



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Z prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - impozit pe veniturile obținute din România de
de nerezidenți – persoane juridice nerezidente;
- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - majorări de întârziere și dobânzi aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control

ale Activității de Inspecție Fiscală Z, SC “X” SRL aduce următoarele argumente:

- arată că în urma controlului s-a stabilit că societatea a evidențiat greșit taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile din perioada 2007 – 2010 rezultând taxa pe valoarea adăugată de plată, impozit pe profit suplimentar de plată plus majorări și penalități de întârziere aferente, aspect ce ar fi rezultat din faptul că nu a putut prezenta documente justificative ale transportului pentru livrările intracomunitare;

- susține că a prezentat inspectorilor explicații și documente însă aceștia nu au ținut seama de ele și a evidențiat și plătit impozitele referitoare la veniturile obținute în România de nerezidenți, constatările inspectorilor fiind netemeinice;

- consideră că în mod incorect și greșit inspectorii au apreciat că serviciile înregistrate la cheltuieli nu sunt în interesul veniturilor societății, au apreciat că a înregistrat greșit în contabilitate cheltuieli cu amortizarea și asigurările unui mijloc de transport și au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile înregistrate în anul 2009, stabilind astfel impozit pe profit suplimentar.

În concluzie, solicită revocarea Deciziei de impunere nr. Z, a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

1. Taxa pe valoarea adăugată

În urma analizei veniturilor societății pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că SC “X” SRL are înregistrată în evidența contabilă la rulajul total al contului de venituri din vânzarea mărfurilor (707) suma de Z lei, iar ieșirile de mărfuri din rulajul total creditor al contului de mărfuri (371) sunt în sumă de Z lei, rezultând o diferență în sumă de Z lei asimilată cu veniturile din vânzarea mărfurilor pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei ($Z \text{ lei} \times 19\% = Z \text{ lei}$).

În perioada2008 –2008, societatea a efectuat livrări intracomunitare în sumă totală de Z lei pentru care nu poate prezenta documente justificative care să ateste efectuarea transportului în țările membre ale Uniunii, pentru justificarea scutirii de taxă, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei (Z lei + Z lei) și penalități în sumă de Z lei (Z lei + Z lei) pentru perioada2008 –2011.

2. Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente

În perioada 2006 – 2009 societatea achită contravaloarea facturilor primite de la Z, Z, Z, Z și Z în valoare totală de Z lei reprezentând servicii privind cercetare de piață, traduceri, servicii contabile, etc., fără a calcula, reține și vira impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți, încălcând prevederile art.115 lit.i) din Legea nr. 571/2003, organele de control procedând la calcularea impozitului pe nerezidenți în sumă totală de Z lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2006 –2011.

3. Impozit pe profit

În anul 2006, SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu servicii privind taxa agenție, logistică, cercetare piață în B, C, S, S și R, servicii internet pentru B, S, S, C și R, consultanță în afaceri, organizări evenimente, etc. în sumă totală de Z lei pentru care nu a putut justifica necesitatea achiziționării acestor servicii în scopul desfășurării activității proprii, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei.

Pentru anul 2007, în urma analizei veniturilor societății a rezultat că aceasta a înregistrat în evidența contabilă, în rulajul total al contului de venituri din vânzarea mărfurilor – ct. 707 suma de Z lei, iar totalul ieșirilor de mărfuri din rulajul total creditor al contului de mărfuri – ct. 371 a fost în sumă de Z lei, rezultând astfel o diferență în sumă de Z lei asimilată de organele de inspecție fiscală cu veniturile din vânzarea mărfurilor cu care au majorat profitul impozabil.

Astfel, având în vedere aceste venituri, cheltuieli nedeductibile în sumă de Z lei reprezentând amenzi și penalități și pierderea fiscală înregistrată de agentul economic în sumă de Z lei, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei ($Z \text{ lei} + Z \text{ lei} - Z \text{ lei} = Z \text{ lei} \times 16\%$).

În anul 2008, societatea a înregistrat în contabilitate la cheltuieli deductibile suma de Z lei reprezentând amortizarea și asigurările aferente celui de-al doilea mijloc de transport, deși nu are angajați,

pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei ($Z \text{ lei} \times 16\%$).

