]

A fost de acord că trebuie să se ajungă la niște înțelegeri și am sugerat ca ei să ia în calcul păstrarea articolelor non-API în inventarul lor, pe care .X. le va folosi numai atunci când are rost din punct de vedere economic și să lungească utilizarea lor pe cel puțin patru ani. Pe baza constatărilor pe care X le vor furniza mâine, a fost de acord să prezinte conducerii recomandarea sa ca din cei X MM numai articolele API să fie achiziționate de .X. (max.X Euro). Va urmări și ne va ține la curent. [...]

Cu stimă, .X.”

◆ e-mail: *De la: .X., Trimis: Joi, 11 februarie 2010, Către: .X., Subiect: AW: .X., potrivit căruia:*

„Cheryl,
Îți mulțumesc foarte mult pentru confirmarea comenzii. Te rog să scoți kitul de împământare, pentru că trebuie s-o facem cum este specificat la nivel local. De îndată ce Vince verifică toate articolele și data de expediere, fii drăguță să ne trimiți condițiile tale de plată. .X.-OS va trimite comanda oficială cu numărul de Comandă.

Salutări, X”

◆ e-mail: De la: X, Trimis: Joi, 11 februarie 2010, Către: .X.,
Subiect: .X., potrivit căruia:

„X,

Am atașat confirmarea comenzii .X.. Înainte ca tu să o trimiți, Vince va verifica toate articolele, ca să se asigure că putem să ne încadrăm la data de expediere. El va reveni cu informații mâine.

Salutări, X”

◆ diplomă de maturitate emisă de Institutul Federal de Studii și Cercetări Superioare Viena I, Departamentul Superior pentru Electrotehnică, pentru domnul .X., cetățean austriac; certificat emis de Ministerul Federal pentru Construcții și Tehnică prin care se acordă domnului .X. dreptul de a purta titlul de Inginer („ING.”); certificat emis de Autoritatea de Examinare a Camerei de Comerț Industrie pentru Viena prin care Ing..X. a promovat Capitolul Examinare Instructor pentru o activitate comercială fixă; diplomă de recunoștință „.X.” acordată lui .X. de către .X. Inc., referitoare la contribuția majoră pe care acesta a adus-o la progresul pe scara internațională a industriei petrolului; certificat .X. .X. LIMITED emis la data de 4 noiembrie 2009 de Republica Cipru – Ministerul Comerțului Industriei și Turismului – Oficiul Registrului Companiilor Nicosia, prin care se certifică că, în conformitate cu înregistrările aflate la acest oficiu, .X., din Austria, este director la compania mai sus menționată.

În plus, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au întocmit Nota de fundamentare nr..X./01.07.2014, înaintată Compartimentului Județean de Informații Fiscale, prin care au fost solicitate informații statului membru Cipru cu privire la furnizorul .X. .X. LIMITED, prin răspunsul din data de 02.10.2014, pe lângă documentele care au fost prezentate de societate echipei de inspecție fiscală (Contractul de intermediere de marketing, încheiat în data de 01.07.2012, rapoarte de lucru lunare, facturi fiscale), autoritățile din Cipru au transmis extrase de cont bancar cu antetul X ale .X. .X. LIMITED, reprezentând încasări de la firma .X. S.R.L, precum și trei certificate emise de autoritățile din Cipru din care rezultă înregistrarea, adresa, directorii (printre care și .X.) și secretarii companiei .X. X.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia contractul nu cuprinde date referitoare la tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării, întrucât aceasta este în contradicție cu documentele prezentate atâta timp cât prin contracte s-a stabilit ca modalitate de plată un comision în procent fix din prețul net din vânzări/prețul net facturat de S.C. .X. S.R.L. pentru vânzările de produse, cuantificabil astfel prin raportare la vânzările (facturate) pe care societatea le efectua.

Mai mult, nu poate fi reținută nici constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că respectivul contract încheiat cu .X. Ltd din Cipru nu cuprinde date referitoare la tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării, în condițiile în care aceasta este în contradicție cu propria precizare potrivit căreia contractele încheiate cu S.C. .X. și .X. Ltd. din Cipru coincid, având aceeași machetă de contract, fiind schimbat doar numele prestatorului și valoarea comisionului, și având în vedere că serviciile facturate de S.C. .X. S.R.L., în baza contractelor detaliate în raportul de inspecție fiscală și prezentate în situația de fapt, nu au făcut obiectul impunerii.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din precizările transmise cu adresele nr. .X./04.05.2015 și nr. .X./11.05.2015 la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor nu rezultă elemente care să formeze convingerea organului de soluționare a contestației că serviciile de comision facturate de .X. Ltd. din Cipru nu erau necesare.

În ceea ce privește constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia personalul societății contestată este calificat, specializat să efectueze aceleași servicii (fiind preluat de la .X. S.A.), precum și că același fel de servicii au fost efectuate și de S.C. .X. S.R.L., organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a clarifica acest aspect întrucât organele de inspecție fiscală nu au înțeles, nici în urma celor două solicitări ale Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, să arate care au fost documentele analizate care au format această convingere, iar prin raportul de inspecție fiscală nu au fost consemnate constatări cu privire la documentele care au stat la baza operațiunilor efectuate cu S.C. .X. S.R.L.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu demonstrează că personalul angajat al societății putea să efectueze serviciile prestate de .X. Ltd. din Cipru.

În ceea ce privește constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu a prezentat situații de lucrări, procese-verbale de

recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, se reține că într-adevăr, potrivit prevederilor legale mai sus citate, justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin documentele mai sus menționate, însă având în vedere sintagma „sau orice alte materiale corespunzătoare” rezultă că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura serviciului prestat, de specificul activității, astfel că organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice și să analizeze toate documentele prezentate de societate, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Mai mult, potrivit art.49 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 28.02.2014:

„(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.”

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că în perioada desfășurării inspecției fiscale art.49 alin.(1) citat mai sus era în vigoare, astfel că este eronată precizarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia „mijloacele de probă depuse de societate la contestație nu pot justifica aceste prestări”, atâta timp cât prevederea invocată întărește faptul că orice element de fapt, mijloc material de probă, care nu este interzis de lege, și care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale constituie probă, în concordanță cu sintagma „sau orice alte materiale corespunzătoare”, din cuprinsul pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, probe care conduc la justificarea necesității achiziționării unui serviciu.

Or, chiar și în urma demersurilor repetate ale Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, echipa de inspecție fiscală nu a precizat prin ce documente s-ar justifica necesitatea achiziționării acestor servicii, atâta timp cât documentele enumerate în raportul de inspecție fiscală, respectiv: situații de lucrări, studii de fezabilitate etc., nu sunt în concordanță cu natura serviciilor prestate.

Într-adevăr pentru a admite deductibilitatea cheltuielilor aferente acestor servicii, dar și a taxei pe valoarea adăugată se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. Însă, având în vedere mare 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.

Organul de soluționare a contestației are în vedere faptul că prin Decizia nr.1261/2014 însăși Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele acesteia că „La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.”

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organul de soluționare a contestației reține că societatea precizează că facturile au fost acceptate din punct de vedere al regimului taxării inverse, ceea ce presupune recunoașterea tranzacției, susținând că echipa de inspecție fiscală nu a identificat niciun element de natură să dovedească existența unui aranjament artificial, lipsit de realitate economică și efectuat cu unicul scop de a obține o facilitate fiscală.

Astfel, având în vedere cele expuse mai sus, respectiv prevederile legale citate, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și susținerile contestatarei, în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, *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. (1) lit. b) - g), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, art. 150 alin. (2) - (6) , prevederile art.150 din același act normativ, referitoare la persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, precum și cele ale pct.82 alin.(3), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, alin.(4), din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, care prevăd că 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, iar colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.*

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că 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 taxei pe valoarea adăugată, 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, se reține că într-adevăr deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată 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 taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație, or, potrivit celor consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor de comision facturate de operatorul intracomunitar .X. Ltd din Cipru, constatări ce intră în contradicție cu faptul că echipa de inspecție fiscală a menținut obligația plății taxei pe valoarea adăugată, respectiv taxa pe valoarea adăugată colectată de societate.

Se reține că legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauză nu sunt reale, însă în această situație nu se mai poate pune problema nici a menținerii taxei pe valoarea adăugată colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse, în astfel de situații, în primul rând, trebuie stabilită cauza care a determinat plățile dintre cele două firme.

Deci, în situația în care operațiunile sunt considerate nereale, în speță serviciile nu au fost efectiv prestate, organul de inspecție fiscală trebuie să redeva conținutul economic al tranzacției și să stabilească ce fel de operațiuni au generat fluxurile financiare dintre cele două societăți. În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat într-o speță similară prin adresa nr. .X./15.10.2008, anexată în copie la dosarul cauzei.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, în speță, echipa de inspecție fiscală, prin precizările aduse la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, nu a pus la îndoială realitatea prestării serviciilor.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, documentele depuse de contestatar, precum și faptul că în urma solicitărilor Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, organele de inspecție fiscală nu au înțeles să demonstreze că documentele depuse de contestatar nu sunt de natura să probeze necesitatea achiziționării serviciilor, pe baza instrumentării speței de către organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a

contestației nu își poate forma convingerea că serviciile nu sunt necesare societății, astfel că se impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014, **în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei**, aferent cheltuielilor în sumă totală de .X. lei, **precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

La reanalizare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și susținerile contestatarei potrivit cărora valoarea cheltuielilor a fost calculată eronat, pentru anii 2011 și 2012 rezultând diferențe considerabile, precum și toate celelalte argumente aduse de contestatară și documentele relevante pentru impunere.

B. Referitor la dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligațiile fiscale accesorii calculate de către organele de inspecție fiscală urmare includerii în rezultatul fiscal al anului 2008 a veniturilor în sumă de .X. lei și anularea acestor venituri din rezultatul anului 2009, reprezentând venituri din vânzări de produse finite, facturate de societate în luna februarie 2008, stornate în luna octombrie 2008 cu explicația „pompe refuzate la plată” și refacturate în anul 2009, în condițiile în care societatea nu prezintă documente pentru justificarea acestor operațiuni.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2008, suma de .X. lei reprezintă venituri din vânzări de produse finite stornate cu explicația „pompe refuzate la plată”, ce au fost facturate anul următor, respectiv în anul 2009. Având în vedere prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003, echipa de inspecție fiscală a majorat profitul impozabil în anul 2008 cu suma de .X. lei, iar în anul 2009 a majorat pierderea fiscală înregistrată de societate cu această sumă.

Astfel, urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat, în temeiul art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate reguli generale privind calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(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 n .X.pozabile 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.”,

iar potrivit pct.12 și pct.13 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„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 n .X.pozabile 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. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

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 n .X.pozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor

contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile n .X.pozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal, iar în cazul în care veniturile sau cheltuielile au fost înregistrate eronat sau au fost omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.

Totodată, potrivit art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(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.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că 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, iar aceste documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, astfel cum au fost expuse la situația de fapt a prezentei cauze, contestatara afirmă că veniturile respective se referă la o comandă pentru livrarea unui număr de X pompe către un client local, pentru care a fost întocmită factura nr..X./25.02.2008, fără însă ca livrarea bunurilor să fie realizată efectiv, iar ulterior, cu ocazia unor verificări interne efectuate în luna octombrie 2008, când a constatat că respectiva comandă nu a fost niciodată onorată, a procedat la întocmirea facturii de corecție nr..X./ 01.10.2008, în sumă de -.X. lei.

De asemenea, se reține că societatea nu a înțeles să depună niciun document în susținerea celor afirmate, spre exemplu: fișe de magazie, limitându-se a invoca faptul că abordarea sa, de a reflecta anularea înregistrărilor contabile și, în mod implicit, de a afecta rezultatul fiscal aferent anului 2008, este corectă, întrucât aceste operațiuni reflectă realitatea faptică și economică a derulării comenzii respective.

Mai mult, se reține că societatea nu înțelege să detalieze în ce au constat *verificările interne efectuate în luna octombrie 2008*, cum ar fi: inventariere, confirmări de solduri cu clientul și punctaje cu acesta sau orice alte verificări efectuate conform specificului activității desfășurate.

Având în vedere cele reținute mai sus, învederăm prevederile referitoare la *veniturile din vânzări de bunuri* stipulate la art.214 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

„(1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și

c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”

Conform acestor prevederi legale, se reține că veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

De asemenea, potrivit pct.126 alin.(1) și alin.(2) lit.c) și lit.d) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(1) Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

(2) În aplicarea alin. (1) este necesar să se asigure:

c) în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile vândute și nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului;

- bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune potrivit legii;

d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări și, respectiv, la ieșiri, atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate."

Potrivit acestor prevederi legale, deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise, în acest sens fiind necesar, ca în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, să se asigure înregistrarea acestora ca ieșiri din entitate, întrucât nu mai sunt considerate proprietatea entității vânzătoare, astfel :

- bunurile vândute și nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului, iar

- bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune potrivit legii.

Totodată, în ceea ce privește bunurile vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la ieșiri, atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Așadar, având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei susținerile contestatarii, în condițiile în care aceasta nu a depus niciun document justificativ în baza căruia să facă dovada celor afirmate, respectiv că cele 134 pompe facturate în luna februarie 2008 nu au ieșit din patrimoniul societății, astfel că, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

Prin urmare, față de cele precizate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de obligații fiscale accesorii, în temeiul prevederilor art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere cele redate anterior, faptul că societatea, prin contestația formulată, înțelege să conteste dobânzile/

majorările de întârziere și penalitățile de întârziere stabilite de plată în sarcina sa urmare includerii în rezultatul fiscal al anului 2008 a veniturilor în sumă de .X. lei și anularea acestor venituri din rezultatul anului 2009, fără să prezinte alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014, **în ceea ce privește dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

C. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de fișei .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare a taxei pe valoarea adăugată în quantumul mai sus menționat, în condițiile în care din documentele existente la dosar organul de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunii, respectiv dacă operațiunile care au făcut obiectul impunerii reprezintă livrări de bunuri sau prestări de servicii de reparație bunuri care pot încorpora și alte bunuri (piese necesare reparației).

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna februarie 2014, societatea a livrat piese reparate către .X. S.A., explicația fiind „comenzi nefacturate”, fără însă să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări.

Astfel, având în vedere cele constatate, precum și faptul că societatea a evidențiat în contabilitate la momentul livrării, în contul de profit și pierdere, veniturile aferente (din vânzarea de mărfuri), a înregistrat cheltuiala cu marfa vândută și a scăzut din conturile de stocuri aceste bunuri nefacturate, rezultând astfel că operațiunea a avut loc, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.128 alin.(1), art.134 alin.(1) și art.134¹ alin.(1) din Codul fiscal, au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de fișei .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea afirmă că, așa cum reiese din contractul încheiat, operațiunile efectuate în beneficiul .X. se califică atât drept livrări de bunuri cât și drept prestări de servicii asupra bunurilor mobile corporale, constând în servicii de reparații și,

Întrucât serviciile prestate pot include și o componentă de bunuri (piesele necesare reparației bunurilor respective), aceste bunuri nu fac obiectul unor alte operațiuni (livrări de bunuri), distincte de operațiunile principale (prestări de servicii de reparație), ci reprezintă operațiuni auxiliare operațiunilor principale, ce urmează tratamentul TVA aferent acestora din urmă, iar pentru prestările de servicii de reparații bunuri efectuate în beneficiul .X. S.A. în luna februarie 2014, a colectat TVA în funcție de data la care a intervenit exigibilitatea TVA aferentă, așa cum reiese din jurnalele de vânzări și deconturile de TVA aferente (ulterior perioadei supuse controlului).

În drept, potrivit art.134 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

La art.134¹ și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi referitoare la faptul generator și exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii. Astfel, potrivit alin.(1) al art.134¹:

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

iar potrivit alin.(1) al art.134²:

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

Conform prevederilor cu caracter general mai sus citate, se reține că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de legiuitor.

Totodată, potrivit art.155 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la efectuării operațiunilor:

„(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;”,

iar potrivit alin.(15) al aceluiași articol :

"(15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură 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. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă."

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă trebuie să emită către fiecare beneficiar pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate o factură 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.

Potrivit constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la Cap.II – Taxa pe valoarea adăugată, pct.2 din prezenta decizie și expuse în situația de fapt, se reține că organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de fișei .X. lei aferentă livrărilor de piese reparate efectuate de societatea în luna februarie 2014 către .X. S.A., având explicația „comenzi nefacturate”.

Totodată, se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea afirmă că, așa cum reiese din contractul încheiat cu .X., operațiunile efectuate în beneficiul .X. se califică atât drept livrări de bunuri cât și drept prestări de servicii asupra bunurilor mobile corporale, constând în servicii de reparații și întrucât serviciile prestate pot include și o componentă de bunuri (piesele necesare reparației bunurilor respective), aceste bunuri nu fac obiectul unor alte operațiuni (livrări de bunuri), distincte de operațiunile principale (prestări de servicii de reparație), ci reprezintă operațiuni auxiliare operațiunilor principale, ce urmează tratamentul TVA aferent acestora din urmă, iar pentru prestările de servicii de reparații bunuri efectuate în beneficiul .X. S.A. în luna februarie 2014, a colectat TVA în funcție de data la care a intervenit exigibilitatea TVA aferentă (ulterior perioadei supuse controlului).

Se reține că în susținerea celor de mai sus, societatea depune la Anexa 16 o serie de înscrisuri, și anume: XXX X, conținând cu preponderență informații de natură tehnică referitoare la livrare/reparare pompă 25-275-RHBCX (cod echipament: R0 .X.).

De asemenea, se reține că societatea depune la Anexa 12 extrase din Contractul de Prestări Servicii Reparații Pompe nr.X, încheiat în data de 30 octombrie 2009 între .X., numită .X. sau *Compania* și .X. S.R.L., numită *Contractor*, respectiv clauzele prevăzute la articolul 2 – *Obiectivul*

contractului, articolul 3 – Perioada de valabilitate a prezentului contract, articolul 4 – Materialele contractorului, articolul 9 – Facturi și modalități de plată. Potrivit articolului 2 – Obiectivul contractului „Contractorul va executa Lucrarea conform prevederilor prezentului Contract și din Anexele sale. Pentru execuția lucrării, Contractorul va utiliza Materialele și Personalul Contractorului, conform prezentului Contract și Anexele sale.”, iar potrivit articolului 4 – Materialele contractorului „Contractorul va furniza pe propria cheltuială orice fel de Materiale care nu sunt preluate de la Companie, dar care sunt necesare pentru Lucrare, conform practicilor internaționale aplicabile în industria petrolieră [...] așa cum sunt prezentate în detaliu în Anexele la prezentul Contract de Servicii”.

Astfel, având în vedere, pe de o parte, constatările organelor de inspecție fiscală, iar pe de altă parte, susținerile societății contestatăre, precum și documentele anexate în speță, organul de soluționare a contestației reține faptul că, potrivit prevederilor art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*, iar potrivit prevederilor art.129 alin.(1) *„se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”*

Totodată, potrivit pct.13 alin.(14) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat în aplicarea prevederilor art. 133 alin. (2), alin. (5) lit. d) și alin. (7) lit. a) din Codul fiscal, *“lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale cuprind toate operațiunile umane și mecanice efectuate asupra unui bun mobil corporal, altele decât cele de natură intelectuală sau științifică, respectiv **servicii ce constau**, printre altele, în procesarea, prelucrarea, **repararea bunurilor mobile corporale**. [...]. **Ambalajele sau alte bunuri utilizate, în legătură directă cu bunurile asupra cărora au fost realizate lucrări ori evaluări, sau bunurile încorporate în acestea sunt accesorii serviciilor realizate și nu vor fi tratate ca livrări de bunuri separate, ci ca fiind parte a serviciului prestat. [...]**”*

Așadar, se reține că atât livrarea de bunuri cât și prestarea de servicii sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei, însă, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se consideră livrare de bunuri, transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar prestare de servicii, orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri. Totodată, se reține că prestările de servicii constau și în reparații de orice natură, iar în cazul în care serviciile de reparații bunuri încorporează alte bunuri, cum ar fi piese de schimb, aceste bunuri încorporate sunt accesorii serviciilor de reparații, fiind tratate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca parte a serviciului prestat și nu ca livrări de bunuri separate.

Astfel, determinarea datei la care intervine faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată depinde de natura și tipul operațiunilor, reținându-se că, în conformitate cu prevederile stipulate la art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„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.”*

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, faptul că la dosarul cauzei nu sunt anexate documente care să susțină constatările organelor de inspecție fiscală - în afara unei situații tabelare (Anexa nr.9) privind comenzile nefacturate la termen către .X. -, respectiv că operațiunile efectuate de S.C. .X. S.R.L. în luna februarie 2014 reprezintă livrări de bunuri în înțelesul art.128 din Codul fiscal, precum și faptul că din documentele depuse de societate, respectiv înscrisurile mai sus menționate și extrasele din Contractul de Prestări Servicii Reparații Pompe nr. .X., nu rezultă dacă operațiunile efectuate între cele două părți contractante, reprezintă livrări de bunuri și/sau prestări de servicii de reparații bunuri, care pot încorpora și alte bunuri (piese necesare reparației) și care, potrivit prevederilor citate, sunt *accesorii serviciilor realizate și nu vor fi tratate ca livrări de bunuri separate, ci ca fiind parte a serviciului prestat*, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității impunerii taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care nu poate stabili cu certitudine obiectul cauzei, respectiv dacă operațiunile în speță reprezintă livrări de bunuri sau prestări de servicii de reparație bunuri și, pe cale de consecință data la care intervine faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de fișei .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va

fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de contestatară în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante pentru impunere.

Totodată, la reanalizarea cauzei, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere, prin raportare la prevederile normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale, și argumentele contestatarei referitoare la faptul că echipa de inspecție fiscală nu a fost consecventă, respectiv constatările acestora s-au limitat doar la operațiunile derulate în luna februarie 2014, în condițiile în care a aplicat același raționament de-a lungul întregii perioade verificate.

D. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, urmare neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de *neplătitori de TVA*, în condițiile în care, din documentele anexate la dosarul cauzei, pentru o parte din furnizorii/prestatorii emitenți rezultă o altă situație de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada decembrie 2009 - iulie 2013, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor fiscale emise de neplătitori de TVA (Anexa nr.6). Astfel, în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea învederează faptul că organele de inspecție fiscală nu au invocat niciun motiv de fapt sau temei de drept în baza căruia au respins dreptul de deducere, singura mențiune în acest sens fiind încălcarea prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, iar în cazul furnizorilor/prestatorilor cu codul de TVA anulat, nu se specifică temeiul legal în care s-a procedat la anularea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, informație relevantă în stabilirea implicațiilor în materie de TVA aferente achizițiilor respective.

În drept, la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi referitoare la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007-31.12.2009, *“pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

iar în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010:

„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 ([...]);”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Conform prevederilor stipulate la art.155 alin.(5) lit.c)/lit.d), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, alin.(19) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *factura cuprinde în mod obligatoriu denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura.*

Prevederile referitoare la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, respectiv anularea de către organele fiscale competente a înregistrării unei persoane în scopuri de TVA, sunt stipulate la art.153 alin. (8), respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunilor la alin.(9), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În perioada 2009-2011, prevederile referitoare la anularea înregistrării unei persoane în scopuri de TVA sunt similare. Astfel, potrivit alin.(9) al art.153, în forma în vigoare la data operațiunilor efectuate în anul 2011:

„(9) [...] De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și al persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA, au obligația să solicite organelor fiscale competente înregistrarea în scopuri de TVA, dacă

încetează situația care a condus la scoaterea din evidență, fără a fi aplicabile prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 152 în anul calendaristic respectiv.”

Începând cu 01.01.2012, prevederile stipulate la art.153 alin.(9) din Codul fiscal au fost completate, fiind prevăzute la lit.a)-lit.g) situațiile în care organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA.

Totodată, potrivit art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data operațiunilor efectuate în anul 2011:

„De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Se reține că art.3 alin.(1) și alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2011, precizează:

„(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, iar documentele emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției - de la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special - nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Având în vedere, pe de o parte, constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, prezentate la Cap.II – Taxa pe valoarea adăugată, pct.1 din prezenta decizie și expuse în situația de fapt, precum și Anexa nr.6 – Situația privind TVA dedusă în baza documentelor emise de neplătitori de TVA, iar pe de altă parte susținerile societății, detaliate la Cap.I pct.2.2 din prezenta decizie, și analizând documentele transmise de echipa de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X./04.02.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 247/09.02.2015, se reține că la baza impunerii au stat următoarele documente:

-XXX lei.

Totodată, din analiza extraselor din Registrul persoanelor impozabile înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal/Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal a fost anulată - informații disponibile pe website-ul ANAF -, listate în data de 07.04.2014 de echipa de inspecție fiscală, anexe la facturile mai sus menționate, se rețin următoarele:

- în ceea ce privește S.C. .X. S.R.L. Sucursala .X., solicitarea/interogarea s-a realizat pe codul: RO .X., respectiv pe codul unic de înregistrare al sucursalei din .X. a S.C. .X. S.R.L.

Se reține că, din punct de vedere juridic, potrivit art.43 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Sucursalele sunt dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților comerciale și se înregistrează, înainte de începerea activității lor, în registrul comerțului din județul în care vor funcționa.”

Întrucât sucursalele sunt dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților comerciale, sucursala din .X. a S.C. .X. S.R.L. nu reprezintă, din perspectiva TVA, o persoană impozabilă distinctă față de societatea mamă, fiind aceeași persoană impozabilă ca și societatea mamă.

Prin urmare, pentru a stabili dacă, la data operațiunilor înscrise în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. Sucursala .X., aceasta figura ca persoană impozabilă înregistrată sau nu în scopuri de TVA solicitarea/interogarea trebuia efectuată de către organele de inspecție fiscală pe codul de înregistrare în scopuri de TVA RO .X. al societății mamă.

Din interogarea în data de 29.01.2015 a Registrului persoanelor impozabile înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal/Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA

conform art.153 din Codul fiscal a fost anulată, se reține că S.C. .X. S.R.L., având codul de înregistrare în scopuri de TVA RO .X., figurează începând din data de 01.07.1993 ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

- în ceea ce privește S.C. .X. S.R.L. .X., solicitarea/interogarea s-a realizat pe codul: RO .X., rezultând că înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulată începând din data de 01.08.2012, precum și faptul că această persoană impozabilă a fost înregistrată în scopuri de TVA și în perioada: 27.01.2012 (data înregistrării în scopuri de TVA anterioară) -01.08.2012 (data anulării înregistrării în scopuri de TVA).

Totodată, din interogarea nr. .X. a Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați (publicat pe website-ul ANAF), S.C. .X. S.R.L. .X., a fost declarată inactivă din data de 17.10.2012, conform deciziei nr.X/2012, fără nicio altă mențiune cu privire la înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile.

- în ceea ce privește S.C. .X. S.R.L. .X. solicitarea/interogarea s-a realizat pe codul: RO X, rezultând că această persoană impozabilă, în perioada: 01.11.2010 (data anulării înregistrării în scopuri de TVA) - 14.09.2011 (data înregistrării în scopuri de TVA) nu figura ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

Totodată, din interogarea nr.X a Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați (publicat pe website-ul ANAF), S.C. .X. S.R.L. X, cu cod de indentificare fiscală X, a fost declarată inactivă în perioada 07.10.2010 - 14.09.2011, conform O.P.A.N.A.F. nr.2499/2010, iar pe perioada 01.11.2010 - 14.09.2011, i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Prin urmare, la data emiterii facturii nr.X/21.01.2011, S.C. .X. S.R.L. nu figura ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA și era declarată contribuabil inactiv, astfel că factura în cauză nu produce efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

- în ceea ce privește S.C. .X. S.A. .X., solicitarea/interogarea s-a realizat pe codul: RO X, cod de indentificare ce nu aparține societății emitente a facturilor în cauză (codul de înregistrare în scopuri de TVA al S.C. .X. S.A. fiind RO .X.) ci persoanei impozabile .X. S.R.L. .X..

Din interogarea în data de 10.02.2015 a Registrului persoanelor impozabile înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal/Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal a fost anulată, se reține că S.C. .X. S.A.,

având codul de înregistrare în scopuri de TVA RO .X., figurează începând din data de 01.07.1993 ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

- în ceea ce privește S.C. .X. S.R.L. .X., solicitarea/ interogarea s-a realizat pe codul: RO .X., în condițiile în care pe facturile emise este menționat codul RO .X.. Codul de identificare RO .X. aparține persoanei impozabile .X. S.R.L. din .X., dizolvată fără lichidare (fuziune) din data de 05 august 2009, potrivit informațiilor publicate pe website-ul ANAF.

Din interogarea în data de 10.02.2015 a Registrului persoanelor impozabile înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal/Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal a fost anulată, se reține că S.C. .X. S.R.L. .X., având codul de înregistrare în scopuri de TVA RO .X., figurează începând din data de 01.07.1993 ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

- în ceea ce privește S.C. .X. S.R.L. .X., solicitarea/interogarea s-a realizat pe codul: RO .X., cod de identificare al persoanei impozabile .X. S.R.L., dizolvată fără lichidare (fuziune) din data de 03 noiembrie 2010, potrivit informațiilor publicate pe website-ul ANAF.

Din interogarea în data de 10.02.2015 a Registrului persoanelor impozabile înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal/Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal a fost anulată, se reține că S.C. .X. S.R.L. .X., având codul de înregistrare în scopuri de TVA RO .X., figurează începând din data de 05.05.2005 ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 22 lei, înscrisă în factura nr.51/21.01.2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X., fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL

.X./30.09.2014, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.**

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, înscrisă în facturile X .X., având în vedere cele reținute mai sus, care relevă o altă situație de fapt, și întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat îndeplinirea de către S.C. .X. S.R.L. a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, respectiv îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă în baza cărora legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de contestatară în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante pentru impunere.

E. Referitor la dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât **Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 a fost desființată parțial în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, aceasta **se va desființa și pentru suma de X lei cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit**, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

F. Referitor la dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea

adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, având în vedere că:

- în ceea ce privește debitul de natura **taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014 a fost respinsă ca neîntemeiată** (Cap.III, lit.D din prezenta decizie);

- în ceea ce privește debitul de natura **taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 **a fost desființată parțial** (Cap.III, lit.A, lit.C și lit.D din prezenta decizie),

iar organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată, **se va desființa Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 **și în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării și ținând cont de soluțiile dispuse prin prezenta decizie.**

G. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.09.2014, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care pierderea fiscală la data de 31.12.2009 diminuată de echipa de inspecție fiscală s-a recuperat din profiturile impozabile obținute în anii următori.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.09.2014 organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014, au dispus:

“1)Corectarea declarațiilor informative, formular D394, pentru perioadele Sem II 2009, Sem I 2010, Sem I și II 2011, lunile august 2012, aprilie 2013 și iulie 2013.

2) Diminuarea pierderii fiscale în registrul fiscal la data de 31.12.2009.”

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014, inspecția fiscală a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2008-31.12.2012 în ceea ce privește impozitul pe profit.

Astfel, potrivit celor consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală:

- în anul 2008, societatea a declarat un profit impozabil în sumă de X lei și impozit pe profit în sumă de X lei, iar echipa de inspecție fiscală a stabilit un profit impozabil în sumă de X lei cu un impozit pe profit în sumă de X lei;

- în anul 2009, societatea a declarat pierdere fiscală în sumă de .X. lei, iar echipa de inspecție fiscală a stabilit pierdere fiscală în sumă de X lei;

- în anul 2010, societatea a declarat un profit impozabil în sumă de X lei, din care a scăzut pierderea fiscală declarată în anul 2009 în sumă de X lei, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei și un impozit pe profit în sumă de X lei, iar echipa de inspecție fiscală a stabilit un profit impozabil în sumă de X lei, **din care a scăzut pierderea fiscală din anul 2009 stabilită în sumă de X lei, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei și un impozit pe profit în sumă de X lei;**

- în anul 2011, societatea a declarat un profit impozabil în sumă de X lei și impozit pe profit în sumă de X lei, iar echipa de inspecție fiscală a stabilit un profit impozabil în sumă de X lei cu un impozit pe profit în sumă de X lei;

- în anul 2012, societatea a declarat un profit impozabil în sumă de X lei și impozit pe profit în sumă de X lei, iar echipa de inspecție fiscală a stabilit un profit impozabil în sumă de X lei cu un impozit pe profit în sumă de X lei.

Cumulat, în perioada verificată, impozitul pe profit declarat de societate a fost în sumă de X lei, iar impozitul pe profit stabilit de către echipa de inspecție fiscală a fost de X lei (X lei – X lei, urmare concilierii asupra punctului de vedere formulat de societate), rezultând astfel o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .X. lei, din care societatea a contestat suma de .X. lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui

care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...] c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele

formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Având în vedere situația profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent perioadei verificate 01.01.2008-31.12.2012, prezentată detaliat la situația de fapt, rezultă că la calculul impozitului de profit stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului prin Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014, organele de inspecție fiscală au ținut cont de pierderea fiscală din anul 2009, astfel cum a fost stabilită urmare verificărilor efectuate.

Așadar, având în vedere că inspecția fiscală s-a finalizat prin stabilirea în sarcina contribuabilului a unui impozit pe profit suplimentar, organele de inspecție fiscală aveau obligația emiterii doar a Deciziei de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014, conform O.P.A.N.A.F. nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice”, întrucât impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru perioada verificată cuprinde inclusiv influențele fiscale din anul 2009 în care a fost stabilită pierdere fiscală.

Astfel, măsura dispusă de organele de inspecție fiscală are în vedere în fapt corectarea declarației 101 pentru anul 2009, ca urmare a reconsiderării (i) ca nedeductibile a cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile facturate de .X. Ltd și (ii) a veniturilor din vânzări de produse finite stornate cu suma de -.X. lei, venituri repuse de echipa de inspecție fiscală la anul 2008.

Prin urmare, în condițiile în care pierderea fiscală la data de 31.12.2009, stabilită de echipa de inspecție fiscală, a fost recuperată din profitul impozabil al anului 2010, influențând astfel impozitul pe profit stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului prin Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a contestației formulate împotriva măsurilor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.09.2014, aceasta aparținând organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborat cu pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”,

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ fiscal emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.09.2014.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Decizia de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-IL .X./30.09.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014, în ceea ce privește suma totală de X lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;

- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,
urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IL .X./30.09.2014 și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere, spre competență soluționare, Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal.

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

**DIRECTOR GENERAL
X**