

**DECIZIA nr. 242 din 02.04.2013** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**, cu sediul in  
str. .... sector z, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ddd/2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector z cu adresa nr. ppp/2013 inregistrata sub nr. ddd/2013 cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. mmm/2012 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SZ AAA/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SZ BBBB/2012 si inmanata sub semnatura in data de .....2012.

SC ABC SRL contesta suma de **ST lei**, din care:

- VT lei TVA stabilita suplimentar;
- AVT lei accesorii aferente TVA;
- IP lei impozit pe profit;
- AIP lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector z au efectuat inspectia fiscala generala la SC ABC SRL pentru perioada 01.01.2005-31.12.2010.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SZ BBBB/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SZ AAA/2012, prin care s-au stabilit diferente suplimentare pentru TVA, impozit pe profit si accesorii aferente in suma totala de ST lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita desfiintarea actelor fiscale atacate pentru sumele contestate, aratand urmatoarele:

Cheltuielile de deplasare in suma de S1 lei inregistrate in baza facturii nr. F1/2007 sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si sunt justificate prin raportul de activitate prezentat organelor de control, iar rationamentul acestora de a nu accepta deductibilitatea cheltuielilor pe motiv ca nu s-au inregistrat alte cheltuieli aditionale este de neinteles.

Referitor la prestarile de servicii avand ca obiect constructiile metalice, echipa de control a ignorat documentele prezentate pentru justificarea serviciilor inregistrate in baza facturii nr. F2/2009 emisa de O1, respectiv un document semnat de ambele parti si in care sunt prezentate activitatile desfasurate de prestator. Raspunsul autoritatilor fiscale belgiene nu afirma, nici nu infirma realitatea operatiunilor si nu poate fi imputat societatii faptul ca, la doi ani de la incheierea contractului, partenerul belgian nu a putut fi identificat de autoritatile belgiene.

Serviciile furnizate de Fundatia RO in baza contractului nr. C1/2009 sunt justificate cu raportul de activitate si au contribuit la cresterea veniturilor societatii, iar constatarea organelor de control pe baza unei note explicative furnizata de o persoana fara calitate s-a axat pe modul de instruire a personalului, ignorand celelalte activitati de care a beneficiat societatea.

In legatura cu serviciile prestate de partenerii belgieni si neacceptate la deducere in anul 2010, echipa de inspectie omite sa precizeze faptul ca exista contracte incheiate cu fiecare prestator, iar neprecizarea numarului contractului in facturile emise de catre prestatori nu poate fi imputabila beneficiarului. De asemenea, afirmatiile sunt contradictorii, in conditiile in care se precizeaza ca facturile au atasate rapoarte in care sunt enumerate operatiile efectuate cu caracter general, pentru ca, ulterior, sa se afirme ca societatea nu a prezentat situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor. Faptul ca, la aproape doi ani de la incetarea raporturilor contractuale, partenerii belgieni nu mai functioneaza ori s-au lichidat nu poate pune sub indoiala realitatea prestarii serviciilor.

Cheltuielile facturate de SC AIB SRL sunt deductibile deoarece au fost efectuate pentru protectia muncii si au la baza contractul si raportul in care sunt inscrise obiectivele, motiv pentru care este abuziva neacceptarea lor pe motiv ca nu s-au putut stabili modul de determinare a sumelor facturate si necesitatea acestor servicii in raport cu obiectul de activitate al societatii.

In privinta TVA, operatiunea de reparatii generale de containere si la bordul navelor pe uscat efectuata in anul 2009 nu se incadreaza pe regula generala de teritorialitate prevazuta de art. 133 alin. (1) din Codul fiscal, ci se incadreaza la exceptia de la art. 133 alin. (2) lit. h) din Codul fiscal, explicitata la pct. 15<sup>1</sup> din Normele metodologice , fiind impozabila doar la sediul beneficiarilor.

In consecinta, pentru debitele suplimentare stabilite pentru impozitul pe profit si TVA sunt contestate si accesoriile aferente.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC ABC SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../2002 si detine codul unic de inregistrare nr. ....

### 3.1. Referitor la impozitul pe profit

Prin decizia de impunere nr. F-SZ AAA/2012 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC ABC SRL obligatii suplimentare reprezentand impozit pe profit in suma de IP lei aferente perioadei 01.01.2005-31.12.2010.

Din decizie si din raportul ce a stat la baza emiterii acesteia rezulta ca diferenta suplimentara de IP lei a fost stabilita ca urmare a constatarii urmatoarelor diferente:

*a) pentru anul 2005: **IPX lei***

- profit impozabil aferent anului 2005: ..... lei;
- pierdere recuperata de societate din perioada in care a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor si neacceptata in urma inspectiei fiscale: ..... lei;
- profit impozabil stabilit in urma inspectiei fiscale: ..... lei;
- diferenta impozit pe profit stabilita in urma inspectiei fiscale: IPX lei;

*b) pentru anul 2007: **IPY lei***

- profit impozabil declarat de societate: ..... lei;
- pierdere recuperata de societate din perioada in care a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor si neacceptata in urma inspectiei fiscale: ..... lei;
- cheltuieli de deplasare inregistrate in baza facturii nr. F1/2007, nedeductibile in urma inspectiei fiscale: S1 lei;
- profit impozabil stabilit in urma inspectiei fiscale: ..... lei;
- diferenta de profit impozabil stabilita in urma inspectiei fiscale: ..... lei – ..... lei = ..... lei;
- diferenta impozit pe profit aferenta: ..... lei x 16% = IPY lei;

*c) pentru anul 2009: **IPZ lei***

- pierdere fiscala declarata de societate: ..... lei;
- cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale: ..... lei, din care:
  - ..... lei servicii consultanta si management facturate de LHC – Chisinau;
  - ..... lei servicii de constructii metalice facturate de O1 din Belgia;
  - ..... lei servicii formare si pregatire profesionala, organizare seminarii etc. facturate de Fundatia RO;
- profit impozabil stabilit in urma inspectiei fiscale: -..... lei + ..... lei = ..... lei;
- diferenta impozit pe profit stabilita in urma inspectiei fiscale: ..... lei x 16% = IPZ lei;

*d) pentru anul 2010: **IPH lei***

- profit impozabil declarat de societate: ..... lei;
- cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale: ..... lei, din care:

- ..... lei servicii consultanta si management facturate de LHC – Chisinau;
- ..... lei servicii de constructii metalice oriunde in Belgia, respectiv reparatii generale la bordul navelor si pe uscat oriunde pe teritoriul Belgiei, facturate de O1, O2, O3, O4, O5, O6, O7;
- ..... lei servicii formare si pregatire profesionala, organizare seminarii etc. facturate de Fundatia RO;
- ..... lei servicii asistenta management facturate de SC AIB SRL;
- venituri din prestari servicii catre clientul extern O8, neinregistrate de societate si stabilite ca impozabile in urma inspectiei fiscale: ..... lei;
- diferenta de profit stabilita in urma inspectiei fiscale: ..... lei + ..... lei = ..... lei;
- diferenta impozit pe profit aferenta: ..... lei x 16% = IPH lei.

### **3.1.1. Referitor la cheltuielile de deplasare ce au condus la un impozit pe profit suplimentar in suma de IP1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca cheltuielile cu cazarea la un hotel din Belgia sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care persoana impozabila nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca deplasarea s-a efectuat de persoanele indreptatite din societate si in folosul propriei activitati.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acordat SC ABC SRL drept de deducere la profitul impozabil aferent anului 2007 pentru cheltuieli de deplasare reprezentand cazare inregistrate in baza facturii nr. F1/2007 in cuantum de S1 lei, ceea ce a condus la majorarea impozitului pe profit in suma de IP1 lei.

Societatea a prezentat ca document justificativ un referat din care rezulta ca deplasarea a fost efectuata in luna decembrie 2007 de catre domnii VN – administrator, DO – administrator si IC – consultant expert in probleme de marketing si management. In nota explicativa reprezentantul societatii sustine ca deplasarea s-a efectuat in interesul societatii pentru studiul, analiza si managementul unor societati cu rezultate bune, fiind vizitate companii ce au fost parteneri de afaceri O9 NV (Belgia), O10 (Olanda), O11 (Belgia) si O12 (Belgia).

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte efectuarea deplasarii, persoanele care au efectuat deplasarea, modul in care s-a efectuat deplasarea si necesitatea acesteia. Societatile mentionate in nota explicativa nu au fost parteneri de afaceri ai societatii, nefiind clienti sau furnizori, asa cum rezulta din documentele financiare-contabile prezentate de societate.

**In drept**, potrivit art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare:

“Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se

adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

“Art. 21. – (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.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) **cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.**”

Conform pct. 27 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, *persoanele fizice asimilate salariaților* cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora”.

Potrivit dispozițiilor legale sus-citate cheltuielile de cazare sunt deductibile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cazarea se referă la salariați, administratori, precum și la persoanele fizice asimilate, așa cum au fost ele stabilite prin norme.

În speta, la dosarul cauzei se afla factura nr. F1/2007 pentru servicii de cazare pentru trei camere în perioada 29.11.2007-30.12.2007, **fara ca din aceasta sa reiasa identitatea persoanelor ce au fost cazate**. Referatul pentru justificarea deplasării a trei persoane (dintre care, dl. IC **nu avea calitatea nici de salariat sau administrator, nici de persoana asimilata acestora**) poartă data de 01.12.2007 pentru justificarea unei deplasări în decembrie 2007, în condițiile în care cazarea este încă din 29.11.2007, de unde reiese că acesta este un document pro-causa, **fiind întocmit ulterior începerii deplasării**. **Caracterul pro-causa și contradictoriu** rezidă și din faptul că în referatul din 01.12.2007 se afirmă că **scopul deplasării este “studiul, analiza și managementul unor societăți cu rezultate economice bune”,** în timp ce în raportul de activitate în urma deplasării din 10.01.2008 (oricum, *semnat doar de una din cele trei persoane despre care se susține că au efectuat deplasarea*) se afirmă că **scopul deplasării l-a reprezentat “cunoașterea de noi modele de promovare și identificarea de noi clienți”**. Cu privire la companiile ce au fost parteneri de afaceri O9 NV (Belgia), O10 (Olanda) și O11 (Belgia) menționate în raportul de activitate, **societatea contestatoare nu a adus nicio dovadă care să combată constatările organelor de inspecție fiscală** în sensul că aceste companii nu au fost clienții sau furnizorii societății potrivit documentelor financiar-contabile prezentate. Referitor la firmele (clienții) O13 și O14, din raport reiese că administratorul acestora este domnul DO, care era în același timp și administratorul societății contestatoare, astfel că **deplasarea pentru stabilirea**

**de relatii cu aceste firme apare ca nejustificata cata vreme aceeași persoana putea decide stabilirea relatiilor comerciale cu ambele parti.** In mod similar, in cazul fabricii O15 din Franta si societatii O12, in raportul de activitate se face trimitere la relatii de afaceri in legatura cu produsul compactor de carton Valpak si prospectiunea si realizarea unui studiu cost-venituri pentru crearea unei exploatare industriale de reparatii containere, fara ca societatea contestatoare sa aduca vreo dovada ca aceste afaceri au fost derulate efectiv si/sau macar initiate. In privinta transportului, desi in raport se afirma ca deplasarea a fost efectuata cu masina si ca cheltuielile prilejuite de aceasta deplasare au fost decontate, societatea contestatoare nu a prezentat nicio dovada ca cheltuielile cu combustibilul aferent deplasarii au fost prezentate spre decontate si ca nu a fost aprobata decontarea lor, asa cum se afirma prin contestatia formulata. In sfarsit, **din preambulul raportului de activitate** in urma deplasarii in Belgia in perioada 29.11.2007-30.12.2007 **prezentat in sustinerea cauzei rezulta ca deplasarea s-a efectuat pentru "identificarea de noi clienti pentru firma U in timp ce denumirea contestatoarei la acel moment era V, de unde rezulta ca, in realitate, deplasarea s-a efectuat in interesul unei alte societati decat contestatoarea.**

In consecinta, din toate cele anterior retinute rezulta ca SC ABC SRL nu a facut dovada faptului ca cheltuielile de cazare nu s-au efectuat in scopul realizarii de venituri impozabile proprii, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat cerere.

### **3.1.2. Referitor la serviciile de management, formare si pregatire profesionala si prestari de natura constructiilor metalice si reparatiilor si care au condus la un impozit suplimentar in suma de IP2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca serviciile de reparatii, de instruire si formare a personalului clientilor si asistenta in management, in conditiile in care contractele au un continut general, fara mentinonarea concreta a serviciilor si a preturilor, iar prestarea efectiva a serviciilor in scopul obtinerii de venituri impozabile nu este dovedita cu documente.*

**In fapt**, conform raportului de inspectie fiscala nr. F-SZ BBBB/2012 organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil al SC ABC SRL din anii 2009 si 2010 cu urmatoarele cheltuieli nedeductibile fiscal:

- ..... lei cheltuieli cu serviciile de constructii metalice oriunde in Belgia, respectiv reparatii generale la bordul navelor si pe uscat oriunde pe teritoriul Belgiei, facturate de O1, O2, O3, O4, O5, O6, O7 (..... lei in 2009 si ..... lei in 2010);

- ..... lei cheltuieli cu serviciile de formare si pregatire profesionala, organizare seminarii etc. facturate de Fundatia RO (..... lei in 2009 si ..... lei in 2010);

- ..... lei cheltuieli cu serviciile de asistenta management facturate de SC AIB SRL (in 2010);

= ..... lei total cheltuieli nedeductibile (IP2 lei impozit pe profit aferent).

Referitor la cheltuielile cu serviciile de reparatii organele fiscale au solicitat autoritatilor fiscale din Belgia informatii cu privire la firmele ce au facturat serviciile de reparatii, iar din raspunsul acestora a rezultat ca informatiile solicitate nu au putut fi furnizate din urmatoarele motive: un control asupra evidentei contabile a fost deja efectuat, iar incercarile de a lua legatura cu contabilul au ramas fara rezultat (firma O1); nu s-a avut acces la evidenta contabila (firmele O4, O5, O6); un control asupra evidentei contabile a fost deja efectuat la contabil deoarece societatile nu mai detin o adresa/sediu in Belgia, iar in timpul investigatiei au fost constatate diverse infractiuni si au existat suspiciuni de frauda legate de achizitii belgiene de la firme care nu exista (firmele O2, O3).

Organele fiscale au retinut faptul ca in contractele cadru incheiate nu sunt identificate locul prestarii serviciilor, serviciile furnizate, tarifele pentru fiecare serviciu prestat sau valoarea globala a prestarilor, iar societatea nu a prezentat situatii de lucrari, procese-verbale de receptie sau rapoarte de lucru din care sa reiasa prestarea efectiva a serviciilor si modul de stabilire a sumelor facturate.

In legatura cu serviciile facturate de Fundatia RO organele fiscale au constatat ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor de instruire personal si faptul ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, contractele cu clientii avand ca obiect exclusiv reparatii generale containere si nu instruire de personal.

Cu privire la serviciile de management facturate de SC AIB SRL organele de inspectie fiscala au retinut ca din documentele prezentate nu s-a putut stabili modul de determinare a sumelor facturate, tarifele practicate, precum si necesitatea acestor servicii in realizarea obiectului de activitate al societatii.

**In drept**, potrivit art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte".**

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"48. **Pentru a deduce cheltuielile** cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca **cumulativ** urmatoarele conditii :

- serviciile trebuie sa fie **efectiv prestate**, sa fie executate in baza **unui contract care sa cuprinda date referitoare** la prestatori, termene de executie, **precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului**; prestarea efectiva a serviciilor **se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare**;

- **contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate**".

*Ca atare, in cazul serviciilor de management si consultanta sau alte prestari de servicii expres prevazute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe **conditii cumulative**, respectiv **sa aiba la baza contracte economice si sa fie justificate prin prisma prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate**.*

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

*A. Referitor la serviciile de reparatii constructii metalice oriunde in Belgia, respectiv reparatii generale la bordul navelor si pe uscat oriunde pe teritoriul Belgiei, facturate de O1, O2, O3, O4, O5, O6, O7*

SC ABC SRL in calitate de beneficiar a incheiat cu O1, O2, O3, O4 si O6 contracte cadru de prestari servicii (cu clauze asemanatoare) pentru servicii de constructii metalice oriunde in Belgia conform solicitarilor beneficiarului. Serviciile trebuiau prestate in principal la sediul beneficiarului sau, in functie de natura serviciilor, la locatiile stabilite, iar durata estimata de incepere a serviciilor urma a fi stabilita intr-un contract separat. Lucrarile se vor desfasura contra unui pret total stabilit, pe cantitati estimate sau in baza unui pret mixt, iar plata lor va fi efectuata intr-o singura transa in conformitate cu prevederile comenzii respective. Descrierea lucrarilor si pretul cu amanuntul erau in contract separat.

Cu firmele O5 si O7 au fost incheiate contracte in care se prevedea doar locul prestarii serviciilor si momentul platii.

Facturile furnizorilor au mentionate doar activitati generale (constructie metalica de diferite tipuri pentru piese si obiecte diferite; sudaj al unor piese metalice diferite, curatenia si vopsirea unor piese de metal sau lemn; reparatii electrice) si un pret global ori nu au inscrise nicio activitate si doar un pret global (de exemplu, factura nr. 6109/01.02.2010 a furnizorului ..... SPRL pentru ..... euro). Altele fac referire la producerea/manufacturarea unor cutii metalice (cum sunt facturile emise de O2) si un pret global. O mare parte a



facturilor sunt insotite de formularul "raport" cu un continut invariabil (perioada, localitate, activitate <<asamblare parti metalice>>, conditii globale preluate din contract si pret).

Se retine ca, fiind vorba de cheltuieli cu serviciile de reparatii industriale sau de confectionare obiecte metalice, deci de cheltuieli care prin natura lor au o legatura directa si indisolubila cu anumite obiective (industriale) si nicidecum cu reparatiile aferente unor bunuri utilizate in activitatea proprie, contestatoarea avea obligatia sa justifice deductibilitatea cheltuielilor prin documente din care sa reiasa cu claritate, pe de o parte, ce servicii anume au fost comandate furnizorilor respectivi, pentru ce obiective au fost achizitionate aceste servicii si legatura lor cu veniturile societatii, iar pe de alta parte, efectivitatea prestarilor serviciilor facturate.

Astfel, din analiza acestor documente reiese ca **nu se poate stabili ce activitati efective au fost prestate de fiecare furnizor de servicii in parte, ele fiind inscrise invariabil in mod identic/similar in toate facturile, dar cu preturi diferite si nu sunt insotite de contracte separate** din care sa reiasa descrierea lucrarilor, preturile convenite si durata estimata, asa cum s-a convenit prin contractele initiale incheiate **ori comenzi ale contestatoarei** din care sa reiasa cu claritate **ce lucrari anume au fost comandate a fi efectuate, modalitatea de stabilire a pretului si pretul rezultat convenit si pentru ce obiective de reparatii au fost comandate, astfel incat sa se poata verifica in ce masura aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile efectiv obtinute de contestatoare.** In mod similar, documentele intitulate "rapoarte" **nu contin nicio descriere a serviciilor efectiv prestate**, cu defalcarea corespunzatoare a tarifelor pe tipuri de servicii, **avand un continut generic in toate cazurile** (cu exceptia perioadei, localitatii si pretului global).

Prin urmare, contrar sustinerilor contestatoarei, documentele prezentate, indiferent de denumirea lor (contracte cu clauze cadru, nespecifice, facturi cu servicii identice si preturi diferite, rapoarte cu continut generic si cu preluari din clauzele generale din contracte) nu dovedesc nici prestarea efectiva a serviciilor de reparatii facturate de furnizori, nici legatura lor directa cu veniturile impozabile proprii.

De asemenea, nu sunt intemeiate nici criticile contestatoarei referitoare la neprecizarea existentei contractelor si caracterul contradictoriu al afirmatiilor organelor de inspectie fiscala, in conditiile in care din raportul ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata reiese ca organele fiscale au prezentat pe larg ce documente a prezentat contestatoarea (contracte, rapoarte) si ce anume nu a reiesit din documentatia prezentata – prestarea efectiva a serviciilor si modul de stabilire a sumelor facturate.

In ceea ce priveste mentiunile organelor de inspectie fiscala cu privire la rezultatul solicitarilor adresate autoritatilor fiscale din Belgia, se retine ca acestea au avut caracter subsidiar, fiind coroborate cu restul documentatiei prezentate.

In sfarsit, in punctul de vedere inregistrat sub nr. 094801/26.09.2012 (pg. 8) contestatoarea considera ca organele de control nu au tinut seama de locul si procedeele uzuale aplicabile in Belgia in privinta justificarii lucrarilor si afirma ca, din punct de vedere comercial si contractual, clientul impune regulile (pentru ca el plateste) si nu furnizorul. Or, contestatoarea ignora faptul ca in privinta acestor servicii ea are calitatea de client si nu de furnizor si, in consecinta, putea impune regulile astfel incat contractele si rapoartele prezentate sa contina date clare, cuantificabile cu privire la servicii si care sa raspunda si cerintelor stabilite de legislatia fiscala aplicabila.