În același mod, în anul 2009 a înregistrat în contul 628 servicii în sumă de Z lei în baza facturilor nr. Z și nr. Z pentru care nu poate justifica necesitatea achiziționării în scopul desfășurării activității proprii și cheltuieli în suma totală de Z lei ($Z \text{ lei} + Z \text{ lei}$) cu amortizarea și asigurările celui de-al doilea mijloc de transport și cu chiria unui imobil folosit de o altă persoană care nu este angajată a societății, cheltuieli cu care organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de Z lei ($Z \text{ lei} + Z \text{ lei} + Z \text{ lei}$).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit, au calculat majorări de întârziere în sumă totală de Z lei ($Z \text{ lei} + Z \text{ lei} + Z \text{ lei}$) și penalități de întârziere în sumă de Z lei ($Z \text{ lei} + Z \text{ lei} + Z \text{ lei}$) pe perioada2007 -2011.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z nr. Z, bl. Z, ap. Z, jud. Z este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z, are codul de înregistrare fiscală Z.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

1.1 Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă diferenței în sumă de Z lei dintre rulajul total al contului de venituri din vânzarea mărfurilor (707) în sumă de Z lei și rulajul total creditor al contului de mărfuri (371) în sumă de Z lei, asimilată cu venituri din vânzarea mărfurilor de către organele de inspecție fiscală.

În urma analizei veniturilor societății pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că SC "X" SRL are înregistrată în evidența contabilă la rulajul total al contului de venituri din vânzarea mărfurilor (707) suma de Z lei, mai mică decât rulajul total creditor al contului de mărfuri (371) în sumă de Z lei, rezultând o diferență în sumă de Z lei asimilată cu veniturile din vânzarea mărfurilor pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei ($Z \text{ lei} \times 19\% = Z \text{ lei}$).

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 126 alin.(1), art. 140 alin.(1), art.156 alin.(1) și (2) și art.158 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

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

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

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

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

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

[...]

Art.140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse. [...]

Art. 156. - Evidența operațiunilor. (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

[...]

Art. 158. - Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale. (1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156²-156⁴, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare. [...]

Potrivit prevederilor legale de mai sus, SC “X” SRL are obligația să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate și poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a TVA către bugetul de stat, inclusiv a bazei impozabile aferente.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 1 alin. (1) și art. 16 alin.(2) din Legea contabilității nr. 82/ 1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care specifică:

“Art.1 – (1) Societățile comerciale [...] au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.

[...]

Art. 16 – (2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.”, coroborate cu cele ale Anexei nr. 1 la Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/ 2002, respectiv ale Cap. X “Funcțiunea conturilor” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/ 2005 se prevede că

“Contul 371 "Mărfuri"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta existenței și miscării stocurilor de mărfuri. [...]

În creditul contului 371 "Mărfuri" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune prin vânzare și lipsurile de inventar (607);

[...]

Contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta veniturilor din vânzarea mărfurilor. [...]

În creditul contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" se înregistrează:

- prețul de vânzare al mărfurilor, vândute clienților (411);”

Așadar, potrivit reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, societatea avea obligația să înregistreze în contabilitate veniturile din vânzări de bunuri către clienți, respectiv în creditul contului 371 “Mărfuri” valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune prin vânzare și în creditul contului 707 “Venituri din vânzarea mărfurilor” valoarea la prețul de vânzare, care nu poate fi mai mică decât valoarea mărfurilor ieșite din gestiune, diferența fiind asimilată veniturilor din vânzări de mărfuri care constituie bază impozabilă pentru TVA colectată.

Prin urmare, pentru diferența de venituri în sumă de Z lei (Z lei - Z lei), SC “X” SRL datorează taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de Z lei stabilită de organele de inspecție fiscală.

1.2 In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, cauza supusă soluționării este dacă SC “X” SRL din Z are obligația de a colecta TVA pentru livrările de bunuri facturate în perioada2008 către firme din U în sumă totală de Z lei, în condițiile în care aceasta nu prezintă documente justificative care să ateste transportul bunurilor în alt stat membru pentru a beneficia de scutire de TVA.

Potrivit constatărilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. Z (cap. III) și Decizia de impunere nr. Z, rezultă că în perioada2008 SC “X” SRL a facturat către țări membre ale Uniunii bunuri în sumă totală de Z lei, pentru care organele de control au

calculat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, pe motiv că nu a prezentat documente de transport în vederea justificării scutirii de TVA.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 128 alin. (1) și (9), art. 140 alin. (1) și art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

“Art. 128. Livrarea de bunuri. (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în intelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

[...]

Art. 140. Cotele. (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.

[...]

Art. 143. Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

[...]

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,” coroborate cu dispozițiile art. 10 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.503/ 2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) – i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.222/ 2006, unde se specifică:

“Art. 10. (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere, se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/ comanda de vânzare/ cumpărare, documentele de asigurare.”

și completate cu dispozițiile art. 155 alin. (5) lit. i) din Codul fiscal, unde se arată:

“Art. 155. Facturarea. [...]

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, livrările intracomunitare sunt livrări de bunuri expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora, fiind operațiuni scutite de taxă pentru care scutirea se justifică cu factura cuprinzând informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, având înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în statul membru și, după caz, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare cumpărare sau documentele de asigurare.

Ca atare, deoarece pentru operațiunile în valoare de Z lei din august-decembrie 2008 contestatoarea nu justifică cu documente că transportul intracomunitar a fost efectuat, în vederea scutirii de TVA, aceasta datorează taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de Z lei stabilită de organele de inspecție fiscală.

2. În legătură cu impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente în sumă totală de Z lei, cauza supusă soluționării este dacă SC “X” SRL datorează bugetului de stat impozitul stabilit prin Decizia de impunere nr. Z având în vedere că aceasta a plătit unor persoane juridice nerezidente din Ungaria în perioada2006 –2010 servicii de taxă agenție, logistică, cercetare piață și servicii internet pentru B, C, S, S și R în sumă totală de Z lei pentru care nu a reținut și achitat acest impozit.

În fapt, în perioada2006 –2010 SC “X” SRL a achiziționat de la persoanele juridice nerezidente M, P, B, D și B din U și a plătit servicii de logistică, taxă agenție, cercetare piață și servicii internet pentru B, C, S, S și R în valoare totală de Z lei, pentru care nu a reținut, nu a declarat și nu a achitat la bugetul de stat impozitul în sumă de Z lei pe veniturile obținute din România calculat în cotă de 15% pentru anul 2006 și 16% pentru anii 2007 – 2009, în condițiile în care nu prezintă certificatele de rezidență fiscală pentru firmele beneficiare ale veniturilor.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 114, art. 115 alin. (1) lit. i), art. 116 alin (1) și (5) lit. c) și art. 118 alin. (1) și (2) din

Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Art. 114. Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

Art. 115. Venituri impozabile obținute din România. (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

[...]

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

Art. 116. (1) **Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. [...]**

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.

[...]

Art. 118. Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri. (1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. [...].”

coroborate cu cele ale pct. 3, 8(1) și 13(1) din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

“3. Veniturile obținute din România din prestări de servicii de management sau de consultanță în orice domeniu, care nu sunt

efectuate in România, sau veniturile care sunt cheltuieli atribuibile unui sediu permanent din România al unui nerezident sunt impozabile potrivit titlului V atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a dublei impuneri între România și statul de rezidență al beneficiarului de venit sau când beneficiarul de venit nu prezintă documentul care atestă rezidența sa fiscală. [...]

8.(1) Pentru veniturile obținute de nerezidenți din România, platitorii de venituri au obligația calculării și reținerii impozitelor datorate prin stopaj la sursă și virării lor la bugetul de stat în termenul stabilit la art. 116 alin. (5) din Codul fiscal. [...]

13.(1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat.”

Astfel, SC "X" SRL avea obligația să calculeze și să plătească la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de către persoanele juridice nerezidente M, P, B, D și B din U, calculat prin aplicarea cotei prevăzute de Codul fiscal, întrucât aceștia nu au prezentat certificatele de rezidență fiscală pe perioada în cauză.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL datorează bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă totală de Z lei, urmând ca și pentru această obligație fiscală contestația să fie respinsă.

3. Cu privire la impozitul pe profit în sumă totală de Z lei stabilit pe anii 2006 – 2009 prin Decizia de impunere nr. Z, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL are de plată acest impozit, stabilit prin majorarea profitului impozabil cu sumele asimilate veniturilor din vânzarea mărfurilor și ținând cont de cheltuielile privind servicii de taxă agenție, logistică, cercetare piață și servicii internet pentru B, C, C, C și C pentru care nu a justificat necesitatea achiziționării în scopul desfășurării activității, cheltuielile cu amortizarea și asigurările celui de-al doilea mijloc de transport, deși nu are angajați, amenzi și penalități datorate autorităților și chiria unui imobil folosit de o persoană care nu este angajat al societății.

În fapt, în anul 2006 SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu servicii privind taxă

agenție, logistică, cercetare piață B, C, S, S și R, servicii internet pentru aceleași țări, consultantță în afaceri, servicii tipografice, etc. în sumă de Z lei pentru care nu a justificat necesitatea achiziționării în scopul desfășurării activităților proprii.