*B. Referitor la cheltuielile cu serviciile de formare si pregatire profesionala, organizare seminarii etc. facturate de Fundatia RO*

SC ABC SRL in calitate de beneficiar a incheiat cu Fundatia ..... (RO) in calitate de furnizor contractul nr. C1/2009 prin care furnizorul s-a angajat sa ofere beneficiarului pentru o perioada de 12 luni, cu posibilitatea prelungirii, urmatoarele servicii:

- formarea profesionala a adultilor;
- cursuri de perfectionare, instruire pentru angajatii proprii sau cei ai clientilor beneficiarului;
- organizarea de seminarii pe diverse teme si realizarea de studii pe tematica solicitata de beneficiar;
- cautarea de sponsori pentru activitatile de sustinere a ideilor promovate.

Lucrarile urmau a fi desfasurate contra unui pret total stabilit si acceptat de comun acord pe diferite perioade.

Au fost emise 16 facturi in perioada 12.10.2009-22.09.2010 avand inscise la rubrica "denumirea produselor sau a serviciilor" urmatoarele: contract 3/2009 (5 facturi), contract cercetare (1 factura), asistenta management (9 facturi) si diferenta organizare cursuri (1 factura).

Unele din aceste facturi sunt insotite de rapoarte de activitate (cate 1 fila fiecare) cu mentiunea ca lucrarile au fost predate in termen si acceptate de beneficiar, dupa cum urmeaza:

- raportul pentru perioada martie 2009 – aprilie 2010 (..... lei, factura nr. 3/01.03.2010) pentru urmatoarele activitati: pregatire personal clienti parteneri, management in derulare contracte firme externe, suport curs "SP1" (partea a III-a) si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar;

- raportul pentru perioada februarie 2010 – martie 2010 (..... lei, factura nr. 14/26.03.2010) pentru urmatoarele activitati: pregatire profesionala cu scopul instruirii personalului pentru management in derulare, suport curs "SP2" si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar;

- raportul pentru perioada februarie 2010 – mai 2010 (..... lei, factura nr. 26/15.05.2010) pentru urmatoarele activitati: pregatire personal clienti parteneri, tehnici protectie si legislatie vamala, suport curs "SP3", promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar si protectie si instruire impotriva cutremurelor, dezastrelor naturale;

- raportul pentru perioada martie – iunie 2010 (..... lei, factura nr. 27/18.06.2010) pentru urmatoarele activitati: instruirea personalului (formare profesionala) in scopul prestarii activitatii clientilor, asistenta management in derulare contracte firme externe, suport curs SP1” (partea a II-a) si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar;

- raportul pentru perioada aprilie - mai 2010 (..... lei, factura nr. 28/22.06.2010) pentru urmatoarele activitati: pregatire personal clienti parteneri, management in derulare contracte firme externe, suport curs SP1” (partea a III-a) si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar;

- raportul pentru perioada martie – iunie 2010 (..... lei, factura nr. 29/24.06.2010) pentru urmatoarele activitati: pregatire profesionala cu scopul instruirii personalului pentru management in derulare, suport curs “SP2” si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar;

- raportul pentru perioada mai – iunie 2010 (..... lei, factura nr. 30/30.06.2010) pentru urmatoarele activitati: pregatire personal clienti parteneri, tehnici protectie si legislatie vamala, suport curs “SP3” si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar;

- raportul pentru perioada mai – iulie 2010 (..... lei, factura nr. 31/29.07.2010) pentru urmatoarele activitati: instruirea personalului (formare profesionala) in scopul prestarii activitatii clientilor, asistenta management in derulare contracte firme externe si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar;

- raportul pentru perioada aprilie – iulie 2010 (..... lei, factura nr. 32/02.08.2010) pentru urmatoarele activitati: instruirea personalului (formare profesionala) in scopul prestarii activitatii clientilor, asistenta management in derulare contracte firme externe si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar;

- raportul pentru perioada ianuarie - aprilie 2010 (..... lei, factura nr. 33/05.08.2010) pentru urmatoarele activitati: instruirea personalului (formare profesionala) in scopul prestarii activitatii clientilor, asistenta management in derulare contracte firme externe si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar;

- raportul pentru perioada mai - august 2010 (..... lei, factura nr. 35/02.09.2010) pentru urmatoarele activitati: instruirea personalului (formare profesionala) in scopul prestarii activitatii clientilor, asistenta management in derulare contracte firme externe, suport curs SP1” (partea a II-a) si promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar.

Prin nota explicativa din 04.10.2010 imputernicitul administratorului societatii a declarat ca Fundatia RO a executat si realizat materiale, programe pentru instruirea, specializarea, perfectionarea angajatilor clientilor firmei SC ABC SRL potrivit obligatiilor contractuale de a asigura instruirea acestor angajati ai clientilor.

La dosar exista si o “notificare” data octombrie 2009 intocmita de societate, fara adresant (interna) in care se mentioneaza ca firma derularea si urmeaza sa incheie contracte cu clientii externi in scopul desfasurarii activitatii de

reparare nave, constructii metalice. In urma negocierilor, clientii solicita si instruirea personalului/lucratorilor care vor presta aceste servicii, dar cu precadere a angajatilor clientilor, scop in care societatea urmeaza sa subcontracteze aceste activitati de instruire a personalului adult.

Din controalele incrucisate efectuate de Administratia Finantelor Publice sector 2 la Fundatia RO prin procesele-verbale nr. .... si nr. .... au rezultat urmatoarele:

- fundatia are printre membrii fondatori pe domnul VN, care este si asociat si administrator unic al SC ABC SRL;

- pe perioada controlului fundatia a fost reprezentata de directorul executiv DP, aceeaasi persoana care este si reprezentanta administratorului societatii (si asociat in societate, in acelasi timp);

- in evidenta contabila a fundatiei au fost inregistrate numai 11 facturi emise catre SC ABC SRL in perioada 12.10.2009-30.06.2010;

- au fost prezentate doua adrese ale SC ABC SRL catre fundatie prin care s-a solicitat desfasurarea unor cursuri la Anvers – Belgia (sudura electrica – modul I – 250 cursanti, sudura electrica – modul II – 150 cursanti, legislatie internationala in domeniul maritim – 225 cursanti, statii electrice – 300 de cursanti, administrare grup maritim – 225 cursanti, combaterea si prevenirea radiatiilor – 100 cursanti) pentru personalul clientilor societatii, cu mentiunea ca cheltuielile cu instruirea si perfectionarea personalului vor fi suportate de societate in cadrul contractelor cu clientii;

- prin nota explicativa din 17.03.2011 reprezentantul fundatiei a afirmat ca aceste cursuri s-au desfasurat la Anvers – Belgia in spatii adecvate puse la dispozitie cu titlu gratuit de firmele O16 si O1 din Belgia, iar pentru asigurarea lor fundatia a incheiat contracte de voluntariat cu profesori, formatori, colaboratori;

- au fost prezentate liste de persoane participante la cursuri pentru diverse perioade;

- au fost prezentate contractele incheiate cu firmele O16 in 01.06.2009 si O1 in 30.11.2008 din care rezulta urmatoarele:

- a) contractele sunt intitulate contracte de servicii;

- b) cele doua firme belgiene sunt reprezentate de domnul DO care, la momentul incheierii lor, era si administratorul SC ABC SRL;

- c) contractele au fost incheiate in considerarea faptului ca, pe de o parte, firmele belgiene erau active in domeniul managementului, iar pentru dezvoltarea activitatilor solicita asistenta de la furnizori de servicii specializate, care sunt foarte calificati in acest domeniu, ca si in programe de training, iar pe de alta parte Fundatia RO este activa in domeniul managementului si acorda consultanta si programe de training cu privire la invatarea continua;

- d) obiectul contractelor l-a constituit disponibilitatea locatiilor din Anvers pentru cursuri de training, respectiv cursuri de invatare continua (lifelong learning) in perioadele 05.06.2009-01.11.2011, respectiv 31.12.2008-01.01.2011 de care vor beneficia doar anumite persoane desemnate de cele doua firme belgiene.

In raport de dispozitiile legale aplicabile si sintetizand cele prezentate anterior se retin urmatoarele:

1. - in contractul nr. C1/2009 serviciile sunt descrise doar cu titlu general si fara niciun pret prestabilit, iar documentele ulterioare (adresele societatii catre fundatie si rapoartele de activitate) nu dovedesc cum au fost stabilite, de comun acord, preturile (tarifele) in raport de serviciile mentionate in rapoartele de activitate;

2. - **pentru un numar de 5 facturi nu au fost prezentate niciun raport de activitate, astfel ca simpla mentiune din facturi ("contract 3/2009", "asistenta management" si "diferenta organizare cursuri") nu dovedeste in niciun fel prestarea serviciilor, avand in vedere continutul vag, general din contracte, atat in ceea ce priveste serviciile contractate, cat si lipsa oricarui pret/tarif din contract;**

3. - desi se invoca, inclusiv prin nota explicativa a reprezentatului societatii, ca serviciile Fundatiei RO au constat in executarea si realizarea de materiale, programe pentru instruirea, specializarea, perfectionarea angajatilor clientilor in scopul obligatiilor contractuale de a asigura instruirea acestor angajati ai clientilor, contestatoarea SC ABC SRL **nu a prezentat nicio dovada ca a contractat astfel de servicii de instruire personal cu diversi clienti si ca a obtinut venituri corespunzatoare in acest sens;**

4. - dimpotriva, asa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, in perioada trim. IV 2009 – decembrie 2010 societatea a desfasurat si a obtinut venituri din reparatii generale la bordul navelor, reparatii generale de containere si lucrari de constructie de locuinte, asamblare parti metalice efectuate in favoarea in favoarea unor clienti din Belgia; **or, prestarea unor servicii de reparatii de catre contestatoare in favoarea diversilor clienti nu implica, in mod logic, si instruirea personalului clientilor de vreme ce reparatiile sunt efectuate de catre contestatoare (sau de proprii ei furnizori) si, in consecinta, in masura in care instruirea personalului nu a fost contractata si nici facturata clientilor, nici cheltuielile pentru achizitionarea unor astfel de servicii nu pot fi considerate ca fiind efectuate in scopul realizarii unor venituri impozabile;**

5. - in mod similar, se retine ca societatea contestatoare a solicitat fundatiei si organizarea de cursuri de legislatie in domeniul maritim si administrare grup maritim, **domenii fara nicio legatura cu o activitate propriu-zisa de reparatii**, fie ea de nave si containere; idem, in cazul pregatirii si instruirii pentru tehnici si legislatie vamala si impotriva cutremurelor si dezastrelor naturale, mentionate ca activitati de instruire prin rapoartele prezentate;

6. - contestatoarea **nu prezinta nicio justificare in privinta legaturii cursurilor (suporturilor de curs) referitoare la piete, la integrarea europeana si la politica europeana in domeniul imigratiei cu activitatea proprie, in conditiile in care nu a contractat cu niciun client organizarea unor astfel de cursuri si nici pentru folosul propriu nu le putea achizitiona, neavand salariatii in perioadele vizate de respectivele cursuri;**

7. - mai mult, in conditiile in care se sustine ca activitatile de instruire a personalului s-au desfasurat in Anvers, in locatii puse la dispozitie de firmele belgiene O16 si O1, din cele doua contracte prezentate reiese ca **de activitatile de training au beneficiat persoane desemnate de aceste doua firme, care nu au avut calitatea de clienti ai contestatoarei;**

8. - evidenta acestor consideratii rezulta si din faptul ca in rapoartele prezentate **se afirma ca au fost prestate si activitati pentru “promovarea societatilor clienti ai SC ABC SRL in spatiul comunitar sau extracomunitar” (deci pentru clientii contestatoarei si nu pentru contestatoarea insasi), fara a fi insotite de nicio dovada ca astfel de activitati au fost prestate in mod efectiv (in ce anume au constat si documentatia aferenta pentru justificarea lor) si ca au fost contractate cu clientii si facturate acestora**, pentru ca astfel de cheltuieli sa fie considerate ca fiind efectuate in scopul realizarii de venituri proprii;

9. - **nici activitatile** de “asistenta management derulare contracte firme externe” sau “management in derulare contracte firme externe” mentionate in rapoartele de activitate **nu sunt insotite de dovezi obiective din care sa reiasa in ce anume au constat si ca ele s-au derulat in mod efectiv in folosul activitatii proprii a contestatoarei;**

10. - de altfel, **activitatile de promovare comerciala si de asistenta in management nici nu au facut obiectul contractului nr. C1/2009, fiind astfel facturate in lipsa contractului obligatoriu pentru deductibilitatea unor astfel de cheltuieli;**

11. - din analiza documentelor rezulta ca *activitatile sunt mentionate repetitiv in rapoartele de activitate prezentate, cu suprapuneri de perioade si cu perioade anterioare incheierii contractelor, iar listele cursantilor puse de la dispozitie de fundatie contin persoane participante la acelasi curs, dar pe perioade diferite* (spre exemplu, raportul pentru factura nr. 3/01.03.2010 se refera la perioada martie 2009 – aprilie 2010, desi contractul s-a incheiat in 01.10.2009; cursul “SP2” s-a facturat cu factura nr. 14/26.03.2010 pentru perioada februarie – martie 2010, dar si cu factura nr. 29/24.06.2010 pentru perioada martie – iunie 2010; persoanele numite AH si BS apar pe o lista a participantilor la cursul de legislatie in domeniul maritim desfasurat atat in perioada ianuarie – aprilie 2010, cat si in perioada martie – iunie 2010 etc.); or, **toate acestea, coroborate cu cele mentionate anterior si cu faptul ca intre societate si fundatie existau legaturi de asociere in raport de persoanele implicate** in calitate de asociati, administratori, membri fondatori, directori executivi etc. denota caracterul de documente pro-causa al intregii documentatii prezentate;

12. - critica contestatoarei in sensul ca organele de inspectie fiscala s-a axat pe modul de instruire a personalului, ignorand celelalte activitati de care a beneficiat societatea nu poate fi retinuta avand in vedere ca, pe de o parte, contestatoarea insasi prin raspunsul la nota explicativa a sustinut ca serviciile prestate de fundatie au constat in servicii de instruire a personalului clientilor, iar pe de alta parte pentru celelalte activitati de promovare comerciala si asistenta in management nu s-a facut dovada contractarii si prestarii lor efective; de altfel, din motivatia formulata prin contestatie reiese ca societatea insista pe justificarea deductibilitatii sumelor facturate de Fundatia RO prin activitatile de management de care ar fi beneficiat, in contradictie cu propriile afirmatii din nota explicativa referitoare la serviciile de instruire de care ar fi beneficiat si cu ignorarea faptului ca astfel de servicii nici nu au facut obiectul contractului si nici nu au fost dovedite in privinta prestarii lor efective.

*C. Referitor la serviciile de management facturate de SC AIB SRL*

SC ABC SRL a incheiat cu SC AIB SRL (societate afiliata) contractul nr. 2/2009 pentru prestari servicii management pentru perioada 2009 (data exacta nespecificata) si data limita august 2010.

Pentru justificarea cheltuielilor in suma de ..... lei facturate cu factura nr. 8/16.09.2010 a prezentat o nota datata august 2010, in care se insiruie obiective realizate: prelucrare legislatie in domeniul constructiei metalice, solutii pentru protectia muncii, informare cu privire la standardele internationale de calitate, organizare activitati prin echipe de lucru si informare si instruire sef echipa in managementul procedurilor de lucru.

Se retine ca aceasta nota (de o pagina) **nu este insotita de niciun material, document, informare, manual** etc. din care sa reiasa ce legislatie anume a fost prelucrata, in ce anume a constat prelucrarea legislatiei si cine anume a participat, in ce anume au constat solutiile propuse pentru protectia muncii si organizarea activitatii prin echipe, in ce anume a constat informarea cu privire la standardele internationale de calitate, **simplic insiruie de activitati nefiind suficienta in conditiile in care desfasurarea lor efectiva implica si realizarea de materiale, analize, informari sub forma de studii, manuale, planuri si alte materiale corespunzatoare care sa fie puse la dispozitia societatii** si sa dovedeasca, in consecinta, prestarea efectiva a serviciilor si legatura lor cu activitatea contestatoarei.

De altfel, **caracterul pur formal si pro-causa al acestei note rezulta** cu prisosinta si din faptul ca in ea se mentioneaza ca s-a realizat ca obiectiv "informare si instruire sef echipa in managementul procedurilor de lucru", **in conditiile in care in perioada vizata societatea contestatoare nici nu a avut salariati, cu atat mai putin sef de echipa.**

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca serviciile facturate de SC AIB SRL au constat in organizarea protectiei muncii care este obligatorie conform legii si sunt deductibile in raport de prevederile art. 21 alin. 1 lit. b) din Codul fiscal, ignorand faptul ca nota face referire si la alte activitati/obiective.

Fata de aceste sustineri se retine ca prin contractul nr. 2/2009 nu au fost contractate in mod specific servicii in domeniul protectiei muncii, ci servicii de management, in conditiile in care prestatoarea SC AIB SRL *nu este abilitata sa presteze astfel de servicii, iar contractul incheiat nu contine clauzele minime obligatorii* pentru un astfel de tip de contract, in conformitate cu prevederile art. 9 alin. (1) lit. b) si alin. (5) din Legea nr. 319/2006 a securității și sănătății în muncă si ale art. 33 si art. 35 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1.425/2006, cu modificarile ulterioare.

De asemenea, pentru justificarea prestarii unor astfel de servicii *contestatoarea nu a prezentat niciunul din documentele specifice activitatii de protectia muncii, astfel cum sunt ele mentionate la art. 15 din Normele metodologice de aplicare*, aprobate prin H.G. nr. 1.425/2006, cu modificarile ulterioare (spre exemplu, planul de prevenire si protectie, programul de instruire-testare, instructiuni proprii pentru completarea si/sau aplicarea reglementarilor de securitate si sanatate in munca etc.).

In consecinta, fata de anterior prezentate, se retine ca SC ABC SRL nu a facut dovada ca serviciile de reparatii constructii metalice facturate de furnizorii de servicii belgieni, de instruire si formare a personalului si alte servicii facturate de Fundatia RO si serviciile de asistenta in management facturate de SC AIB SRL au fost prestate in mod efectiv si in folosul activitatii proprii generatoare de venituri impozabile, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

### **3.1.3. Referitor la alte sume ce au reintregit profitul impozabil si care au condus la un impozit suplimentar in suma de IP3 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozitul pe profit suplimentar stabilit in urma reintregirii profitului impozabil cu diverse sume, in conditiile in care nu a adus niciun argument de natura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala in privinta acestor sume.*

**In fapt**, asa cum s-a aratat anterior, diferentele stabilite de organele de inspectie fiscala provin si din urmatoarele sume cu care a fost reintregit profitul impozabil aferent perioadei verificate:

- ..... lei pierdere fiscala inregistrata in perioada in care societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, dedusa eronat de doua ori (partial in 2005 si integral in 2007) in perioada cand societatea era platitoare de impozit pe profit;

- ..... lei + ..... lei servicii consultanta si management facturate de LHC – Chisinau in anii 2009-2010, pentru care societatea nu a facut dovada prestarii lor in scopul obtinerii de venituri impozabile;

- ..... lei venituri din servicii prestate si facturate catre clientul extern O8, inregistrate de societate ca avansuri si neinregistrate la venituri impozabile in cursul anului 2010 cand serviciile au fost prestate.

Aceste sume au condus la un impozit pe profit suplimentar de IP3 lei, tinand cont de faptul ca in anii 2005 si 2009 societatea a declarat pierdere fiscala, iar in urma inspectiei a rezultat profit impozabil, precum si de celelalte cheltuieli nedeductibile fiscal analizate la pct. 3.1.1 si pct. 3.1.2 din prezenta decizie.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL intelege sa conteste integral diferenta suplimentara de impozit pe profit stabilita in urma inspectiei fiscale, dar aduce argumente numai in privinta diferentei de impozit determinata de cheltuielile nedeductibile analizate la pct. 3.1.1 si pct. 3.1.2 din prezenta decizie, **fara sa aduca niciun argument de natura sa combata constatările inspectiei fiscale referitoare la celelalte sume care au determinat diferenta suplimentara totala** stabilita in urma inspectiei.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. - (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**



- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se intemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii. “

“Art. 213. - (1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.**“

In raport de constatarile organelor de inspectie fiscala si de motivatiile societatii din contestatia formulata se retine ca acestea nu vizeaza in niciun fel constatările referitoare la recuperarea eronata a pierderii inregistrate pe perioada cat societatea a fost microintreprindere, la nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile consultanta si management facturate de LHC – Chisinau in anii 2009-2010 si la neinregistrarea in venituri impozabile a serviciilor prestate si facturate clientului extern O8.

In consecinta, avand in vedere ca SC ABC SRL nu a adus argumente de fapt si de drept ori documente justificative de natura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

### **3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata**

Potrivit deciziei de impunere nr. F-SZ AAA/2012 organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA VT lei, dupa cum urmeaza:

- pentru serviciile din factura nr. F3/2007 in valoare de 100.583 lei emisa catre Batidoba Sprl Belgia nu s-a putut stabili natura concreta a serviciilor si, tinand cont de locul unde s-a efectuat transportul de persoane si s-a asigurat cazarea, locul prestarii s-a stabilit a fi in Romania, motiv pentru care s-a colectat TVA suplimentara in suma de VT1 lei;

- pentru serviciile de reparatii in valoare de XV lei prestate in anul 2009 catre clientii O17 si O8 din Belgia s-a concluzionat ca acestea nu se incadreaza in niciuna din exceptiile prevazute la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, locul prestarii serviciilor fiind in Romania, unde se afla sediul prestatorului, motiv pentru care s-a colectat TVA suplimentara in suma de VT2 lei.

#### **3.2.1. Referitor la TVA in suma de VT1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza diferenta de TVA in suma de VT1 lei aferenta serviciilor prestate catre un client din Belgia si facturate cu factura nr. F3/2007, in conditiile in care nu a adus niciun argument*

*de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala in privinta acestei diferente.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara in suma de VT1 lei pentru serviciile in valoare de YV lei prestate de societate in favoarea clientului extern O18 Belgia si facturate cu factura nr. F3/2007.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL nu a argument in niciun fel contestatia pentru aceasta suma stabilita de organele de inspectie fiscala.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. - (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se intemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii. “

“Art. 213. - (1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.**“

Intrucat societatea nu a adus niciun argument de fapt ori de drept pentru TVA colectata suplimentar in suma de VT1 lei, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

### **3.2.2. Referitor la TVA in suma de VT2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra locului prestarii unor servicii facturate de societate in anul 2009 catre clienti din Belgia, in conditiile in care stabilirea acestui loc depinde de natura serviciilor, iar prin raportul de inspectie fiscala organele de control au procedat la reincadrarea tranzactiilor din punct de vedere al continutului economic, fara sa precizeze care este natura concreta a serviciilor reincadrate.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de VT2 lei pentru serviciile in valoare de XV lei prestate in anul 2009 catre clientii O17 si O8 din Belgia.

Din raportul de inspectie fiscala nr. F-SZ BBBB/2012 reiese ca facturile au inscrise ca obiect constructii metalice si fabricare containere, iar contractele incheiate cu clientii respectivi au ca obiect “reparatii generale la

bordul navelor si pe uscat pe teritoriul Belgiei”, respectiv “reparatii generale de containere in Anvers”.

Din raspunsurile primite de la autoritatile fiscale belgiene rezulta ca pentru unele facturi emise catre O17 au fost inscrise “mentiuni cu privire la detalii despre saptamana si probabil nr. de ore prestate, precum si numele muncitorului”. Urmare verificarii efectuate la O8, autoritatile belgiene au transmis in copie un contract in care este mentionat ca prestator al serviciilor ABD LTD cu sediul in Marea Britanie.

La randul sau, societatea a depus la registratura organului fiscal adresa nr. ....../.....2012 prin care sustine ca serviciile prestate catre O8 au constat in reparatii de containere (schimbat dusumele, executat gauri in table de metal, sudaj table metal, schimbat placi de metal, curatare container, vopsire container, reparatii electrice) in Anvers.

Avand in vedere cele prezentate, organele de inspectie fiscala precizeaza ca operatiunile respective se incadreaza in sfera prestarilor de servicii conform prevederilor art. 129 alin. (1) ca fiind operatiuni impozabile in Romania din punct de vedere al TVA conform art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca serviciile realizate de societate nu se incadreaza la exceptiile prevazute la art. 133 din Codul fiscal (anul 2009) si, in baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal au reincadrat tranzactiile pentru a reflecta continutul lor economic ca fiind operatiuni impozabile taxabile in Romania.

In capitolul VI “Discutia finala cu contribuabilul” din raportul de inspectie fiscala nr. F-SZ BBBB/2012 se precizeaza ca SC ABC SRL a sustinut ca serviciile in valoare de XV lei prestate clientilor belgieni reprezinta operatiuni constand in expertize privind bunurile mobile corporale, precum si lucrari efectuate asupra acestora, considerand ca serviciile se incadreaza in exceptiile de la art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 din Codul fiscal. Organele de inspectie fiscala nu au retinut ca fiind corecta incadrarea contribuabilului intrucat baza legala invocata se refera la lucrari efectuate asupra bunurilor mobile corporale transportate in afara statului membru in care serviciile sunt prestate, fapt care nu poate fi aplicat pentru activitatea desfasurata de contribuabil constand in reparatii de containere in Anvers.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca operatiunea de reparatii generale de containere si la bordul navelor pe uscat efectuata in anul 2009 nu se incadreaza pe regula generala de teritorialitate prevazuta de art. 133 alin. (1) din Codul fiscal, ci se incadreaza la exceptia de la art. 133 alin. (2) lit. h) din Codul fiscal, explicitata la pct. 15<sup>1</sup> din Normele metodologice, fiind impozabila doar la sediul beneficiarilor.

**In drept**, potrivit art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 105. - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".**

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.**

(2) **La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si compeltarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.**

102.2. Cand este necesar, **organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.** Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile".

In Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala se precizeaza:

"Capitolul III - Constatari fiscale

Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

[...]

## 2. Obiective minimale avute in vedere

**In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:**

- verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legile speciale;

- **verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare, in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil**, inclusiv identificarea faptica a surselor generatoare de venit;

- verificarea inregistrarii tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate;

- verificarea utilizarii documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. Dupa aceasta data se va verifica modul de alocare si gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;

- verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor, precum si a tratamentului fiscal al acestora;

- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contributiile datorate.

## 3. Baza de impunere

A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- **elementele identificate in activitatea contribuabilului care au influentat baza de impunere;**

- **punctul de vedere al inspectiei fiscale fata de interpretarea contribuabilului;**

- **consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;**

- modul de calcul al bazei impozabile si stabilirea eventualelor diferente, precum si calculul impozitului, taxei sau al contributiei stabilite suplimentar. Pentru obligatiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept si corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;

- stabilirea responsabilitatilor pentru aplicarea sau determinarea eronata a bazei impozabile si efectuarea de propuneri pentru sanctionare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea

consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

In speta, din raportul nr. F-SZ BBBB/2012 reiese ca organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de societatea contestatoare catre cei doi clienti belgieni au avut ca obiect "constructii metalice" si "fabricare containere", in timp ce contractele incheiate cu acesti clienti au ca obiect "reparatii generale la bordul navelor si pe uscat pe teritoriul Belgiei", respectiv "reparatii generale de containere in Anvers".

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, autoritatile competente belgiene au comunicat ca unele facturi emise catre O17 au inscrise "mentiuni cu privire la detalii despre saptamana si probabil nr. de ore prestate, precum si numele muncitorului", iar in cazul O8 prestarile de servicii au avut la baza un contract in care este mentionat ca prestator firma ABD LTD cu sediul in Marea Britanie.

Ca raspuns la solicitarea organelor de inspectie fiscala cu privire la natura concreta a serviciilor, societatea a sustinut ca serviciile prestate catre O8 au constat in reparatii de containere (schimbat dusumele, executat gauri in table de metal, sudaj table metal, schimbat placi de metal, curatare container, vopsire container, reparatii electrice) in Anvers.

In conformitate cu prevederile art. 126, art. 129 si art. 133 din Legea nr. 57/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009:

**"Art.126. – (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

- a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)".

"Art. 129.. – (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128".

**"Art. 133. – (1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.**

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

- h) **locul unde sunt prestate serviciile**, în cazul următoarelor servicii:
  1. servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități;
  2. **expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:**

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, **altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile**, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;

- în România, dacă o persoană impozabilă stabilită în România exportă temporar bunuri în afara Comunității, în scopul expertizării sau pentru alte lucrări efectuate asupra acestora, și ulterior le reimportă, iar serviciile respective sunt tranzacționate altor persoane, potrivit art. 129 alin. (6)”.

Potrivit dispozițiilor legale sus-citate, stabilirea locului prestarilor de servicii depinde de natura concreta a acestora, precum și de îndeplinirea unor condiții specifice pentru anumite categorii de servicii. Astfel, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea vreunei excepții în cazul unui anumit tip de serviciu, se aplică excepția; dacă nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea excepției, dar pentru acel tip de serviciu se aplică o derogare în privința stabilirii locului prestării, atunci se aplică derogarea; dacă nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea vreunei excepții sau pentru acel serviciu nu se aplică vreo derogare, atunci se aplică regula generală de teritorialitate conform căreia serviciile se consideră prestate la sediul prestatorului.

În speta, deși menționează în cuprinsul raportului ca facturile emise către cei doi clienți belgieni reprezintă “construcții metalice” și “fabricare containere”, dar au la baza contracte de “reparații generale la bordul navelor și pe uscat pe teritoriul Belgiei”, respectiv “reparații generale de containere în Anvers”, organele de inspecție fiscală **au procedat la reincadrarea tranzacțiilor derulate de societate cu cei doi parteneri comunitari, fara sa precizeze care este continutul lor economic, respectiv care sunt elementele concrete ce au determinat reconsiderarea tranzacțiilor ca nefiind de reparații bunuri mobile și care este natura economică concretă a acestor servicii**, astfel încât să se poată concluziona că pentru ele nu se aplică regula derogatorie de la art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 din Codul fiscal, ci se aplică regula generală de teritorialitate de la art. 133 alin. (1) și serviciile sunt impozabile în România. Mai mult, în discuția finală cu contribuabilul (pg. 44 din 48 din RIF), organele de inspecție fiscală apreciază că baza legală invocată de societate se referă la lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate, fapt care nu poate fi aplicat pentru activitatea desfășurată de contribuabil constând în reparații de containere în Anvers, **ceea ce denotă inconsecvența în stabilirea naturii concrete a tranzacțiilor verificate**, de vreme ce anterior au fost reincadrate din punct de vedere al conținutului economic și au fost tratate ca servicii generale, pentru care nu se aplică vreo excepție sau derogare, ci direct regula generală de teritorialitate (pg. 23 din 48 din RIF).

De asemenea, deși facturile aveau înscrise ca obiect al acestora “construcții metalice” și “fabricare containere”, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă acesta concorda cu conținutul contractelor și cu celelalte elemente probatorii pentru a se stabili cu exactitate conținutul economic al tranzacțiilor

derulate. Nici constatările referitoare la răspunsul autorităților fiscale belgiene cu privire la faptul că în cazul clientului O8 prestatorul serviciilor este o firmă cu sediul în Marea Britanie nu au fost valorificate în niciun fel, organele de inspecție fiscală **neprecizând ce influențe au aceste constatări în privința stabilirii conținutului concret al tranzacțiilor derulate de societatea contestatoare cu acest client.**

În raport de dispozițiile legislației fiscale substanțiale și având în vedere că organele de inspecție fiscală au înscris în raport mențiuni contradictorii cu privire la natura tranzacțiilor derulate de societatea contestatoare cu cei doi clienți din Belgia, iar documentele existente la dosarul cauzei sunt insuficiente pentru stabilirea cu claritate a naturii acestor tranzacții, se va proceda la aplicarea prevederilor art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“Art. 216. – (3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, **situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.***

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

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SZ AAA/2012, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SZ BBBB/2012 va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în suma de VT2 lei, urmând că organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, **în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, cu stabilirea cu exactitate a naturii concrete a serviciilor facturate de contestatoare** în anul 2009 către clienții O17 și O8 din Belgia **și cu stabilirea corectă a locului prestării acestor servicii în funcție de natura lor, prin aplicarea succesiunii logice a regulilor de teritorialitate** stabilite de art. 133 din Codul fiscal.

### 3.3. Referitor la accesorii

Prin decizia de impunere nr. F-SZ AAA/2012 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC ABC SRL accesorii aferente impozitului pe profit și TVA, după cum urmează:

- AVT lei accesorii aferente TVA (AVT1 lei majorări/dobânzi plus AVT2 lei penalități de întârziere) calculate pentru perioada 25.10.2007-31.08.2012;

- AIP lei accesorii aferente impozitului pe profit (AIP1 lei majorări/dobânzi și AIP2 lei penalități de întârziere) calculate pentru perioada 25.10.2005-31.08.2012.

#### 3.3.1. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în suma de AIP lei



*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente diferentei suplimentare de impozit pe profit, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata aceasta diferenta stabilita prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F-SZ AAA/2012 SC ABC SRL fost obligata la plata unor majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de AIP lei, din care AIP1 lei majorari/dobanzi si AIP2 lei penalitati de intarziere calculate pentru perioada 25.10.2005-31.08.2012.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora SC ABC SRL datoreaza diferenta suplimentara de impozit pe profit, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

### 3.3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de AVT lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care prin prezenta s-a dispus reverificarea situatiei cu privire la o parte din diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale.*

**In fapt**, pentru debitul in suma de VT lei reprezentand diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale au fost calculate accesorii in suma totala de AVT lei incepand cu data de 25.10.2007 si pana la data de 31.08.2012.

Prin prezenta s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere pentru debitul in suma de VT2 lei reprezentand diferenta suplimentara de TVA aferenta anului 2009.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.2.2 din prezenta decizie prin care s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere nr. F-SZ AAA/2012 pentru TVA in suma de VT2 lei, diferenta de VT1 lei reprezentand TVA datorata, precum si faptul ca accesoriile au fost calculate de organele de inspectie fiscala pe cumulat, tinand cont de cuantumul taxei de recuperat declarata de societate prin deconturile depuse, nefiind posibila departajarea acestora in functie de diferentele de debit stabilite in urma inspectiei, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere pentru accesoriile aferente TVA in suma de AVT lei in conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata conform carora *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**".*

Conform pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, *în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*".

"11.6. Decizia de desființare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

In consecinta, la reverificarea situatiei privind TVA, organele de inspectie fiscala vor proceda si la recalcularea accesoriilor aferente tinand cont, pe de o parte, de cuantumul TVA ramasa ca datorata in urma inspectiei fiscale, iar pe de alta parte, de rezultatele reverificarii dispuse prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (2) lit. e) si alin. (4) lit. m), art. 126 alin. (1), art. 129 alin. (1) si art. 133 alin. (1) si alin. (2) lit. h) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12, pct. 27 si pct. 48 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, Instructiunilor privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) lit. a) si lit. b), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. 91) si alin. (2), art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 206 alin. (1) lit. c) si lit. d), art. 213 alin. (1) si art. 216 alin. (1), alin. (3) si alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 102.1 si pct. 102.2 din Normele metodologice date in aplicarea Codului de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004 si pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

#### **DECIDE:**

1. Respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. nr. F-SZ AAA/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SZ BBBB/2012, emisa de Administratia Finantelor Publice sector z pentru impozitul pe profit in suma de IP1+IP2 lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de AIP lei.

2. Respinge ca nemotivata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. nr. F-SZ AAA/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SZ BBBB/2012, emisa de Administratia Finantelor Publice sector z pentru impozitul pe profit in suma de IP3 lei si TVA in suma de VT1 lei.

3. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. nr. F-SZ AAA/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SZ BBBB/2012, emisa de Administratia Finantelor Publice sector z pentru TVA in suma de VT2 lei si accesorii aferente TVA in suma de AVT lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.