În același timp, analizând veniturile pe anul 2007 s-a reținut că societatea a înregistrat în evidența contabilă, la rulajul total al contului de venituri din vânzarea mărfurilor (707) suma de Z lei, iar în rulajul total creditor al contului de mărfuri (371) suma de Z lei, rezultând o diferență în sumă de Z lei, asimilată cu veniturile din vânzarea mărfurilor și cu care s-a reîntregit profitul impozabil, precum și cheltuieli nedeductibile în sumă de Z lei, reprezentând amenzi și penalități.

În anul 2008, societatea înregistrează în evidența contabilă la cheltuieli deductibile suma de Z lei reprezentând amortizarea și asigurările aferente celui de-al doilea mijloc de transport, deși aceasta nu are angajați, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei (Z lei x 16%).

De asemenea, în anul 2009 SC "X" SRL a înregistrat cheltuieli privind servicii achiziționate în sumă de Z lei (factura nr. Z și factura nr. Z) pentru care nu a putut justifica necesitatea achiziționării în scopul desfășurării activității proprii, precum și cheltuieli în sumă totală de Z lei (Z lei + Z lei) reprezentând amortizarea și asigurările pentru al doilea mijloc de transport, deduse cu toate că societatea nu a avut salariați și contravaloarea chiriei unui imobil folosit de o persoană care nu este angajat.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 11 alin.(1), art. 19 alin.(1) și art. 21 alin.(1), alin.(3) lit. n) și alin. (4) lit. b), f) și m) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

"Art. 11. - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal. (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

[...]

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.

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale; [...]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii; [...]

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;”,

coroborate cu cele ale art. 12, 22, 43 lit. a) și c) și 48 din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

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

[...]

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

[...]

43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;[...]

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;[...].

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.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, astfel în situația de față organele de inspecție fiscală au reîncadrat diferența dintre valoarea mărfurilor ieșite din gestiune și valoarea veniturilor din vânzări ca venituri impozabile, fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile cu servicii privind taxă agenție, logistică, cercetare piață și servicii internet pentru B, C, S, S și R și alte prestări de servicii achiziționate pentru care nu a putut justifica necesitatea achiziționării în scopul desfășurării activității proprii, cheltuieli cu amortizarea și asigurările aferente celui de-al doilea mijloc de transport în condițiile în care societatea nu are angajați, sume constând în amenzi și penalități datorate autorităților și cheltuielile cu chiria unui imobil folosit de o persoană care nu este angajat al societății.

Prin urmare, rezultă că organele de inspecție fiscală corect au stabilit că sumele reprezentând serviciile achiziționate în sumă de Z lei pe anul 2006 și în sumă de Z lei în anul 2009 sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea și asigurările aferente celui de-al doilea mijloc de transport, în sumă de Z lei pe anul 2008 și în sumă de Z lei pe anul 2009, deși societatea nu are angajați, acestea sunt nedeductibile, deoarece pot fi deduse pentru un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu funcții de conducere și de administrare, precum și cheltuielile cu amenzile și penalitățile datorate autorităților în sumă de Z lei pe anul 2007 și chiria unui imobil în sumă de

Z lei pe anul 2009, acesta nefiind folosit în interesul activității desfășurate ci de o altă persoană care nu este angajată a societății nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil potrivit prevederilor legale.

Având în vedere considerentele prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC "X" SRL datorează la bugetul de stat impozit pe profit în sumă de Z lei pentru anul 2006, au procedat la diminuarea pierderii fiscale în sumă de Z lei și au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei pentru anul 2007, impozit pe profit în sumă de Z lei pentru anul 2008, iar în anul 2009 au procedat la diminuarea pierderii fiscale cu suma de Z lei.

Pe cale de consecință, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL datorează la bugetul de stat impozit pe profit în sumă de Z lei, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la afirmațiile contestatoarei că a prezentat inspectorilor explicații și documente însă aceștia nu au ținut seama de acestea, că a evidențiat și plătit impozitele referitoare la veniturile obținute în România de nerezidenți, nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a cauzei deoarece nu sunt susținute cu documente iar argumentele prezentate nu sunt în măsură să modifice constatările stabilite prin actele administrative atacate.

4. Obligații fiscale accesorii

În ceea ce privește **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitului pe profit acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitele principale, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 și Ordonanțelor de urgență ale Guvernului nr. 39 și 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă totală de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

5. În legătură cu contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precizăm că Activitatea de Inspecție Fiscală Z a răspuns prin Decizia nr. Z în calitate de organ emitent al acesteia, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC “X” SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z, conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv