



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

Decizia nr. 30/ 2011
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X., înregistrată la
Agenția Națională de Administrație Fiscală - Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**908678/09.09.2010**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili prin adresa nr..**X./08.09.2010** înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **908678/09.09.2010** cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. din .X., județul X, împotriva Deciziei de impunere nr..**X./23.06.2010** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..**X./21.06.2010**.

S.C. .X. S.R.L. este persoană juridică română, cu capital privat, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J23/X/2002 și cod unic de înregistrare RO X. Sediul social al S.C. .X. S.R.L. este situat în .X., Str.X, nr.X, Județul .X. și are ca obiect principal de activitate: "*comerț cu ridicata al fructelor și legumelor*" - Cod CAEN X, *figurând la poziția nr.X* din anexa nr.1 la O.P.A.N.A.F. nr.2370/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală.

S.C. .X. S.R.L. contestă suma totală de **X lei** reprezentând :

- **X lei – impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;**
- **.X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;**
- **.X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;**
- **.X. lei – majorări de întârziere aferente TVA.**

De asemenea, cu adresa înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./30.11.2010, **S.C. .X. S.R.L.** depune Cererea precizatoare/completatoare la contestația nr..X./26.07.2010.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **24.06.2010**, așa cum reiese din adresa de comunicare a actelor administrative fiscale, aflată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației respectiv **21.07.2010**, așa cum reiese din amprenta ștampilei registraturii D.G.A.M.C. aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.1lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. din .X., județul .X..

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa in baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, pe care le consideră nelegale și netemeinice. În susținere, societatea invocă următoarele:

1. Referitor la decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală

Societatea invocă faptul că lipsesc elementele obligatorii pe care trebuie să le cuprindă, respectiv motivele de fapt, temeiul de drept și elementele privind audierea contribuabilului.

De asemenea, societatea invocă faptul că în concluziile referitoare la discuția finală de la cap. V.1. din raportul de inspecție fiscală, la prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului nu se precizează punctul de vedere al acestuia. Astfel, societatea este în situația în care nu se menționează punctul de vedere al contribuabilului ci doar se menționează că documentele prezentate au dus la “ *modificarea de către organele de inspecție fiscală a constatărilor fiscale în principal în ce privește impozitul pe profit și TVA.*”

Societatea menționează faptul că, deși prin adresa D.G.A.M.C. nr..X./19.05.2010 ni s-a solicitat punctul nostru de vedere, el nu a fost preluat în Capitolul VI “ *prezentare a punctului de vedere al contribuabilului* „.

Având în vedere conținutul prevederilor Ordinului nr.1181/23.08.2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, emis de A.N.A.F. cap.V pct.1 prin care se precizează că “ *în acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat de data, ora și locul de desfășurare a discuției finale*” de asemenea (deci tot obligatoriu), se precizează punctul de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxa, contribuție nerezidenți, impozit pe profit, TVA precum și majorările de întârziere aferente pentru nementionarea pe fiecare impozit a sintezei punctului nostru de vedere. Astfel, simpla mențiune o “*serie de documente*” și “*întocmirea raportului de către organele de inspecție fiscală*” luând în considerare toate documentele justificative prezentate nu reprezintă punctul de vedere al contribuabilului.

Alt aspect invocat de societate este referitor la faptul că, anexele (1 la 45) de la Raportul de inspecție fiscală nu sunt semnate în totalitate de reprezentantul legal al societății spre luare la cunostință așa cum este prevăzut în O.M.F.P. nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție

fiscală, la cap.7, Anexe. Organele de inspecție fiscală au precizat apoi în Raportul de inspecție fiscală că aceste cheltuieli au fost scoase de la deducere (calcul impozit pe profit) deoarece societatea nu a prezentat documentele justificative, fără a le preciza în mod distinct prin delimitare exactă pe fiecare document care sunt acestea și care nu au fost admise ca și cheltuieli. Societatea invocă faptul că, pentru toate cheltuielile înregistrate în evidențe au la bază documente legale de deducere conform prevederilor legale.

De asemenea societatea invocă faptul că, organele de inspecție fiscală aveau obligația respectării prevederilor art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidenților

2.1. Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe venit nerezidenți stabilit în sumă de .X. lei și majorările aferente în sumă de .X. lei pentru furnizorul .X. .X. pentru considerentele următoare:

- nu s-a precizat în Raportul de inspecție fiscală și decizie încadrarea la litera de la art.115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, felul și natura veniturilor impozabile;

- pentru furnizorul .X. .X., societatea a anexat contractul tradus, factura .X./2 și documentele justificative privind prestarea serviciului (studiu de marketing), iar referitor la certificatul de rezidență fiscală acesta trebuie prezentat doar dacă serviciile se supun impozitului cu reținere la sursă prevăzut la art.115 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar având în vedere că sunt servicii de marketing cu locul prestării în Cipru considerăm că certificatul de rezidență fiscală nu trebuie prezentat. Serviciile de marketing prestate de .X. .X. – Cipru nu se impozitează în România, deoarece au locul prestării în afara României și conform Contractului nr..X./2006 anexat, a facturii nr..X./2 furnizorul execută proiectele și strategiile comerciale aprobate de marketing (studiu); chiar societatea a tratat inițial eronat aceste venituri drept redevențe și a reținut eronat cota de impozit de 5% deși sumele achitate sunt pentru servicii de marketing cu locul prestării în afara României așa cum rezultă din contract, factura, studiu;

- față de cele menționate societatea consideră că echipa de inspecție fiscală a încadrat eronat veniturile din serviciile de marketing în categoria veniturilor din servicii prestate în România.

2.2. Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe venit nerezidenți stabilit în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei pentru furnizorul .X. pentru considerentele următoare:

- organul de inspecție fiscală a menționat eronat art.12 pct.3 din Legea nr.6/1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, deoarece aceste plăți nu reprezintă plata unor redevențe așa cum sunt definite de art.115 alin.1 lit. d) din Codul fiscal, ele încadrându-se în prevederile art.115 alin.1 lit.i din Codul fiscal – venituri din consultanță și management, conform Convenției încheiată cu Polonia (Legea nr.6/1995) serviciile de consultanță și management nu se încadrează la redevențe, ci la art.7 pct.1;

- față de cele menționate societatea consideră că serviciile de consultanță și management prestate de furnizorul .X. nu se impozitează în România, ci în Polonia țara de rezidență a beneficiarului venitului, societatea respectivă prezentând și certificatul de rezident și contractul de consultanță.

3. Referitor la impozitul pe profit

S.C. .X. S.R.L. solicita admiterea contestației pentru suma de : .X. lei reprezentand impozit pe profit , .X. lei reprezentand majorari de intarziere aferente si .X. lei reprezentand penalitati de intarziere, dupa cum urmeaza:

Anul 2004 : - suma de .X. lei – impozit pe profit;

- suma de .X. lei – majorări de întârziere aferente;

- suma de .X. lei – penalități aferente.

Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul 2004, pentru considerentele următoare:

- suma de .X. lei reprezentând provizioane pentru depreciere;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion), societatea consideră că aceste cheltuieli de transport au fost efectuate de salariați și administratori în țară și în străinătate în scopul realizării de venituri, salariații se deplasează în baza ordinului aprobat de conducătorul societății, pentru încheierea contractelor cu furnizorul, relații cu furnizori și clienți din rețeaua

de distribuție precum și deplasări pentru coordonarea celor 15 puncte de lucru declarate la Registrul Comerțului, aceste cheltuieli îndeplinesc condițiile art.21 alin.1 și alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și de asemenea pct.27 și 28 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal. Societatea consideră că neacordarea deductibilității s-a făcut global valoric, pe trimestre, fără a aduce la cunoștință societății documentele care nu au îndeplinit condițiile de deducere. Deplasările au fost făcute exclusiv de personal salariat sau administratori, fiind efectuate în scopul realizării de venituri, ataseaza in acest sens, copii de pe facturile de transport si ordine de deplasare ale salariatilor;

- referitor reîntregire profit cu suma de .X. lei furnizor fictiv .X. Impex, în baza documentelor anexate furnizorul .X. Impex (în prezent .X.) datele de identificare ale furnizorului din factură nu sunt fictive, organele de inspecție fiscală nu au făcut verificări încrucișate pentru a stabili că acest furnizor este fictiv;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând depășire cheltuieli de protocol, trebuiau înregistrare corect în contul 625 „*cheltuieli de delegare detașare*” și nu așa cum au fost înregistrate în contul 623.1 „*cheltuieli de deplasare*”; astfel, respectivele cheltuieli au fost în mod eronat înregistrate în contabilitate ca fiind cheltuieli de protocol, ele fiind în fapt cheltuieli cu detasarea si delegarea personalului care sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de sponsorizare reîntregite de organele de inspecție fiscală, astfel că din totalul cheltuielilor de sponsorizare în sumă de .X. lei aceștia au reîntregit profitul impozabil aferent anului 2004 fără a motiva constatările din Raportul de inspecție fiscală menționând succint ca „societatea nu a prezentat documente justificative” fapt nereal deoarece societatea are contracte încheiate cu beneficiarii sponsorizării. Societatea solicită admiterea contestației deoarece cheltuielile cu sponsorizarea în sumă de .X. lei efectuate sunt deductibile și se încadrează la art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; prezinta in sustinere contractul de sponsorizare incheiat la data de 16.06.2004 cu Fundatia X of .X.;

- referitor la reîntregirea veniturilor aferente facturilor achiziționate pentru care nu s-a putut justifica modul de utilizare în sumă totală de .X. lei, societatea nu este de acord cu baza de impozitare stabilită pentru facturile de vânzare lipsă sau distruse estimată de organele de inspecție fiscală la nivelul veniturilor existente în evidența contabilă, menționând faptul că lipsa facturilor fiscale a fost

constatată de administrator odată cu înaintarea Raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere; estimarea facturilor nu poate fi făcută făcând confuzie între venituri suplimentare din estimare fără a se lua în calcul și cheltuielile aferente. Marja de profit ce poate fi luată în calculul stabilirii veniturilor estimate suplimentar ca bază în vederea impozitării este diferența dintre venituri din vânzarea mărfurilor și costul acestora. De asemenea estimarea bazei este nelegală deoarece nu s-a demonstrat că lipsa respectivelor facturi reprezintă tranzacții comerciale care ar fi generat venituri firmei. În concluzie, nu se pot face estimări pentru operațiuni comerciale care nu au avut loc deoarece organul fiscal nu a motivat nici constatările efectuate și nici nu a adus la cunoștință reprezentantului legal aceste constatări, în vederea punerii la dispoziție a tuturor documentelor în timpul inspecției și nici nu a precizat care sunt aceste facturi lipsă pentru care s-a făcut această estimare;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor anulate pentru care nu a făcut dovada existenței tuturor exemplarelor, organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal aplicabil în cazul acesta.

Anul 2005 : - suma de .X. lei – impozit pe profit;

- suma de .X. lei – majorări de întârziere aferente;

- suma de .X. lei – penalități aferente.

Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul 2005 pentru considerentele următoare:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion), societatea consideră că aceste cheltuieli de transport au fost efectuate de salariați și administratori în țară și în străinătate în scopul realizării de venituri, salariații se deplasează în baza ordinului aprobat e conducătorul societății, pentru încheierea contractelor cu furnizorul, relații cu furnizori și clienți din rețeaua de distribuție precum și deplasări pentru coordonarea celor 15 puncte de lucru declarate la Registrul Comerțului, aceste cheltuieli îndeplinesc condițiile art.21 alin.1 și alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și de asemenea pct.27 și 28 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal; ataseaza in acest sens copii de pe facturile de transport si ordinele de deplasare ale salariatilor;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând cheltuieli de protocol care depășesc limitele legale de deductibilitate, trebuiau înregistrate corect în contul 625 „*cheltuieli de delegare detașare*” și nu așa cum au fost înregistrate în contul 623.1 „*cheltuieli de deplasare*”; astfel respectivele cheltuieli în mod eronat au fost înregistrate în contabilitate ca fiind cheltuieli de protocol, ele fiind în fapt cheltuieli cu detașarea și delegarea personalului, care sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

- suma de *.X. lei* reprezentând pierderi de creanțe neîncasate;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând cheltuieli de sponsorizare reîntregite de organele de inspecție fiscală, astfel că din totalul cheltuielilor de sponsorizare în sumă de *.X. lei* aceștia au reîntregit profitul impozabil aferent anului 2005 fără a motiva constatările din Raportul de inspecție fiscală menționând succint ca „societatea nu a prezentat documente justificative” fapt nereal deoarece societatea are contracte încheiate cu beneficiarii sponsorizării. Astfel, S.C. *.X. S.R.L.* atasează contractul de sponsorizare f.n./10.07.2004 încheiat cu Fundația *x of .X.*

Societatea solicită admiterea contestației deoarece cheltuielile cu sponsorizarea în sumă de *.X. lei* efectuate sunt deductibile și se încadrează la art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- suma de *.X. lei* reprezentând rezerva legală dedusă eronat;

- referitor la reîntregirea veniturilor aferente facturilor achiziționate pentru care nu s-a putut justifica modul de utilizare în sumă totală de *.X. lei*, societatea nu este de acord cu baza de impozitare stabilită pentru facturile de vânzare lipsă sau distruse estimată de organele de inspecție fiscală la nivelul veniturilor existente în evidența contabilă, menționând faptul că lipsa facturilor fiscale a fost constatată de administrator odată cu înaintarea Raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere; estimarea facturilor nu poate fi făcută făcând confuzie între venituri suplimentare din estimare fără a se lua în calcul și cheltuielile aferente. Marja de profit ce poate fi luată în calculul stabilirii veniturilor estimate suplimentar ca bază în vederea impozitării este diferența dintre venituri din vânzarea mărfurilor și costul acestora. De asemenea estimarea bazei este nelegală deoarece nu s-a demonstrat că lipsa respectivelor facturi reprezintă tranzacții comerciale care ar fi generat venituri firmei. În concluzie, nu se pot face estimări pentru operațiuni comerciale care nu au avut loc deoarece organul fiscal nu a motivat nici constatările efectuate și nici nu a adus la cunoștință reprezentantului

legal aceste constatări, în vederea punerii la dispoziție a tuturor documentelor în timpul inspecției și nici nu a precizat care sunt aceste facturi lipsă pentru care s-a făcut această estimare. După luarea la cunoștință de lipsa unor facturi cu prilejul prezentării Raportului de inspecție fiscală, administratorul societății a întreprins demersuri pentru a identifica facturile existente în stoc și neutilizate la toate punctele de lucru ale societății și cu acest prilej au fost recuperate un număr de 528 facturi neutilizate (toate cele 3 exemplare) și care este foarte posibil să se regăsească în facturile avute în vedere de organul de inspecție fiscală la estimare. Societatea solicită recalcularea veniturilor estimate prin scaderea celor 528 de facturi din cele 1201 estimate eronat de către inspecție pentru următoarele facturi: seria IFXKE .X.-210000;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor anulate pentru care nu a făcut dovada existenței tuturor exemplarelor, organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal aplicabil în cazul acesta. Organul de inspecție fiscală nu a menționat temeiul legal în baza căruia într-o atare situație se procedează la reintregirea profitului și nu la reconstituirea exemplarului pierdut. Pentru a demonstra că a fost o simplă culpă, iar respectivele facturi chiar au fost anulate, contestatoarea a făcut demersuri către clienți pentru a confirma faptul că respectivele facturi nu sunt înregistrate în sistemul lor de contabilitate, anexând în acest sens adresele de înaintare;

Anul 2006 : - suma de .X. lei – impozit pe profit;

- suma de .X. lei – majorări de întârziere aferente;

Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul 2006 pentru considerentele următoare:

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru depreciere creanțe clienți;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion), societatea consideră că aceste cheltuieli de transport au fost efectuate de salariați și administratori în țară și în străinătate în scopul realizării de venituri, salariații se deplasează în baza ordinului aprobat de conducătorul societății, pentru încheierea contractelor cu furnizorul, relații cu furnizori și clienți din rețeaua de distribuție precum și deplasări pentru coordonarea celor 15 puncte de lucru declarate la Registrul Comerțului, aceste cheltuieli îndeplinesc condițiile art.21 alin.1 și alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, și de asemenea pct.27 și 28 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal; ataseaza in acest sens copii de pe facturile de transport si ordinele de deplasare ale salariatilor;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli aferente prestărilor efectuate de firma .X. .X. – Cipru, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat că nu sunt deductibile cheltuielile cu prestările de servicii efectuate de firma .X. .X. – Cipru deoarece documentele care au fost anexate dovedesc prestarea efectivă a studiului, existența contractului și necesitatea efectuării acestor servicii legat de specificul activității societății, respectiv comerț cu fructe. Societatea consideră că studiul era necesar pentru a testa piața furnizorilor din Olanda, Grecia, Italia și Bulgaria, contribuind la încheierea unor contracte de achiziție fructe;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea apartamentului personalului expatriat, care nu a fost impozitată conform prevederilor titlului III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli care nu au la bază documente justificative și încadrate eronat drept cheltuieli de sponsorizare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil aferent anului 2006 cu suma de .X. lei fără a motiva constatările din Raportul de inspecție fiscală menționând succint ca „societatea nu a prezentat documente justificative” fapt nereal deoarece, societatea are contracte încheiate cu beneficiarii sponsorizării;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu cedarea activelor, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal prin care nu au fost admise ca și cheltuieli nedeductibile cheltuielile cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcțiune;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor achiziționate pentru care nu a putut justifica modul de utilizare, societatea nu este de acord cu baza de impozitare stabilită pentru facturile de vânzare lipsă sau distruse estimată de organele de inspecție fiscală la nivelul veniturilor existente în evidența contabilă, menționând faptul că lipsa facturilor fiscale a fost constatată de administrator odată cu înaintarea Raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere; estimarea facturilor nu poate fi făcută făcând confuzie între venituri suplimentare din estimare fără a se lua în calcul și cheltuielile aferente. Marja de profit ce poate fi luată în calculul stabilirii veniturilor estimate suplimentar ca bază

În vederea impozitării este diferența dintre venituri din vânzarea mărfurilor și costul acestora. În concluzie, nu se pot face estimări pentru operațiuni comerciale care nu au avut loc deoarece organul fiscal nu a motivat nici constatările efectuate și nici nu a adus la cunoștință reprezentantului legal aceste constatări, în vederea punerii la dispoziție a tuturor documentelor în timpul inspecției și nici nu a precizat care sunt aceste facturi lipsă pentru care s-a făcut această estimare. După luarea la cunoștință de lipsa unor facturi cu prilejul prezentării Raportului de inspecție fiscală, administratorul societății a întreprins demersuri pentru a identifica facturile existente în stoc și neutilizate la toate punctele de lucru ale societății și cu acest prilej au fost recuperate un număr de 528 facturi neutilizate (toate cele 3 exemplare) și care este foarte posibil să se regăsească în facturile avute în vedere de organul de inspecție fiscală la estimare. Societatea solicită recalcularea veniturilor estimate prin scaderea celor 528 de facturi din cele 1201 estimate eronat de către inspecție pentru următoarele facturi : seria IFXKE .X.-210000. Pentru a demonstra buna credință de care da dovada societatea, prin administratorul sau, aceasta a demarat procedura de reconstituire a facturilor lipsa, distruse sau pierdute.

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor anulate pentru care nu a făcut dovada existenței tuturor exemplarelor, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal aplicabil în cazul veniturilor neînregistrate în cazul facturilor anulate; pentru a demonstra că a fost o simplă culpă prin imprudență, iar respectivele facturi chiar au fost anulate, societatea a făcut demersuri către clienți pentru a confirma faptul că respectivele facturi nu sunt înregistrate în sistemul lor de contabilitate, atașând în acest sens adresele de înaintare;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent unei baze impozabile în sumă de .X. lei preluat din Nota de constatare nr..X./05.04.2007 încheiată de comisari din cadrul Gărzii Financiare a județului .X., societatea consideră că organul de inspecție fiscală este obligat să motiveze decizia pe bază de probe și constatări proprii și nu ale altor organe de control.

Anul 2007 : - suma de .X. lei – impozit pe profit;

- suma de .X. lei – majorări de întârziere aferente;

Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul 2007 pentru considerentele următoare:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli privind perisabilități înregistrate de societate ca și cheltuieli deductibile, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal prin care a fost reîntregită suma; de altfel, contestatoarea sustine ca prin contractele de vanzare-cumparare pe care le incheia cu furnizorii sai se prevedea ca riscul contractului se afla in sarcina beneficiarului, respectiv in sarcina S.C. .X. S.R.L., diferentele de ordin calitativ si cantitativ constatate la receptia marfurilor fiind suportate de catre beneficiar, iar contractul reprezinta legea partilor, drepturile si obligatiile consfiintite prin ele fiind opozabile tuturor persoanelor inclusiv organelor de stat. In acest sens, contestatoarea ataseaza tabelul privind modul cum se aplica procentul de perisabilitate conform reglementarilor legale si un contract de transport in care se precizeaza ca clientul suporta riscul transportului de marfa (depreciere);

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion), societatea consideră că aceste cheltuieli de transport au fost efectuate de salariați și administratori în țară și în străinătate în scopul realizării de venituri, salariații se deplasează în baza ordinului aprobat e conducătorul societății, pentru încheierea contractelor cu furnizorul, relații cu furnizori și clienți din rețeaua de distribuție precum și deplasări pentru coordonarea celor 15 puncte de lucru declarate la Registrul Comerțului, aceste cheltuieli îndeplinesc condițiile art.21 alin.1 și alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și de asemenea pct.27 și 28 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu cazări suportate de societate pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați (consultanți ai firmei .X.), organele de inspecție fiscală au considerat eronat ca nedeductibile, cheltuielile cu cazările suportate de societate pentru persoane care nu au calitatea de angajat în conformitate cu art.21 alin.2 lit.e) și art.21 alin.4 lit. l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea susține că aceste cheltuieli efectuate de către consultanții firmei .X. au fost deduse din factura emisă de .X. către S.C. .X. S.R.L., aceste cheltuieli au fost recuperate fiind scăzute din valoarea taxei de consultanți;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu chiriile apartamentelor personalului expatriat;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând minusuri la recepție marfă;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cu cedarea activelor, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal prin care nu au fost admise ca și cheltuieli deductibile cheltuieli cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcțiune;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor achiziționate pentru care nu a putut justifica modul de utilizare, societatea nu este de acord cu baza de impozitare stabilită pentru facturile de vânzare lipsă sau distruse estimată de organele de inspecție fiscală la nivelul veniturilor existente în evidența contabilă, menționând faptul că lipsa facturilor fiscale a fost constatată de administrator odată cu înaintarea Raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere; estimarea facturilor nu poate fi făcută făcând confuzie între venituri suplimentare din estimare fără a se lua în calcul și cheltuielile aferente. Marja de profit ce poate fi luată în calculul stabilirii veniturilor estimate suplimentar ca bază în vederea impozitării este diferența dintre venituri din vânzarea mărfurilor și costul acestora. În concluzie, nu se pot face estimări pentru operațiuni comerciale care nu au avut loc deoarece organul fiscal nu a motivat nici constatările efectuate și nici nu a adus la cunoștință reprezentantului legal aceste constatări, în vederea punerii la dispoziție a tuturor documentelor în timpul inspecției și nici nu a precizat care sunt aceste facturi lipsă pentru care s-a făcut această estimare. După luarea la cunoștință de lipsa unor facturi cu prilejul prezentării Raportului de inspecție fiscală, administratorul societății a întreprins demersuri pentru a identifica facturile existente în stoc și neutilizate la toate punctele de lucru ale societății și cu acest prilej au fost recuperate un număr de 528 facturi neutilizate (toate cele 3 exemplare) și care este foarte posibil să se regăsească în facturile avute în vedere de organul de inspecție fiscală la estimare. Societatea solicită recalcularea veniturilor estimate prin scaderea celor 528 de facturi din cele 1201 estimate eronat de către inspecție pentru următoarele facturi : seria IFXKE .X.-210000. Pentru a demonstra buna credință de care da dovada societatea, prin administratorul sau, aceasta a demarat procedura de reconstituire a facturilor lipsa, distruse sau pierdute.

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor anulate pentru care nu a făcut dovada existenței tuturor exemplarelor, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal aplicabil în cazul veniturilor neînregistrate în cazul facturilor anulate; pentru a demonstra că a fost o simplă culpă prin imprudentă, iar respectivele facturi chiar au fost anulate, societatea a făcut demersuri către clienți pentru a confirma faptul că

respectivul facturi nu sunt inregistrate in sistemul lor de contabilitate, atasand in acest sens adresele de inaintare;

- venituri aferente facturilor emise și neînregistrate în evidența contabilă de .X. lei, pentru care nu se aduce motivație.

Anul 2008 : - suma de .X. lei – impozit pe profit;

- suma de .X. lei – majorări de întârziere aferente;

- reîntregire pierdere .X. lei;

Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul 2008 pentru considerentele următoare:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli privind perisabilități, înregistrate de societate ca și cheltuieli deductibile, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal prin care a fost reîntregită suma; de altfel, contestația susține ca prin contractele de vanzare-cumparare pe care le incheia cu furnizorii sai se prevedea ca riscul contractului se afla in sarcina beneficiarului, respectiv in sarcina S.C. .X. S.R.L., diferentele de ordin calitativ si cantitativ constatate la receptia marfurilor fiind suportate de catre beneficiar, iar contractul reprezinta legea partilor, drepturile si obligatiile consfiintite prin ele fiind opozabile tuturor persoanelor inclusiv organelor de stat. In acest sens, contestația ataseaza tabelul privind modul cum se aplica procentul de perisabilitate conform reglementarilor legale si un contract de transport in care se precizeaza ca clientul suporta riscul transportului de marfa (depreciere);

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion), societatea consideră că aceste cheltuieli de transport au fost efectuate de salariați și administratori în țară și în străinătate în scopul realizării de venituri, salariații se deplasează în baza ordinului aprobat e conducătorul societății, pentru încheierea contractelor cu furnizorul, relații cu furnizori și clienți din rețeaua de distribuție precum și deplasări pentru coordonarea celor 15 puncte de lucru declarate la Registrul Comerțului, aceste cheltuieli îndeplinesc condițiile art.21 alin.1 și alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și de asemenea pct.27 și 28 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu cazări suportate de societate pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați (consultanți ai firmei .X.), organele de inspecție fiscală au considerat eronat ca nedeductibile, cheltuielile cu cazările suportate de societate pentru persoane care nu au calitatea de angajat în conformitate cu art.21 alin.2 lit.e) și art.21 alin.4 lit. l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea susține că aceste cheltuieli efectuate de către consultanții firmei .X. au fost deduse din factura emisă de .X. către S.C. .X. S.R.L., aceste cheltuieli au fost recuperate fiind scăzute din valoarea taxei de consultanți;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu chiriile apartamentelor personalului expatriat, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal pentru care au fost considerate cheltuieli nedeductibile respectiv Titlul II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; De asemenea, societatea susține ca cheltuielile cu chiriile si intretinerea apartamentelor sunt mult mai mici decat contravaloarea cazarii la hotel, atasand in sustinere contractele de inchiriere incheiate de societate si inregistrate la administratia financiara si contractele individuale de munca ale salariatilor pentru a dovedi faptul ca acestia sunt salariatii societatii;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal pentru care au fost considerate cheltuieli nedeductibile;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând diferențe recepție marfă;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând diferențe parteneri;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferente perisabilităților înregistrate în evidența contabilă de către societate și nedeclarată;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli efectuate în favoarea personalului neimpozitate conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor achiziționate pentru care nu a putut justifica modul de utilizare, societatea nu este de acord cu baza de impozitare stabilită pentru facturile de vânzare lipsă sau distruse estimată de organele de inspecție fiscală la nivelul veniturilor existente în

evidența contabilă, menționând faptul că lipsa facturilor fiscale a fost constatată de administrator odată cu înaintarea Raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere; estimarea facturilor nu poate fi făcută făcând confuzie între venituri suplimentare din estimare fără a se lua în calcul și cheltuielile aferente. Marja de profit ce poate fi luată în calculul stabilirii veniturilor estimate suplimentar ca bază în vederea impozitării este diferența dintre venituri din vânzarea mărfurilor și costul acestora. În concluzie, nu se pot face estimări pentru operațiuni comerciale care nu au avut loc deoarece organul fiscal nu a motivat nici constatările efectuate și nici nu a adus la cunoștință reprezentantului legal aceste constatări, în vederea punerii la dispoziție a tuturor documentelor în timpul inspecției și nici nu a precizat care sunt aceste facturi lipsă pentru care s-a făcut această estimare. După luarea la cunoștință de lipsa unor facturi cu prilejul prezentării Raportului de inspecție fiscală, administratorul societății a întreprins demersuri pentru a identifica facturile existente în stoc și neutilizate la toate punctele de lucru ale societății și cu acest prilej au fost recuperate un număr de 528 facturi neutilizate (toate cele 3 exemplare) și care este foarte posibil să se regăsească în facturile avute în vedere de organul de inspecție fiscală la estimare. Societatea solicită recalcularea veniturilor estimate prin scaderea celor 528 de facturi din cele 1201 estimate eronat de către inspecție pentru următoarele facturi: seria IFXKE .X.-210000. Pentru a demonstra buna credință de care da dovada societatea, prin administratorul sau, acesta a demarat procedura de reconstituire a facturilor lipsa, distruse sau pierdute.

Pentru obligațiile stabilite suplimentar la impozitul pe profit au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, și pentru care societatea solicită admiterea având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul „accesoriu sequiter principale”.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

S.C. .X. S.R.L. solicita admiterea contestatiei pentru suma de .X. lei reprezentand TVA si .X. lei reprezentand majorari de intarziere, din urmatoarele considerente:

Anul 2004: - suma de .X. lei diferență de TVA stabilită suplimentar.

Societatea solicită admiterea la deducere a TVA în sumă de .X. lei și a majorărilor aferente pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând bilete de avion, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat documentele (facturi) din care rezultă suma de TVA, și nici încadrarea în baza legală;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând sume plătite către furnizori cu date de identificare fictive, societatea consideră că datele furnizorului *.X. Impex S.R.L.* sunt reale deoarece conform extrasului de la Registrul Comerțului nr.*.X./02.07.2010* aceasta și-a schimbat denumirea în *.X. S.R.L.*;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând chirii fără notificări pentru firmele *.X. .X.*, *S.C. .X. COMPANY* și *S.C. .X. S.A.*, societatea consideră încadrarea ca fiind eronată privind neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Societatea solicită admiterea contestației referitoare la TVA colectată în sumă de *.X. lei* și a majorărilor aferente stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând perisabilități nedeductibile, societatea susține că, inspecția în mod eronat a considerat perisabilitățile nedeductibile fiscal deoarece bunurile nu s-au transferat către o altă persoană și nu se justifică încadrarea la art.128 alin.1, art.137 alin.1 lit.a) și a art.140 alin.1 din Codul fiscal;

- referitor la suma legală protocol de *.X. lei*, încadrată de organele de inspecție fiscală în prevederile pct.6 alin.11 lit.a) și alin.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și art.128 alin.8 lit.f din Codul fiscal, societatea consideră că, încadrarea a fost eronată deoarece nu constituie baza legală pentru anul 2004, ci aveau aplicabilitate cu 01.01.2007;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând venituri neînregistrate (facturi anulate fără prezentarea tuturor exemplarelor), societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul de drept, respectiv legislația aplicabilă în acest caz;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat facturile lipsă și nu a fost stabilită baza de impozitare a TVA și nici TVA aferentă acestora pe fiecare factură;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând cedări active, societatea consideră baza legală menționată de organele de inspecție fiscală prin Raportul

de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010 nu este corectă, susținând că vânzarea sub valoarea rămasă neamortizată a unui mijloc fix nu presupune colectare de TVA.

Anul 2005: - suma de .X. lei diferență de TVA stabilită suplimentar.

Societatea solicită admiterea la deducere TVA în sumă de .X. lei și a majorărilor aferente pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând bilete de avion, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat documentele (facturi) din care rezultă suma de TVA, și nici încadrarea în baza legală;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând chirii fără notificări pentru S.C. .X. COMPANY, societatea consideră încadrarea făcută de organele de inspecție fiscală ca fiind eronată privind neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Societatea solicită admiterea contestației referitoare la TVA colectată în sumă de .X. lei și a majorărilor aferente stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând perisabilități nedeductibile, societatea susține că, inspecția în mod eronat a considerat perisabilitățile nedeductibile fiscal deoarece bunurile nu s-au transferat către o altă persoană și nu se justifică încadrarea la art.128 alin.1, art.137 alin.1 lit.a) și a art.140 alin.1 din Codul fiscal;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând depășire limită legală protocol, încadrată de organele de inspecție fiscală în prevederile pct.6 alin.11 lit.a) și alin.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și art.128 alin.8 lit.f din Codul fiscal, societatea consideră că, încadrarea a fost eronată deoarece nu constituie baza legală pentru anul 2004, ci aveau aplicabilitate cu 01.01.2007;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat facturile lipsă și nu a fost stabilită baza de impozitare a TVA și nici TVA aferentă acestora pe fiecare factură;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate (facturi anulate fără prezentarea tuturor exemplarelor), societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul de drept, respectiv legislația aplicabilă în acest caz;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cedări active, societatea consideră ca baza legală menționată de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010 nu este corectă, susținând că vânzarea sub valoarea rămasă neamortizată a unui mijloc fix nu presupune colectare de TVA.

Anul 2006: - suma de .X. lei diferență de TVA stabilită suplimentar.

Societatea solicită admiterea la deducere a TVA în sumă de .X. lei și a majorărilor aferente pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând bilete de avion, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat documentele (facturi) din care rezultă suma de TVA, și nici încadrarea în baza legală;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând chirii fără notificări pentru S.C. .X. COMPANY, societatea consideră încadrarea făcută de organele de inspecție fiscală ca fiind eronată privind neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Societatea solicită admiterea contestației referitoare la TVA colectată în sumă de .X. lei și a majorărilor aferente stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând servicii de consultanță efectuate de .X. .X. Ltd, societatea consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară prin nerecunoașterea dreptului de deducere pe motiv că societatea a prezentat doar factura și nu a întocmit autofactura. Societatea consideră că, prestările efectuate se încadrează în prevederile art.145 alin.3 din Codul fiscal, studiul de marketing fiind utilizat pentru eficientizarea activității și creșterea veniturilor firmei;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând perisabilități nedeductibile, societatea susține că, inspecția în mod eronat a considerat perisabilitățile nedeductibile fiscal deoarece bunurile nu s-au transferat către o altă persoană și nu se justifică încadrarea la art.128 alin.1, art.137 alin.1 lit.a) și a art.140 alin.1 din Codul fiscal;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând depășire limită legală protocol, încadrată de organele de inspecție fiscală în prevederile pct.6 alin.11 lit.a) și alin.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a

Codului fiscal și art.128 alin.8 lit.f din Codul fiscal, societatea consideră că, încadrarea a fost eronată deoarece nu constituie baza legală pentru anul 2004, ci aveau aplicabilitate cu 01.01.2007;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare, societatea nu prezintă argumente;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând venituri neînregistrate (facturi anulate fără prezentarea tuturor exemplarelor), societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul de drept, respectiv legislația aplicabilă în acest caz;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând cedări active, societatea consideră baza legală menționată de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..*X./21.06.2010* nu este corectă, susținând că vânzarea sub valoarea rămasă neamortizată a unui mijloc fix nu presupune colectare de TVA;

- referitor la suma de *.X. lei* consemnată în nota de constatare nr..*X./05.04.2007* încheiată de comisarii Gărzii Financiare *.X.*, societatea consideră că organele de inspecție fiscală sunt obligate să motiveze decizia pe baza de probe și constatări proprii și nu ale altor organe de control.

Anul 2007: - suma de *.X. lei* diferență de TVA stabilită suplimentar.

Societatea solicită admiterea contestației referitoare la TVA colectată în sumă de *.X. lei* și a majorărilor aferente stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând perisabilități nedeductibile, societatea susține că, inspecția în mod eronat a considerat perisabilitățile nedeductibile fiscal deoarece bunurile nu s-au transferat către o altă persoană și nu se justifică încadrarea la art.128 alin.1, art.137 alin.1 lit.a) și a art.140 alin.1;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând venituri din facturi emise și neînregistrate în evidența contabilă, societatea consideră că, organele de inspecție fiscală nu au menționat baza legală pentru stabilirea TVA suplimentară;

- referitor la suma de *.X. lei* reprezentând venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat facturile lipsă și nu a fost stabilită baza de impozitare a TVA și nici TVA aferentă acestora pe fiecare factură;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate (facturi anulate fără prezentarea tuturor exemplarelor), societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul de drept, respectiv legislația aplicabilă în acest caz;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cedări active, societatea consideră baza legală menționată de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010 nu este corectă, susținând că vânzarea sub valoarea rămasă neamortizată a unui mijloc fix nu presupune colectare de TVA.

Anul 2008: - suma de .X. lei diferență de TVA stabilită suplimentar.

Societatea solicită admiterea contestației referitoare la TVA de dedus și colectat în sumă de .X. lei și a majorărilor aferente stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cazări personal neangajat;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând perisabilități nedeductibile, societatea susține că, inspecția în mod eronat a considerat perisabilitățile nedeductibile fiscal deoarece bunurile nu s-au transferat către o altă persoană și nu se justifică încadrarea la art.128 alin.1, art.137 alin.1 lit.a) și a art.140 alin.1;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând mărfuri acordate gratis, societatea nu aduce argumente;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au menționat facturile lipsă și nu a fost stabilită baza de impozitare a TVA și nici TVA aferentă acestora pe fiecare factură.

Pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei , pentru care societatea solicită anularea acestora potrivit principiului căruia accesoriul urmează principalul.

Pentru diferențele între sumele constituite de societate în bilanța de verificare și sumele reprezentând TVA de plată declarate în Deconturile de TVA și ulterior regularizate au fost calculate majorări și penalități în sumă de .X. lei, până la data de 25.01.2009 când a fost efectuată ultima regularizare a perioadei verificate prin înscrierea în Decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2009 la rândul 25 a sumei de .X. lei de către organul de inspecție fiscală. Organele de inspecție fiscală nu au menționat care sunt aceste diferențe, când au fost regularizate, la ce

se referă, iar ca urmare, societatea solicită admiterea contestației pentru aceste majorări și penalități.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./30.11.2010, S.C. .X. S.R.L., a formulat completarea tuturor motivelor de fapt și a temeiurilor de drept invocate prin contestația nr..X./26.07.2010 împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.06.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010 învederând următoarele aspecte:

1. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidenți

1.1. Între furnizor – .X. .X. Limited – Cipru și S.C. .X. S.R.L.

s-a încheiat contractul nr..X./2006 ce avea următorul obiect “ Consultanța în administrarea afacerilor ; furnizarea celor mai noi și recente strategii de marketing; studii comerciale; monitorizarea activităților de marketing și vânzări pe durata contractului. ”Studiile de piață efectuate de către .X. .X. Limited – Cipru erau necesare pentru a testa piața furnizorilor din Olanda, Grecia, Italia cu care ulterior s-au derulat și operațiuni comerciale. Societatea consideră indubitabil aceste studii au fost necesare și au contribuit la eficientizarea activității, la incheierea unor contracte de achiziție fructe și crearea unui lanț de desfacere pentru partenerul .X.L MARKET – Bulgaria unde societatea efectuează în prezent livrări intracomunitare de fructe. Aceste studii au îndreptat societatea către furnizorii cu cele mai bune prețuri și transportatorii de mărfuri cu cele mai sigure condiții pentru produsele perisabile.”

Serviciile de marketing și consultanță prestate de către .X. .X.s Limited în baza contractului către S.C. .X. S.R.L. nu se impozitează în România, așa cum în mod eronat au reținut organele de inspecție fiscală. Societatea susține că organele de inspecție fiscală au recunoscut atât forma economică cât și forma juridică a tranzacției din moment ce stabilește în Raportul de inspecție fiscală impozit pe veniturile nerezidenților rezultat din tranzacția respectivă.

1.2. Între furnizor – .X. – Polonia și S.C. .X. S.R.L. s-a încheiat contractul din data de 17/06/2007 ce avea ca obiect “*Executarea de servicii de consultanță de către Consultant pentru Beneficiar în legătură cu toate aspectele legate de activitatea zilnică, respectiv plata serviciilor de către Beneficiar -elaborarea unei analize a deficiențelor de performanță în funcționare a beneficiarului, identificarea problemelor majore, anticiparea posibilelor riscuri ale activității și în cele din urmă elaborarea de rapoarte pentru conducere*”.

În vederea executării contractului încheiat între cele două părți cu respectarea condițiilor de formă și fond impuse de dispozițiile legale în materie, .X. a efectuat mai multe studii de piață și strategii iar S.C. .X. S.R.L. pentru respectarea condițiilor contractuale a efectuat plățile aferente obiectului contractului.

Serviciile de marketing și consultanță prestate de .X. în baza contractului către S.C. .X. S.R.L. nu se impozitează în România, așa cum în mod eronat au reținut organele de inspecție fiscală, tranzacțiile supuse inspecției fiscale încadrându-se la prevederile art.7 alin.1 din Legea nr.6/10.01.1995 privind Convenția de evitare a dublei impuneri cu Polonia.

2. Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul **2004** pentru considerentele următoare:

- referitor la suma de .X. lei provenind din cheltuieli cu provizioanele pentru deprecierea creanțe clienți, societatea susține că, provizioanele constituite îndeplinesc criteriile de deductibilitate prevăzute de art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor art.22 din același act normativ, cheltuielile cu provizioanele pentru deprecierea creanțelor clienți fiind deductibile 100% sau deductibile în limita unui procent în funcție de anul în care au fost înregistrate.

- referitor la suma de .X. lei reprezentând reîntregire venituri aferente facturilor achiziționate pentru care nu s-a putut justifica modul de utilizare, societatea susține că pentru stabilirea acestei sume organul de inspecție fiscală a uzitat de o bază de impozitare stabilită pentru facturile de vânzare lipsă sau distruse estimate la nivelul veniturilor existente în evidența contabilă, ceea ce este total inadecvat și nelegal. Societatea susține că organele de inspecție fiscală s-au limitat să constate că contribuabilul a avut intenția de a frauda bugetul de stat și pe cale de consecință a trecut la estimarea acestei fraude, aleatoriu, după propriile simțuri și estimări. Pentru a se reține vinovăția contribuabilului în această situație, organele de inspecție fiscală trebuiau să cerceteze fapta în primul rând sub aspectul laturii subiective (vinovăția sub forma intenției directe) și abia apoi dacă se stabilea existența faptei și a vinovăției cerute de lege puteau trece la individualizarea pedepsei și la reținerea concluziei prevăzută în Decizia de impunere nr..X./23.06.2010. Lipsa fizică a facturilor nu prezumă absolut și nici măcar relativ intenția de fraudă a societății noastre.

Pentru a demonstra buna credință de care dă dovada societatea, prin administratorul său, acesta a demarat procedura de reconstituire a facturilor lipsă,

distruse sau pierdute. În derularea acestui demers s-au recuperat 528 de facturi neutilizate, facturi care nu se aflau la sediu în momentul inspecției fiscale.

Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul **2005** pentru considerentele următoare:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând pierderi din creanțe neîncasate, echipa de inspecție a reținut prin raportul de inspecție fiscală că societatea nu a putut justifica cu documente încadrarea acestor cheltuieli în unul din cazurile prevăzute la art.21 alin.2 lit.n) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în consecință acestea au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005. Pierderile din creanțele neîncasate provin din tranzacțiile comerciale pe care S.C. .X. S.R.L. le-a derulat cu societățile: S.C. .X. IMPEX S.R.L. din .X. pentru aceasta fiind închisa procedura falimentului conform sentinței anexate și S.C. .X. S.R.L. pentru care societatea contestatoare a promovat acțiune având ca obiect somatie de plata, Tribunalul Arges admitand cererea formulata de creditoare;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de sponsorizare, S.C. .X. S.R.L. și X of X, au încheiat la data de 16.06.2004 un contract de sponsorizare în virtutea căruia societatea noastră în calitate de sponsor se angaja să susțină activitatea organizată de Beneficiar respectiv pentru desfășurarea de activități educaționale și stiințifice. Societatea susține că aceste cheltuieli de sponsorizare sunt deductibile fiscal și se încadrează la prevederile art.21 alin.4 lit.p) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul **2006** pentru considerentele următoare:

- referitor la la suma de .X. lei provenind din cheltuieli cu provizioanele pentru deprecierea creanțe clienți, societatea susține că, provizioanele constituite îndeplinesc criteriile de deductibilitate prevăzute de art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor art.22 din același act normativ, cheltuielile cu provizioanele pentru deprecierea creanțelor clienți fiind deductibile 100% sau deductibile în limita unui procent în funcție de anul în care au fost înregistrate;

- referitor la suma de .X. lei reprezentând suma suplimentară rezultată din preluarea Notei de constatare nr..X./05.04.2007 încheiate de comisarii din cadrul Gărzii Financiare .X., societatea susține că în mod greșit organele de

control ale Gărzii Financiare au făcut aplicarea Legii nr.656/2002 privind spălarea banilor, societatea desemnând o persoană cu responsabilități în aplicarea acestei legi urmând ca aceasta să informeze Oficiul Național de Prevenire și Combaterea Spălării Banilor despre controlul operațiunilor financiare suspecte de a facilita spălarea banilor ori finanțarea actelor de terorism. Societatea mai menționează că având în vedere natura activității societății și volumul foarte mare de activitate, considerând că societatea nu avea la îndemână o posibilitate practică cu ajutorul căreia să verifice identitatea fiecărui client în parte.

Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul **2007** pentru considerentele următoare:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând minusuri la recepție marfă, societatea susține că avea încheiate contracte ferme cu furnizorii săi în care se precizează cine suportă riscul transportului, astfel în contract se precizează că S.C. .X. S.R.L. suporta diferențele de recepție marfă aceasta a procedat corespunzător fiind o cheltuială ce se încadrează în prevederile de deductibilitate ale art.21 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea anexează în probatoriu notele de recepție și constatare de diferențe din care rezultă diferențe de recepție în gestiunea societății precum și contractul de transport al mărfurilor, în momentul controlului aceste documente se aflau la punctele de lucru.

Societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în anul **2008** pentru considerentele următoare:

- referitor la suma de .X. lei reprezentând minusuri la recepție marfă reprezentând minusuri la recepție marfă, societatea susține că avea încheiate contracte ferme cu furnizorii săi în care se precizează cine suportă riscul transportului, astfel în contract se precizează că S.C. .X. S.R.L. suporta diferențele de recepție marfă aceasta a procedat corespunzător fiind o cheltuială ce se încadrează în prevederile de deductibilitate ale art.21 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Societatea anexează în probatoriu notele de recepție și constatare de diferențe din care rezultă diferențe de recepție în gestiunea societății precum și contractul de transport al mărfurilor, în momentul controlului aceste documente se aflau la punctele de lucru.

- referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli efectuate în favoarea personalului, S.C. .X. S.R.L. a încheiat cu Societatea Civilă Medicală Dr..X. și Asociații, contractul nr..X./01.09.2006 obiectul contractului fiind următorul:

examen medical, control medical periodic, consultații medicale curente la solicitarea beneficiarului. Societatea anexează în probatoriu dovada efectuării acestor cheltuieli pentru serviciile medicale prestate de furnizor.

Potrivit acestui contract, S.C. .X. S.R.L., platea pentru serviciile medicale prestate de furnizor suma de X lei/ angajat, aceste plati fiind deductibile, reprezentand costul pentru tratament si odihna pentru salariatii proprii si pentru membrii de familie ai acestora.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA și suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente, societatea susține următoarele:

- organele de inspecție fiscală au considerat eronat ca fiind cheltuieli nedeductibile suma reprezentând perisabilități nedeductibile fiscal din punct de vedere al TVA suma de .X. lei în anul 2004, .X. lei în anul 2005, încadrarea acestora la prevederile art.128 alin.1,art.137 alin.1 lit.a) și art.140 alin.1 făcându-se în mod eronat deoarece bunurile nu s-au transferat către o altă persoană, și deci nu au făcut obiectul unei tranzacții de vânzare. Societatea susține că pentru anii 2004 și 2005 cheltuielile cu perisabilitățile înregistrate reprezintă stocuri de marfă degradată calitativ, sunt cheltuieli care îndeplinesc condițiile art.128 alin.9 lit.b), situație prezentă si pentru sumele din 2005 și 2006. Pentru anii 2007 și 2008 societatea solicită admiterea contestației pentru perisabilități nedeductibile în sumă de .X. lei, respectiv suma de .X. lei deoarece, încadrarea acestora la prevederile art.128 alin.1, art.137 alin.1 lit.a) și a art.140 alin.1 făcându-se în mod eronat deoarece bunurile nu s-au transferat către o altă persoană, și deci nu au făcut obiectul unei tranzacții de vânzare.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, s-au stabilit obligații fiscale suplimentare datorate de S.C. .X. S.R.L., în sumă totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;

- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

Perioada supusa inspecției fiscale generale, a fost cuprinsă între 01.04.2004-31.12.2008.

1. Impozitul pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți

Urmare verificării s-au constatat următoarele:

a. S.C. .X. S.R.L. a beneficiat de servicii de marketing, studiu de piață și consultanță în afaceri pentru care a efectuat plăți către următoarele societăți: .X. .X. Limited (rezident Cipru) în anul 2006 și .X. (rezident Polonia) în anii 2007 și 2008.

În anul 2006, S.C. .X. S.R.L. a efectuat plăți către .X. .X. Limited conform următoarelor Dispoziții de plată externă:

- DPE din 30.11.2006 în sumă de .X. USD plată efectuată prin .X.;
- DPE din 30.11.2006 în sumă de X USD plată efectuată prin .X. .X. aferente facturii .X./2 în sumă totală de X USD.

Societatea a încadrat aceste plăți conform prevederilor art.12 pct.3 lit.a) din Decret nr.261/09.07.1982 pentru ratificarea Convenției pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere cu Republica Cipru, aplicând cota din convenție, respectiv 5%.

Organele de inspecție fiscală prin adresa înregistrată la societate sub nr..X/.17.02.2010, au solicitat prezentarea documentelor justificative privind prestările de servicii cu furnizori externi, societatea prezentând Dispozițiile de plată externă și factura nr..X./2. Urmare a acestei solicitări societatea nu a prezentat un contract de prestări servicii, ci o minută în limba engleză, și nici certificatul de rezidență fiscală, administratorul societății susținând că în ciuda mai multor încercări firma din Cipru nu l-a prezentat.

În conformitate cu prevederile art.116 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, impozitul datorat de nerezidenți se calculează prin reținere la sursă din veniturile impozabile obținute din Romania și se virează la bugetul de stat de către plătitorul de venit, S.C. .X. S.R.L.

În conformitate cu prevederile art.118 alin.2 „pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.”

Pentru încălcarea prevederilor legale menționate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente pentru plățile efectuate către .X. .X. Limited prin încadrarea conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal (text în vigoare începând cu data de 26.08.2006) la art.116 alin.2 lit.c coroborat cu prevederile art.118 alin.2 din același act normativ.

b. În perioada 2007-2008 S.C. .X. S.R.L. a efectuat plăți către .X. conform următoarelor Dispoziții de plată externe:

- DPE din 31.07.2007 în sumă de .X. Euro plata efectuată prin .X. .X. aferente facturii nr.1/.X./2007;

- DPE din 09.08.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. .X. aferente facturii nr.2/ .X./2007 ;

- DPE din 14.09.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.3/ .X./2007;

- DPE din 09.10.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.4/ .X./2007;

- DPE din 07.11.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.5/ .X./2007;

- DPE din 07.12.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.6/ .X./2007;

- DPE din 04.02.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. .X. aferente facturii nr.7/ .X./2007;

- DPE din 05.03.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.2/ .X./2008;

- DPE din 07.04.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.3/ .X./2008;

- DPE din 10.06.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.4/ .X./2008;

- DPE din 15.07.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.5/ .X./2008.

Pentru aceste plăți societatea nu a calculat, reținut, declarat și virat impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți. Aceste plăți se încadrează la art.12 pct.3 din Legea nr.6/1995 privind ratificarea acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri.

Organele de inspecție fiscală, prin adresa înregistrată la societate sub nr.X/17.02.2010, au solicitat prezentarea documentelor justificative privind prestările de servicii cu furnizori externi, societatea prezentând Dispozițiile de plată externă, extrasele de cont, contractul de consultanță din 30.09.2007 și Certificatul de rezidență în original.

Prin încadrarea plăților la art.12 pct.3 din Legea nr.6/1995 privind ratificarea acordului dintre Guvernul Romaniei și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 10% asupra veniturilor brute obținute din Romania de persoane nerezidente.

Pentru încălcarea prevederilor legale menționate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente pentru plățile efectuate către .X. prin încadrarea conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal (text în vigoare începând cu data de 26.08.2006) la art.116 alin.2 lit.c coroborat cu prevederile art.118 alin.2 din același act normativ, precum și a majorărilor de intarziere.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale, situația sintetică a impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți stabilit suplimentar în sumă totală de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei se prezintă astfel:

2006: pentru .X. .X. Limited – diferență impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente – .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;

2007: pentru .X. - diferență impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente – .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;

2008: pentru .X. - diferență impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente – .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

2. Impozitul pe profit

Urmare verificării modului de calcul al cheltuielilor cu deductibilitate limitată, precum și încadrarea în prevederile legale în vigoare a cheltuielilor nedeductibile fiscal, respectiv a veniturilor neimpozabile, cât și urmare verificării efectuate asupra modului de determinare a profitului impozabil și asupra modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Anul 2004: Societatea nu a declarat în Declarația 101 cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .X. lei considerate eronat deductibile, din care:

- *.X. lei* reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru depreciere creanțe clienți, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a îndeplinit cumulativ cele 5 condiții conform prevederilor art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nefăcând dovada existenței clienților neîncasați pe scadențe, în sensul că nu a prezentat creanțele neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței pentru care au fost calculate provizioanele;

- *.X. lei* reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion), organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.1 și art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nefăcând dovada necesității efectuării deplasărilor și nici a calității persoanelor care le-au utilizat;

- *.X. lei* reprezentând achiziții de la furnizori cu date de identificare fictive în sensul că pe factura era menționată o societate care nu avea datele de identificare menționate de societate (*.X. Impex S.R.L.*);

- *.X. lei* reprezentând cheltuieli de protocol care depășesc limitele legale de deductibilitate, organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuiala de protocol, conform prevederilor art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.33 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- *.X. lei* reprezentând cheltuieli ce eronat au fost încadrate cheltuieli de sponsorizare, dar pentru care societatea nu a putut prezenta documentele justificative, încălcându-se prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Societatea nu a înregistrat venituri aferente facturilor achiziționate pentru care nu s-a putut demonstra modul de utilizare, pentru estimarea valorii fiecărei facturi a fost calculată o valoare medie pe fiecare factură pe baza totalului aferent coloanei "*valoare fără TVA*„ împărțit la numărul de facturi emise și înscrise în fiecare lună în jurnalele de vânzări aferente anului 2004, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de *.X. lei*.

De asemenea, societatea nu a înregistrat venituri aferente facturilor anulate, pentru care nu a făcut dovada anulării prin prezentarea celor 3 exemplare în sumă totală de *.X. lei*.

Anul 2005: Societatea nu a declarat în Declarația 101 cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .X. lei considerate eronat deductibile, din care:

- .X. lei reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion) pentru care societatea nu a putut face dovada necesității deplasărilor și nici a calității persoanelor care le-au utilizat, încălcând prevederile art. 21 alin.1, art.21 alin.2 lit.e) și art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- .X. lei reprezentând cheltuieli de protocol care depășesc limitele legale de deductibilitate, organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuiala de protocol, conform prevederilor art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.33 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- .X. lei reprezentând pierderi din creanțe neîncasate, considerate eronat drept cheltuieli deductibile fiscal, deoarece organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea nu a putut justifica cu documente încadrarea acestor cheltuieli potrivit art.21 alin.4 lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și astfel au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005;

- .X. lei reprezentând cheltuieli ce eronat au fost încadrate cheltuieli de sponsorizare, dar pentru care societatea nu a putut prezenta documentele justificative, încălcându-se prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

De asemenea, societatea contestatoare a dedus eronat suma de .X. lei reprezentând rezerva legală peste limitele legale, potrivit art.22 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Societatea nu a înregistrat venituri aferente facturilor achiziționate pentru care nu s-a putut demonstra modul de utilizare, pentru estimarea valorii fiecărei facturi a fost calculată o valoare medie pe fiecare factură pe baza totalului aferent coloanei "valoare fără TVA,, împărțit la numărul de facturi emise și înscrise în fiecare lună în jurnalele de vânzări aferente anului 2005, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea nu a înregistrat venituri aferente facturilor anulate, pentru care nu a făcut dovada anulării prin prezentarea celor 3 exemplare în sumă totală de .X. lei.

În anul 2005 societatea a înregistrat în contul 781.4 venituri din anularea provizioanelor constituite în anul 2004 din care .X. lei provizioane nedeductibile declarate de societate în Declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2004 și .X. lei provizioane pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere în anul 2004.

Ca urmare a verificării s-a constatat că societatea a declarat ca venituri neimpozabile suma de .X. lei în loc de .X. lei.

Anul 2006: Cheltuieli considerate de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal în sumă totală .X. lei și anume:

- .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru depreciere creanțe clienți, iar urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a îndeplinit cumulativ cele 5 condiții conform prevederilor art.22 alin.1 lit.c) și prevederile art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nefăcând dovada existenței clienților neîncasați pe scadențe, în sensul că nu a prezentat creanțele neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței pentru care au fost calculate provizioanele;

- .X. lei reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion) pentru care societatea nu a putut face dovada necesității deplasărilor și nici a calității persoanelor care le-au utilizat, încălcând prevederile art. 21 alin.1, art.21 alin.2 lit.e) și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- .X. lei reprezentând cheltuieli aferente prestărilor efectuate de firma .X. .X. Limited, considerate eronat de societate cheltuieli deductibile, organele de inspecție fiscală au stabilit că s-au încălcat prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Întrucât până la data finalizării controlului societatea nu a prezentat contractul și nici documentele care să justifice necesitatea prestării serviciilor și natura acestora aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

- .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat, considerată ca fiind nedeductibilă fiscal de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- .X. lei reprezentând cheltuieli ce eronat au fost încadrate cheltuieli de sponsorizare, dar pentru care societatea nu a putut prezenta documentele justificative, încălcându-se prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- *.X. lei* reprezentând cheltuieli cu cedarea activelor, considerate eronat cheltuieli deductibile, organele de inspecție fiscală stabilind că, societatea nu a inclus în cheltuielile nedeductibile fiscal suma de *.X. lei* la calculul profitului impozabil în luna decembrie 2006, reprezentând diferență neacoperită între valoarea rămasă neamortizată și veniturile obținute din valorificare;

De asemenea, societatea contestatoare nu a înregistrat venituri aferente facturilor achiziționate pentru care nu s-a putut demonstra modul de utilizare, pentru estimarea valorii fiecărei facturi fiind calculată o valoare medie pe fiecare factură pe baza totalului aferent coloanei "*valoare fără TVA*„ împărțit la numărul de facturi emise și înscrise în fiecare lună în jurnalele de vânzări aferente anului 2006, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de *.X. lei*.

Totodată, organele de inspecție fiscală au valorificat Nota de constatare nr.*.X./05.04.2007* încheiată de comisarii Gărzii Financiare a județului *.X.*. Din verificarea realității tranzacțiilor pe lanțul importator – comerciant s-a constatat că S.C. *.X. S.R.L.* a livrat din depozitul Crevedia marfa către societăți fictive. Prin înregistrarea unor facturi de vânzare către clienți fictivi la prețuri sub nivelul celor practicate în realitate, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit sustras în sumă de *.X. lei*. La data inspecției fiscale Nota de constatare nr.*.X./05.04.2007* nu a fost înregistrată în evidența contabilă a societății și nici în fișa analitică pe plătitor. Ca urmare, suma de *.X. lei* a fost preluată la sume suplimentare reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

Anul 2007: Cheltuieli considerate de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal în sumă totală *.X. lei* și anume:

- *.X. lei* reprezentând cheltuieli privind perisabilități înregistrate de societate ca și cheltuieli deductibile și nedecarate în Declarația 101 privind impozitul pe profit. Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a făcut dovada modului de stabilire a perisabilităților la intrarea mărfii, în sensul că în notele de intrare- recepție nu sunt precizate diferențe la recepție, iar în listele de inventariere nu sunt constatate diferențe.

- *.X. lei* reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion) pentru care societatea nu a putut face dovada necesității deplasărilor și nici a calității persoanelor care le-au utilizat, încălcând prevederile art. 21 alin.1, art.21 alin.2 lit.e) și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- *.X. lei* reprezentând cazări suportate de societate pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați (consultanți *.X.*); organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea a încălcat prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.21 alin.4 lit.l) din același act normativ;

- .X. lei reprezentând cheltuieli cu chiriile apartamentelor personalului expatriat considerată ca fiind nedeductibilă fiscal de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat considerată ca fiind nedeductibilă fiscal de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- .X. lei reprezentând minusuri la recepție marfă înregistrate prin articolul contabil 658.08.03 = 409/401, organele de inspecție fiscală au stabilit cu privire la această sumă faptul că, aceste diferențe sunt din vina furnizorului și trebuiau recuperate de la acesta și nu înregistrate ca și cheltuială (neafertă în acest caz venutului), influențând astfel, în mod nejustificat, baza impozabilă la calculul impozitului pe profit;

- .X. lei reprezentând cheltuieli cu cedarea activelor, considerate eronat cheltuieli deductibile, organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea nu a inclus în cheltuielile nedeductibile fiscal suma de .X. lei la calculul profitului impozabil în luna decembrie 2007, reprezentând diferență neacoperită între valoarea rămasă neamortizată și veniturile obținute din valorificare.

Societatea nu a înregistrat venituri aferente facturilor achiziționate pentru care nu s-a putut demonstra modul de utilizare, pentru estimarea valorii fiecărei facturi fiind calculată o valoare medie pe fiecare factură pe baza totalului aferent coloanei "valoare fără TVA,, împărțit la numărul de facturi emise și înscrise în fiecare lună în jurnalele de vânzări aferente anului 2007, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală, în urma inspecției fiscale au constatat că există facturi emise în sumă totală de .X. lei, din care valoare fără TVA în sumă de .X., lei, care nu au fost înregistrate în evidența contabilă și care au fost reîntregite la calculul profitului impozabil aferent anului 2007.

De asemenea, societatea nu a înregistrat venituri aferente facturilor anulate, pentru care nu a făcut dovada anulării prin prezentarea celor 3 exemplare în sumă totală de .X. lei.

Anul 2008 : Cheltuieli considerate de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal în sumă totală de .X. lei și anume:

- *.X. lei* reprezentând cheltuieli privind perisabilități înregistrate de societate ca și cheltuieli deductibile și nedeclarate în Declarația 101 privind impozitul pe profit. Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a făcut dovada modului de stabilire a perisabilităților la intrarea mărfii, în sensul că în notele de intrare- recepție nu sunt precizate diferențe la recepție, iar în listele de inventariere nu sunt constatate diferențe.

- *.X. lei* reprezentând cheltuieli de transport (bilete de avion) pentru care societatea nu a putut face dovada necesității deplasărilor și nici a calității persoanelor care le-au utilizat, încălcând prevederile art. 21 alin.1, art.21 alin.2 lit.e) și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- *.X. lei* reprezentând cazări suportate de societate pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați (consultanți *.X.*); organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea a încălcat prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.21 alin.4 lit.l) din același act normativ;

- *.X. lei* reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu chiriile apartamentelor personalului expatriat considerată ca fiind nedeductibilă fiscal de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- *.X. lei* reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat considerată ca fiind nedeductibilă fiscal de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- *.X. lei* reprezentând minusuri la recepție marfă înregistrate prin articolul contabil 658.08.03 = 409/401, organele de inspecție fiscală au stabilit cu privire la această sumă faptul că, aceste diferențe sunt din vina furnizorului și trebuiau recuperate de la acesta și nu înregistrate ca și cheltuială (neafertă în acest caz venitului), influențând astfel, în mod nejustificat, baza impozabilă la calculul impozitului pe profit;

- *.X. lei* reprezentând diferențe parteneri înregistrate conform articolului contabil 658= 40, organele de inspecție fiscală stabilind cu privire la această sumă faptul că, aceste diferențe sunt din vina furnizorului și trebuiau recuperate de la acesta și nu înregistrate ca și cheltuială (neafertă în acest caz venitului), influențând astfel, în mod nejustificat, baza impozabilă la calculul impozitului pe profit;

- .X. lei reprezentând TVA aferente perisabilităților înregistrate în evidența contabilă de către societate, și nedeclarată ca și cheltuiala nedeductibilă, conform prevederilor art.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- .X. lei reprezentând cheltuieli efectuate în favoarea personalului, neimpozitate, conform art.21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea nu a înregistrat venituri aferente facturilor achiziționate pentru care nu s-a putut demonstra modul de utilizare, pentru estimarea valorii fiecărei facturi a fost calculată o valoare medie pe fiecare factură pe baza totalului aferent coloanei "valoare fără TVA,, împărțit la numărul de facturi emise și înscrise în fiecare lună în jurnalele de vânzări aferente anului 2008, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale, situația sintetică a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei se prezintă astfel:

- pentru anul 2004: impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- pentru anul 2005 : impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- pentru anul 2006: impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- pentru anul 2007: impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- pentru anul 2008: impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

3. Taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea documentelor justificative înregistrate în evidențele contabile în lunile de sfârșit de trimestru calendaristic din perioada supusă inspecției fiscale, în baza cărora s-a dedus și s-a colectat TVA. Pentru operațiunile evidențiate de societate, s-a urmărit justificarea dreptului de deducere a TVA în funcție de tipul operațiunilor efectuate, conform prevederilor art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Anul 2004: Societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei din care:

- bilete de avion în sumă de .X. lei ;
- furnizori cu date de identificare fictive în sumă de .X. lei;
- chirii fără notificări în sumă de .X. lei.

Societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei din care:

- perisabilități nedeductibile în sumă de .X. lei;
- depășire limită legală protocol în sumă de .X. lei ;
- venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare în sumă de .X. lei ;
- venituri neînregistrate (facturi anulate fără prezentarea tuturor exemplarelor) în sumă de .X. lei ;
- cedări active în sumă de .X. lei.

Anul 2005 : Societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei din care:

- bilete de avion în sumă de .X. lei ;
- chirii fără notificări în sumă de .X. lei.

Societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei din care:

- perisabilități nedeductibile în sumă de .X. lei ;
- depășire limită legală protocol în sumă de .X. lei ;
- venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare în sumă de .X. lei ;
- venituri neînregistrate (facturi anulate fără prezentarea tuturor exemplarelor) în sumă de .X. lei ;
- cedări active în sumă de .X. lei.

Anul 2006 : Societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei din care:

- bilete de avion în sumă de .X. lei;
- chirii fără notificări în sumă de .X. lei.

Societatea nu a justificat cu documente necesitatea prestării serviciilor de consultanță efectuate de firma .X. .X. Ltd, drept urmare organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

Societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei din care:

- perisabilități nedeductibile în sumă de .X. lei;
- depășire limită legală protocol în sumă de .X. lei;
- venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare în sumă de .X. lei ;
- venituri neînregistrate (facturi anulate fără prezentarea tuturor exemplarelor) în sumă de .X. lei;
- cedări active în sumă de .X. lei.

Societatea a fost verificată pentru anul 2006 conform Notei de constatare nr..X./05.04.2007 încheiată de comisari din cadrul Gărzii Financiare a județului .X.. Din verificarea realității tranzacțiilor pe lanțul importator – comerciant s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. a livrat din depozitul Crevedia marfa către societăți fictive. La data inspecției fiscale Nota de constatare nr..X./05.04.2007 nu a fost înregistrată în evidența contabilă a societății și nici în fișa analitică pe plătitor, drept urmare organele de inspecție fiscală au stabilit suma .X. lei.

Anul 2007 : Societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de X lei reprezentând cazări personal neangajat.

Societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei din care:

- perisabilități nedeductibile în sumă de .X. lei;
- venituri din facturi emise și neînregistrate în evidența contabilă în sumă de .X. lei;
- venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare în sumă de .X. lei;
- venituri neînregistrate (facturi anulate fără prezentarea tuturor exemplarelor) în sumă de .X. lei;
- cedări active în sumă de .X. lei.

Anul 2008 : Societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei reprezentând cazări personal neangajat.

Societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei din care:

- perisabilități nedeductibile în sumă de .X. lei;
- mărfuri acordate gratis în sumă de .X. lei;
- venituri aferente facturilor pentru care nu s-a demonstrat modul de utilizare în sumă de .X. lei.

Din situația comparativă a TVA colectată și deductibilă înscrisă în jurnalele de vânzări și cumpărări, balanțele de verificare și deconturile de TVA rezultă că au fost constatate neconcordanțe, care au fost regularizate de societate de la o lună la alta, având influența asupra TVA de plată lunar.

Pentru diferențele între sumele constituite de societate în balanța de verificare și sumele reprezentând TVA de plată declarate în Deconturile de TVA și ulterior regularizate au fost calculate majorări de întârziere și penalități în sumă totală de .X. lei până la data de 25.01.2009 când a fost efectuată ultima regularizare a perioadei verificate prin înscrierea în Decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2009 la rândul 25 a sumei de .X. lei.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale, situația sintetică a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei se prezintă astfel:

- pentru anul 2004: TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2005 : TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2006: TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2007: TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- pentru anul 2008: TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- pentru perioada 01.04.2004-31.12.2005 – penalități în sumă de .X. lei.

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

1. *Cu privire la invocarea de catre contestatoare a faptului ca din Raportul de inspectie fiscala si din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, lipsesc elementele obligatorii pe care trebuie sa le cuprinda, respectiv motivele de fapt, temeiul de drept si elementele privind audierea contribuabilului, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita*

sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au respectat prevederile legale privind intocmirea Raportului de inspectie fiscala nr..X./21.06.2010 si a Deciziei de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, contestate.

In fapt, contestatoarea sustine că, din raportul de inspecție fiscală și din decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, lipsesc elementele obligatorii pe care trebuie să le cuprindă, respectiv motivele de fapt, temeiul de drept și elementele privind audierea contribuabilului.

În drept, potrivit prevederilor art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

În mod explicit și limitativ, acest articol prevede care sunt cauzele de nulitate ale unui act administrativ fiscal, în cazul de față neexistând niciuna dintre situațiile enumerate de prevederile legale în materie, actul administrativ fiscal contestat conținând elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea.

De asemenea, la cap.5 alin.1 din O.P.A.N.A.F. nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se stipulează:

“Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

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

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

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

Se reține, din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010, faptul că, societatea a fost înștiințata pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra

constatarilor rezultate din inspecția fiscală. La finalizarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au înaintat cu adresa înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr..X./19.05.2010 Proiectul Raportului de inspecție fiscală și anexele în vederea exprimării punctului de vedere asupra constatarilor rezultate din inspecție și asupra consecințelor fiscale ale acestora.

La discuția avută pe marginea proiectului de Raport de inspecție fiscală, reprezentanții societății au prezentat o serie de documente, care au justificat înregistrările din evidența fiscală a contribuabilului.

Se reține, de asemenea faptul că, organele de inspecție fiscală au ținut cont de acest punct de vedere și astfel fiind modificate și constatările inițiale. Organele de inspecție fiscală nu aveau obligația ca urmare a consemnarilor noilor constatări să efectueze o nouă discuție finală.

Totodată, potrivit prevederilor O.M.F.P.nr.972/2006 privind formularul "*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*" precum și Anexa 2 "*Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*", reiese că organele de inspecție fiscală au respectat procedura de completare a acesteia.

Mai mult decât atât, art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede care sunt cauzele de nulitate ale unui act administrativ fiscal, în cazul de față neexistând niciuna dintre situațiile enumerate de prevederile legale în materie.

Astfel, Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010 pe care S.C. .X. S.R.L. îl contestă este actul în cuprinsul caruia au fost prezentate constatările inspecției fiscale, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, contestate, în temeiul Titlului VII din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 106 Obligația de colaborare a contribuabilului

" (1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

(2) La începerea inspecției fiscale, contribuabilul va fi informat că poate numi persoane care să dea informații. Dacă informațiile contribuabilului sau cele ale persoanei numite de acesta sunt insuficiente, atunci inspectorul fiscal se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații.

(3) *Pe toată durata exercitării inspecției fiscale contribuabilii supuși acesteia au dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică,* coroborat cu art. 109 **Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

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

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

(3) *Deciziile prevăzute la alin. (2) se comunică în termen de 7 zile de la data finalizării raportului de inspecție fiscală.”*

Se reține că, acestea au fost întocmite cu respectarea prevederilor O.P.A.N.A.F. nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală și O.M.F.P.nr.972/2006 privind aprobarea formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*”, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la invocarea de către contestatoare a faptului că în concluziile referitoare la discuția finală de la Cap.V.1. „*prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului*” nu se precizează care este punctul de vedere menționându-se doar că „*reprezentanții societății au prezentat o serie de documente (facturi care inițial nu au fost justificate la utilizare)*” și aceste documente au dus la „*modificarea de către organele de inspecție fiscală în principal în ce privește impozitul și TVA,*” se reține că, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece așa cum este menționat în raportul de inspecție fiscală constatările fiscale au fost înscrise după ce, urmare invitației transmise sub nr. .X./19.05.2010 (anexa nr.1 la raport) reprezentanții societății au solicitat un alt termen de prezentare a punctului de vedere (anexa nr.3 la raport), prezentându-se la sediul D.G.A.M.C. (anexa nr.4 la raport) împreună cu un volum mare de documente justificative reprezentând facturi pentru care s-a demonstrat modul de utilizare, contracte neprezentate inițial, procese verbale încheiate de D.S.V. etc.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală au luat în analiză documentele prezentate ulterior și au servit la fundamentarea constatărilor finale înscrise în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, fapt ce a condus la modificarea (reducerea obligațiilor suplimentare stabilite inițial) și la prelungirea cu circa 30 de zile a finalizării inspecției fiscale.

Se reține de asemenea, faptul că, inspecția fiscală s-a desfășurat în prezența directorului economic al societății, iar discuțiile pe marginea constatărilor finale s-au derulat în prezența altui reprezentant desemnat, administratorul societății motivând pe lângă necunoașterea situației de fapt din societate și dificultăți în comunicarea în limba română.

De asemenea, invocarea de către contestatoare a prevederilor art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind motivarea deciziei de impunere potrivit căruia „organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din analiza deciziei de impunere nr..X./23.06.2010 emisă de inspectorii din cadrul D.G.A.M.C. rezultă că pentru fiecare impozit și taxă stabilite prin respectiva decizie de impunere, organele de inspecție fiscală au prezentat motivele de fapt la pct. 2.1.2 și temeiul de drept la pct. 2.1.3 din cuprinsul deciziei de impunere mai sus precizate.

De altfel, și din adresa nr..X./08.09.2010, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală au considerat că *”pe parcursul inspecției fiscale din partea conducerii societății a existat un nivel scăzut de colaborare cu ele cât și un management defectuos al activității financiar contabile și fiscale a firmei.”*

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei - impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți;

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Perioada verificată a fost cuprinsă între 01.04.2004-31.12.2008

2.a. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei - impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți stabilit suplimentar;

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, *Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității încadrării plăților la extern în categoria redevențelor potrivit Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de*

România cu Cipru în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au analizat, pe bază de documente, natura plăților la extern, precum și în condițiile în care societatea contestatoare prezintă documente care nu au fost analizate în timpul inspecției fiscale.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a beneficiat de servicii de marketing, studiu de piață pentru care a efectuat plăți către societatea .X. .X. Limited (rezident Cipru) în anul 2006.

În anul 2006, S.C. .X. S.R.L. a efectuat plăți în sumă de X USD către .X. .X. Limited conform următoarelor Dispoziții de plată externă:

- DPE din 30.11.2006 în sumă de .X. USD plată efectuată prin .X.;
- DPE din 30.11.2006 în sumă de X USD plată efectuată prin .X. .X. aferente facturii .X./2 în sumă totală de X USD.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea a încălcat prevederile art.115 alin.1 lit.i și art.116 alin.2 lit.c) (text în vigoare începând cu data de 26.08.2006) coroborate cu prevederile art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a încadrat aceste plăți conform prevederilor art.12 pct.3 lit.a) din Decret nr.261/09.07.1982 pentru ratificarea Convenției pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere cu Republica Cipru, aplicând cota din convenție, respectiv 5%.

Initial societatea nu a prezentat în susținerea platilor efectuate certificatul de rezidenta fiscala, prin nota explicativa inregistrata la societate sub nr..X./11.03.2010 la intrebarea nr.5 administratorul societatii afirmand ca desi a solicitat in repetate randuri certificatul de rezidenta fiscala de la firma din Cipru, nu a primit niciodata un astfel de certificat.

De asemenea, ca urmare a solicitarii echipei de inspectie fiscala, societatea contestatoare nu a prezentat nici contractul de prestari servicii, ci o minuta in limba engleza.

Ulterior, in susținerea contestatiei, S.C. .X. S.R.L., anexeaza la dosarul contestatiei certificatul de rezidenta fiscala si contractul de prestari servicii incheiat cu societatea .X. .X.S LIMITED, certificat ce a fost eliberat la data de 20.07.2010 si prin care se certifica faptul ca societatea din Cipru este rezidenta incepand cu data de 15.05.2001.

De asemenea, prin adresa inregistrata la D.G.A.M.C. sub nr..X./26.07.2010, contestatoarea anexeaza si un studiu de marketing total diferit

fata de cel prezentat la dosarul contestatiei initiale, sustinand ca a tratat eronat aceste venituri drept redevente si a retinut cota de impozit de 5%, desi sumele achitate sunt pentru servicii de marketing cu locul prestarii in afara Romaniei asa cum rezulta din contract, facturi si studiu, astfel ca, platile efectuate pentru plata acestor servicii nu se mai incadreaza la art.12 pct.3 lit.a) din Decretul nr.261/09.07.1982 pentru ratificarea Conventiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe avere cu Republica Cipru, ci se încadrează la prevederile art.7 alin.1 din acelasi act normativ.

În drept, sunt incidente prevederile art.7 pct.28, art.113 si art.115 alin.1 lit.d si lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.7 pct.28. "redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.

Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

c) orice transmisiuni, inclusiv către public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.

În plus, redevența cuprinde orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru dreptul de a înregistra sau transmite sub orice formă spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activități similare;”

Art.113 “Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”

Art.115 alin.1 lit. d și lit.i

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

d) redevențe de la un rezident;

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;”

Iar începând cu data de 26.08.2006 sunt incidente prevederile art.116 alin.1 și alin.2 lit.c) din același act normativ, care precizează:

“Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(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.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.”

Pentru persoanele nerezidente care datorează impozit pe veniturile obținute din România regimul fiscal aplicabil este cel prevăzut la Titlul V Cap.1 din Codul Fiscal.

Potrivit art.118 alin.1-3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, 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 aceluși venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a

dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, 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, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

(3) În cazul în care s-au făcut rețineri de impozit ce depășesc cotele din convențiile de evitare a dublei impuneri, respectiv din legislația Uniunii Europene, suma impozitului reținut în plus poate fi restituită la cererea beneficiarului de venit, respectiv a persoanei nerezidente.

De asemenea, prin O.M.F.P. nr.1445/19.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală se precizează la pct.2:

“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că, pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele de rezidență ale beneficiarului veniturilor este obligatoriu să prezinte, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil care să ateste că este persoană rezidentă a statului respectiv.

Se reține că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatul de rezidență fiscală iar acest înscris oficial eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venituri probează rezidența fiscală a firmei care a realizat venituri din România.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010, în timpul verificării, societatea nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală în original și traducerile legalizate conform legii. Prin adresa înregistrată sub nr.X./26.07.2010 la D.G.A.M.C., societatea contestatoare a adus completări la contestația inițială și depune în copie certificatul de rezidență pe anul 2006 al firmei .X. .X. Limited (rezident Cipru), traducerea autorizată și contractul de prestari servicii încheiat cu firma din Cipru. Informațiile cuprinse în certificatul de rezidență fiscală anexat la dosarul cauzei conduc la concluzia că firma .X. .X. Limited are rezidența fiscală în Cipru, iar venitul său mondial pentru anul 2006 este supus Impozitului pe venit conform Legii privind Impozitul pe venit din Republica Cipru, perioadă în care s-au efectuat plățile către persoana nerezidentă.

Certificatul de rezidență fiscală prezentat, fiind generator de drepturi, societății îi pot fi aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Cipru pentru plățile derulate către firma a cărei rezidență fiscală a fost probată prin certificatul depus, în baza dispozițiilor normative mai sus explicitate.

Față de cele prezentate organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea nu a reținut și virat impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente *“așa cum prevede 571/2003, cu modificările și completările ulterioare la art.115 alin.1 lit.i) și 116 alin.5”* fără să analizeze pe bază de documente natura prestațiilor pentru care a fost emisă factura nr..X./2.

Pe cale de consecință, încadrarea plăților la extern de către organele de inspecție fiscală ca fiind redevențe s-a efectuat fără să se analizeze dacă prin prestarea serviciilor de consultanță a avut loc transmiterea unor informații cu ajutorul cărora beneficiarul putea ulterior să efectueze lucrările el însuși pentru terți, fără a mai fi nevoie să apeleze la firma străină.

În lipsa acestor elemente nu se poate concluziona dacă plățile efectuate la extern reprezentând *“consultanță”* se încadrează în categoria redevențelor.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor personae privind legalitatea si conformitatea declaratiilor 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 “ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

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.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra încadrării plăților derulate la extern în prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri pe motiv că la momentul inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente justificative privind prestările de servicii cu furnizorii externi și nici certificatul care atestă rezidența fiscală pentru beneficiarii de venituri din România, acestea fiind prezentate ulterior la dosarul contestației și potrivit art.213 alin.4 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”, organul de soluționare va face aplicațiunea art.216 alin.3 din același act normativ, care precizează:

“(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 ” coroborate cu prevederile pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Prin urmare, pentru a stabili natura platilor la extern efectuate de contestatoare este necesara analiza tuturor informatiilor continute de contractul de prestari servicii incheiat intre parti, coroborate cu orice documente care au legatura cu executarea contractului.

În concluzie, având în vedere că, organele de inspecție fiscală au încadrat plățile la extern în categoria „venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu”, fără a face o analiză a naturii serviciilor prestate de firma .X. .X. Limited, locul prestării, să analizeze contractul,

facturile și studiile anexate, pentru care nu se reține impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în statul de sursă a venitului, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de **.X. lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze prin alta echipa decât cea care a întocmit actul fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu susținerile din prezenta decizie, prin analiza fiscală detaliată a plăților la extern, ținându-se cont și de comentariile art.12 privind impunerea redevențelor din convenția model OECD.

De asemenea, având în vedere că suma de **.X. lei** reprezintă accesorii aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente în suma de .X. lei, în baza principiului conform căruia “ *accesoriul urmează principalul*” se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru acest capăt de cerere.

2.b. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând :

- X lei - impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți stabilit suplimentar;

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, ***Agencia Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității încadrării plăților la extern în categoria redevențelor potrivit Convenției de evitare a dublei impunerii încheiată de România cu Polonia în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au analizat, pe bază de documente, natura plăților la extern, precum și în condițiile în care societatea contestatoare prezintă documente care nu au fost analizate în timpul inspecției fiscale.***

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a beneficiat de servicii de consultanță în afaceri și management pentru care a efectuat plăți către societatea .X. (*rezident Polonia*) în anii 2007 și 2008, în baza contractului încheiat la data de 17.06.2007 între cele două părți, ce avea ca obiect „exercitarea de servicii de consultanță de către Consultant pentru Beneficiar în legătură cu toate aspectele legate de activitatea zilnică, respectiv plata serviciilor de către Beneficiar – elaborarea unei analize a deficiențelor de performanță în funcționarea Beneficiarului, identificarea

problemelor majore, anticiparea posibilelor riscuri ale activitatii si in cele din urma elaborarea de rapoarte pentru conducere.

În perioada 2007-2008 S.C. .X. S.R.L. a efectuat plăți către .X. conform următoarelor Dispoziții de plată externe:

- DPE din 31.07.2007 în sumă de .X. Euro plata efectuată prin .X. .X. aferente facturii nr.1/.X./2007;

- DPE din 09.08.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. .X. aferente facturii nr.2/ .X./2007 ;

- DPE din 14.09.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.3/ .X./2007;

- DPE din 09.10.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.4/ .X./2007;

- DPE din 07.11.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.5/ .X./2007;

- DPE din 07.12.2007 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.6/ .X./2007;

- DPE din 04.02.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. .X. aferente facturii nr.7/ .X./2007;

- DPE din 05.03.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.2/ .X./2008;

- DPE din 07.04.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.3/ .X./2008;

- DPE din 10.06.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.4/ .X./2008;

- DPE din 15.07.2008 în sumă de X Euro plata efectuată prin .X. aferente facturii nr.5/ .X./2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea a încălcat prevederile art.115 alin.1 lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.12 pct.3 din Legea nr.6/10.01.1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, unde aceste plăți reprezintă *redevențe*, și a impozitat societatea cu cota de 10% în conformitate cu art.12 alin.1 și 2 din Legea nr.6/10.01.1995.

Societatea a încadrat aceste plăți conform prevederilor art.7 pct.1 din Legea nr.6/10.01.1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, ca fiind venituri ce contribuie la realizarea profiturilor întreprinderii.

În drept, potrivit prevederilor art.7 pct.28, art.113, art.115 lit.d), art.116 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.7 pct.28. “redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.

Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

c) orice transmisiuni, inclusiv către public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.

În plus, redevența cuprinde orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru dreptul de a înregistra sau transmite sub orice formă spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activități similare;”

Art.113 “Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”

Art.115 alin.1 lit. d

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

d) redevențe de la un rezident;

Art.116 alin.1 și alin.2 lit.a)

“Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(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.”

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

a) 10% pentru veniturile din dobânzi și redevențe, dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru, situat într-un alt stat membru. Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție, de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor.”

De asemenea, sunt incidente speței prevederile art.12 pct.3 din Legea nr.6/1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, care precizează:

“Redevențe (.....)

3. Termenul redevențe folosit în prezentul articol înseamnă plăți de orice natură primite pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor de cinematograf și filmelor sau benzilor folosite pentru emisiunile de radio sau televiziune, transmisiilor prin satelit ori cablu sau prin oricare mijloace electronice folosite pentru emisiunile destinate publicului; sau orice patent sau marcă de comerț, desen sau model, plan, formulă secretă sau procedeu de fabricație sau pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice echipament industrial, comercial sau științific, sau pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.”

Potrivit art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, 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. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, 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, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără

posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

(3) În cazul în care s-au făcut rețineri de impozit ce depășesc cotele din convențiile de evitare a dublei impuneri, respectiv din legislația Uniunii Europene, suma impozitului reținut în plus poate fi restituită la cererea beneficiarului de venit, respectiv a persoanei nerezidente.”

De asemenea, prin O.M.F.P. nr.1445/19.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală se precizează la pct.2:

“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că, pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele de rezidență ale beneficiarului veniturilor este obligatoriu să prezinte, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil care să ateste că este persoană rezidentă a statului respectiv.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că redevența reprezintă plăți de orice natură primite pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice echipament industrial, comercial sau științific, sau pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, societatea avea obligația de a calcula,

reține și vira bugetului de stat impozitul pe venit datorat de nerezidenți pentru veniturile din redevențe impozabile din România.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010, în lipsa unor situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente care să permită încadrarea veniturilor din consultanță în categoria „veniturilor din prestări servicii de consultanță și de management”, organele de inspecție fiscală au încadrat plățile la extern în categoria generală a redevențelor, încadrare contestată de societate prin contestația formulată.

Potrivit celor de mai sus, se retine că, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă veniturile realizate din România de către persoanele juridice nerezidente se încadrează în categoria “alte venituri” pentru care, prin convențiile de evitare a dublei impuneri, nu se prevede plata impozitului reținut la sursa sau dacă acestea se încadrează în anumite categorii de venituri pentru care convențiile prevăd condițiile și cotele de impozitare a acestor venituri realizate de persoanele juridice nerezidente, la sursă.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

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

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

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

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat *”Organul fiscal este îndreptatit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.2 “ **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației 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.

Deoarece organele de inspectie fiscala nu au analizat natura serviciilor de consultanta si management prestate de catre .X., daca platile la extern sunt sau nu de natura redeventelor, organul de solutie este in imposibilitatea de a se pronunta asupra acestor plati externe si va face aplicatiunea art.216 alin.3 din același act normativ, care precizează:

“(3) 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 solutie ” coroborate cu prevederile pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

“12.7. Decizia de desfiintare va fi pusă in executare in termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioada si același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Prin urmare, pentru a stabili natura platilor la extern efectuate de contestatoare este necesara analiza tuturor informatiilor continute de contractul de prestari servicii incheiat intre parti, coroborate cu orice alte documente care au legatura cu executarea contractului .

În concluzie, având în vedere că, organele de inspectie fiscala au încadrat platile la extern în categoria redevente, fără a face o analiza a naturii serviciilor de consultanta si management prestate de firma .X. din Polonia, dacă se transmit informatii referitoare la experienta în domeniul industrial, comercial sau stiintific sau doar ofera consultanta privitor la managementul costurilor, organizarea informatiei, se va desfiinta Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente, urmând ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze prin alta echipa decat cea care a intocmit actul fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu sustinerile din prezenta decizie, prin analiza fiscala detaliata a platilor la extern, tinandu-se cont si de comentariile art.12 privind impunerea redeventelor din conventia model OECD.

De asemenea, avand in vedere ca suma de .X. lei reprezinta accesorii aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente in suma de .X. lei, in baza principiului conform caruia “ *accesoriul urmeaza principalul*” se va desfiinta

Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru acest capat de cerere.

3. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând :

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

Perioada verificată a fost cuprinsă între 01.04.2004-31.12.2008

3. a) Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei aferent cheltuielilor de transport (bilete de avion)

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat cheltuielile de transport în sumă totală de .X. lei (.X.+X.+X.+X.+X.) aferente perioadei 2004-2008, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care prin completarea la contestație societatea a depus documente noi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010 rezultă că în perioada 2004-2008, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contul 624.3 “*Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal*”, în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în baza facturilor înregistrate în contabilitate, contravaloarea unor servicii de transport (bilete de avion).

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.1, alin.2 lit.e) și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nefacând dovada necesității efectuării deplasărilor și nici a calității persoanelor care le-au utilizat, fiind astfel reîntregit profitul impozabil.

În susținerea cauzei, societatea arată că, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală, cu privire la cheltuielile de transport, “*acestea sunt efectuate de salariați și administratori în țară și în străinătate în scopul realizării de venituri conform situațiilor anexate : copie deconturi, dispoziția scrisă a conducerii, facturile pentru bilete de avion. Neacordarea deductibilității s-a făcut global valoric, pe trimestre, fără a aduce la cunoștință societății documentele care nu au îndeplinit condițiile de deducere și cele pentru care s-a lăsat drept de deducere.*”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.1 și alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

„ (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 cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți;

De asemenea se aplică speței în cauză și prevederile art.21 alin.4 lit.f) din același act normativ, care precizează:

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...) f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor ”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative, iar cu privire la cheltuielile de transport și cazare în țară și străinătate la art. 21 alin.2 lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede în mod expres faptul că astfel de cheltuieli sunt considerate ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri doar în condițiile în care sunt efectuate de către salariații și administratorii contribuabililor.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că potrivit adresei înregistrată la societate sub nr.X/19.02.2010 și de asemenea revenirii la aceasta, înregistrată sub nr.X/26.02.2010 au fost solicitate S.C. .X. S.R.L. documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă a cheltuielilor de deplasare și transport pentru perioada 2004-2008, documente pe care societatea nu le-a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, neputând face astfel dovada necesității efectuării deplasărilor și nici a calității persoanelor care le-au utilizat, însă prin completarea la contestație cu adresa nr..X./30.11.2010, contestatoarea depune o serie de documente în susținerea cheltuielilor cu transportul în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, după cum urmează: copii de pe facturile de transport și de pe ordinele de deplasare a salariaților, precum și o situație centralizatoare a acestora în care

se regăsesc doar o parte dintre ordinele de deplasare și facturile de transport aferente acestora.

Contestatoarea susține totodată că, aceste cheltuieli au fost făcute exclusiv de personal salariat sau administratori, societatea realizând profit, deplasările efectuate în scopul realizării cifrei de afaceri fiind infime față de veniturile realizate de societate.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

“ (2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor personae privind legalitatea si conformitatea declaratiilor 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 **“ *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.*”**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să 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 în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate situatia cheltuielilor cu serviciile de transport dacă au fost sau nu efectuate în scopul realizării veniturilor, care au fost avute în vedere la calculul reîntregirii în anii 2004-2008 a impozitului pe profit în sumă de .X. lei lei

stabilit suplimentar prin decizia de impunere, contestată, ca urmare a considerării ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli cu servicii transport, urmează a se face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“(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”** coroborate cu prevederile pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: **„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală ale D.G.A.M.C., pentru **suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată aferent cheltuielilor de transport în sumă de .X. lei aferente perioadei 2004-2008**, urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal atacat sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza detaliata a cheltuielilor cu transportul, tinandu-se cont de toate documentele prezentate de societate în susținerea contestației.

3. b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor reprezentând achiziții de la furnizori în sumă de .X. lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspectie fiscală în mod legal au considerat cheltuielile reprezentând achiziții de la furnizori în sumă de .X. lei aferente anului 2004 ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care prin completarea la contestația inițială societatea a depus documente noi în susținerea încadrării cheltuielilor în cauză ca și cheltuieli deductibile fiscal, respectiv Certificatul constatator emis de ONRC.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat în anul 2004 dreptul de deducere a cheltuielilor cu achiziții în sumă de **.X. lei** aferente facturilor emise de furnizori (S.C. .X. Impex S.R.L.) ale căror date de identificare sunt fictive, în sensul ca pe

factura era mentionata o societate care nu avea datele de identificare cele mentionate.

Organele de inspectie fiscală au stabilit că în mod eronat societatea a considerat aceste cheltuieli cu achizițiile ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, încalcând prevederile art.21 alin.4 lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că, furnizorul .X. Impex S.R.L. și-a schimbat denumirea în .X. S.R.L. în **24.03.2008**, atasand in acest sens la dosar Certificatul constatator emis de ONRC, *”datele de identificare ale furnizorului din factura nu sunt fictive, echipa de control nu a făcut verificări încrucișate pentru a stabili că acest furnizor este fictiv, doar a verificat codul fiscal cu aceleași date figurând S.C. .X. S.R.L. (același .X. IMPEX S.R.L. cu denumirea schimbată).”*

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 si alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce urmatoarele precizari:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care sa facă dovada efectuării operațiunii facturate.

În lipsa identificării furnizorilor, respectiv așa cum rezultă din verificările efectuate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice fie ca aceștia nu există, ori codurile de înregistrare fiscală sunt eronate, ori societatea apare radiată ca urmare a lichidării, documentele întocmite nu îndeplinesc condițiile cerute de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, spre a fi considerate documente justificative care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate.

Așadar potrivit legii fiscale, înscrisurile care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea cheltuielilor la calculul profitului impozabil.

S.C. .X. S.R.L. prin completarea la contestația inițială susține că: “*Furnizorul .X. IMPEX S.R.L., CIF X8, și-a schimbat denumirea în .X. S.R.L. în 24.03.2008, fapt pentru care atașăm la dosar Certificat Constatator emis de către ONRC. .X. IMPEX S.R.L. nu este un furnizor fictiv, nu a fost declarat inactiv potrivit procedurii de declarare a contribuabililor inactivi, iar potrivit indicatorilor financiari disponibili pe site-ul Ministerului de Finanțe în anul 2004 a avut o cifră de afaceri de .X. mii lei fapt care demonstrează că a funcționat și a obținut venituri semnificative.*”

Din analiza Certificatului constatator emis de ONRC, precum și din informațiile furnizate din baza de date .X. ONLINE, reiese că .X. IMPEX S.R.L. având CUI X, cu sediul în comuna .X., Sat .X., nr.X, județul .X. și-a schimbat denumirea în S.C. .X. S.R.L., păstrându-și același cod de identificare fiscală, număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului, precum și aceeași adresă.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. 1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “**Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă. În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat**”, se va admite contestația pentru suma de .X. lei aferentă cheltuielilor cu achiziții de la furnizori în sumă totală de **.X. lei** și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./21.06.2010 pentru această sumă.

3. c) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor de protocol în sumă totală de **.X. lei (.X. lei + .X. lei)**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în

conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat ca depasesc plafonul de deductibilitate stabilit de legislatia in vigoare.

În fapt, societatea a înregistrat în anul 2004 și 2005 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuielile de protocol în sumă totală de ***.X. lei***.

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut ca deductibilă suma reprezentând cheltuială înregistrată în anul 2004 și 2005 de S.C. ***.X. S.R.L.***, ca și cheltuieli de protocol, peste cotele prevăzute de legea fiscală stabilind o diferență de impozit pe profit, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr.***.X./21.06.2010***, precum și majorări de întârziere și penalități aferente sumei respective.

Organele de inspecție fiscală a recalculat cheltuiala de protocol care depășește limita prevăzută de lege, conform prevederilor art.21 alin.3 lit .a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.33 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că, a înregistrat eronat în contul 623 "***cheltuieli de protocol***" analitice distincte 623.1.1 "***protocol- cazare***" și 623 1.2. "***protocol masă***", sumele reprezentând în fapt cheltuieli ocazionate cu cazarea și masa pe timpul deplasării salariaților în țară în special ale șoferilor și agenților comerciali și trebuiau înregistrate corect în contul 625 "***cheltuieli de delegare, detașare***", care sunt deductibile conform art.21 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin completare cu adresa nr. ***.X./30.11.2010*** la contestația depusă inițial, societatea susține că a procedat la stornarea în contabilitate a notelor contabile eronate și înregistrarea în Registrul Jurnal-Note contabile, în cursul lunii iulie 2010 a sumelor respective în contul de cheltuieli cu detașarea și delegarea personalului, deductibile fiscal.

Societatea susține că "***prin eroarea materială de înregistrare nu s-a produs un prejudiciu la imaginea fidelă a patrimoniului, ambele tipuri de cheltuieli fiind cheltuieli de exploatare ale perioadei și deci, nu a avut impact negativ asupra bazei impozabile.***"

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 și alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

“ (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit ” coroborate cu prevederile pct.33 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“ 33. Baza de calcul la care se aplica cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementarilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amanat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”

Prin cheltuieli de protocol se înțeleg cheltuielile ocazionate de acordarea de cadouri, tratatii și mese, partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii.

Față de prevederile legale de mai sus, reiese că, persoanele impozabile pot stabili cheltuieli de protocol deductibile în limita unei cote de 2% ce se aplică asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate, rezultă că aceste cheltuieli efectuate de societatea contestatoare reprezintă cheltuieli de protocol atât pe anul 2004, cât și pe anul 2005. De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese ca aceste cheltuieli ar fi cheltuieli de transport și diurna, societatea ne prezentând în timpul controlului și nici la dosarul cauzei documente care să ateste că aceste cheltuieli ar reprezenta cheltuieli de transport și diurnă acordate în timpul deplasării salariaților în țară.

Se reține, de asemenea, faptul că solicitarea societății de reîncadrare a acestor cheltuieli în contul 625 “ *cheltuieli de detașare – delegare*” implică în fapt o deductibilitate limitată a acestora conform legislației în vigoare și nu deductibilitate totală, așa cum susține societatea prin contestație și în cererea de completare a contestației inițiale.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu protocolul care depășesc limitele legale de deductibilitate în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei +.X. lei).

Având în vedere cele precizate și în temeiul art. 216 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată potrivit carora contestația poate fi respinsă ca *“neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, contestația formulată de S.C. X. S.R.L. pentru **impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu protocolul în sumă totală de .X. lei, va fi respinsă ca neîntemeiată.**

3. d) Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei aferent cheltuielilor de sponsorizare în sumă de .X. lei (.X. lei +.X. lei +.X. lei), *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor de sponsorizare în condițiile în care contestatoarea prezintă documente pentru susținerea încadrării acestor cheltuieli ca și cheltuieli deductibile.*

În fapt, societatea a înregistrat în anul 2004, 2005 și 2006 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuielile de sponsorizare în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei +.X. lei +.X. lei).

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut ca deductibile cheltuielile de sponsorizare înregistrate în anul 2004, 2005 și 2006 de S.C. X. S.R.L., deoarece societatea nu a prezentat documente justificative conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că, organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil aferent anului 2004, 2005 și 2006 fără a motiva constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, menționând succint că *„societatea nu a prezentat documente justificative„*, fapt nereal deoarece societatea are contracte încheiate cu beneficiarii sponsorizării, iar organele de inspecție fiscală aveau obligația sa motiveze ce sume aferente

înregistrărilor din contul 658.2 nu au fost admise și beneficiarul sponsorizării pentru care nu s-a admis deducerea.

Prin completare cu adresa nr. .X./30.11.2010 la contestația depusă inițial, societatea prezintă contractul de sponsorizare încheiat în data de 16.06.2004 între S.C. .X. S.R.L.(sponsor) și Fundația X of X (beneficiar), și susține că se încadrează la prevederile art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(....)

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat efectuate potrivit legii.

Contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor legii privind sponsorizarea și ale legii bibliotecilor, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

1. sunt în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, a dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale.”

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că, organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil aferent anului 2004, 2005 și 2006 fără a motiva constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, menționând succint că „*societatea nu a prezentat documente justificative*„, fapt nereal deoarece societatea are contracte încheiate cu beneficiarii sponsorizării, iar organele de inspecție fiscală trebuiau să motiveze ce sume aferente înregistrărilor din contul 658.2 nu au fost admise și beneficiarul sponsorizării pentru care nu s-a admis deducerea.

Societatea, prezintă în susținerea cauzei un contract de sponsorizare încheiat cu Fundația X of .X., ordine de plată, documente față de care organele de inspecție fiscală constată că susținerea petentei este nefondată doar pentru faptul că pe ordinele de plată există mențiunea „taxa de școlarizare”, fără a analiza în amănunt contractele încheiate și documentele emise în baza acestora.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor personae privind legalitatea si conformitatea declaratiilor 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 “ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

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.

Deoarece organele de inspectie fiscală nu au analizat scopul pentru care au fost efectuate sponsorizările, dacă se îndeplinesc condițiile impuse de legislația în vigoare pentru contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat care determină scaderea din impozitul pe profit datorat sumelor aferente, organul de soluționare este în imposibilitatea de a se pronunța asupra acestor cheltuieli de sponsorizare.

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate situația existenței sau nu a contractelor de sponsorizare care au fost avute în vedere la calculul reîntregirii în anii 2004,2005 și 2006 a impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar prin decizia de impunere, contestată, ca urmare a considerării ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli de sponsorizare, urmează a se face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“(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”** coroborate cu prevederile pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora: **„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă**

și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală ale D.G.A.M.C., pentru **suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată aferent cheltuielilor de sponsorizare in suma de .X. lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal atacat sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza detaliata a cheltuielilor cu sponsorizarea, tinandu-se cont de toate documentele prezentate de societate.

3. e) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu prestări servicii în sumă de .X. lei

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care in sustinerea cauzei contestatoarea prezinta documente noi pe care organele de inspecție fiscală nu le-au analizat.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în anul 2006 la cheltuieli deductibile fiscal suma totală de .X. lei reprezentând sume achitate către firma .X. .X. din Cipru pentru prestări de servicii de consultanță – studii de marketing.

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut ca deductibilă suma reprezentând cheltuieli cu prestări servicii, înregistrată în anul 2006 de S.C. .X. S.R.L., deoarece societatea nu a prezentat documente justificative, contractul de prestări servicii, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că, organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au acordat deducere cheltuielilor cu prestări servicii efectuate de firma .X. X din Cipru deoarece au anexat ca documente: contract de studii comerciale nr..X./2006, cererea de ofertă și corespondență cu firma, factura .X./2, studii de piață, studiul de piață era necesar pentru a testa piața furnizorilor din Olanda, Grecia, Italia cu care ulterior s-au derulat și operațiuni comerciale (contracte).

Prin completare cu adresa nr. .X./30.11.2010 la contestația depusă inițial, societatea prezintă în susținere documente suplimentare, respecti: un studiu de piață diferit față de cel prezentat inițial, contractul încheiat între cele două părți și susține că în vederea executării contractului încheiat cu respectarea condițiilor de formă și de fond impuse de dispozițiile legale în materie, .X. .X.s Limited a efectuat mai multe studii de piață.

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

"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."

De asemenea, sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte," coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii :

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în 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 întreaga 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 să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate ”.

Ca atare, în cazul serviciilor de management, consultantă, asistenta sau alte prestari de servicii expres prevazute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile în sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie să îndeplineasca mai multe **condiții cumulative**, respectiv sa aibă la bază contracte economice și să fie justificate prin prisma **prestării efective a serviciilor** și a necesitatii lor în raport de specificul activitatilor desfășurate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține faptul că, organele de inspectie fiscală au solicitat în timpul controlului societății, prin adresa nr. .X/.17.07.2010 documente justificative privind prestările de servicii de către furnizori externi, justificarea efectuării prestării serviciilor, respectiv: contractul încheiat între părți, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare. Societatea nu a prezentat niciun contract de prestări servicii, ci o minută în limba engleză “ *Supplier contract no .X./06* ”.

La intrebarea nr.5 din Nota explicativa inregistrata la societate sub nr.72/11.03.2010 “ *cum explicati lipsa certificatului de rezidenta fiscala eliberat de Cipru pentru platile efectuate in anul 2006, a contractului aferent si a altor acte doveditoare prestarii efective a serviciului*”, administratorul S.C. .X. S.R.L. a dat urmatorul raspuns : “*in ciuda mai multor incercari de a cere certificatul de rezidenta fiscala din Cipru, compania nu l-a prezentat niciodata. Documentul pe care l-am prezentat ulterior primirii acestei note in acceptiunea noastra reprezinta un contract, iar rapoartele de activitate urmeaza sa vi le transmitem*”.

Întrucât, pana la data finalizarii inspectiei fiscale, contestatoarea nu a prezentat contractul si documentele justificative, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile aferente serviciilor prestate de firma .X. .X. Limited ca si cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Se reține că la contestația formulată contestatoarea anexează la dosarul cauzei documente suplimentare pe care un le-a prezentat organelor de inspectie fiscală până la încheierea raportului de inspectie fiscală, respectiv contractul încheiat cu firma .X..X. din Cipru și un studio de piață diferit față de cel prezentat inițial organelor de inspectie fiscală.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

“ (2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

a) *constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor personae privind legalitatea si conformitatea declaratiilor 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

De asemenea, potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 **“ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corectă a situatiei fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul sau activ, fiind îndreptatit să 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.

Se reține că, întrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat toate documentele prin care contestatoarea justifică necesitatea prestării acestor servicii și având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate situația cheltuielilor cu prestări servicii care au fost avute în vedere la calculul reîntregirii în anul 2006 a impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar prin decizia de impunere, contestată, ca urmare a considerării ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli cu prestări servicii, urmează a se face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“(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”** coroborate cu prevederile pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: **„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală ale D.G.A.M.C., pentru **suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată aferent cheltuielilor cu prestări servicii de consultanță în sumă de .X. lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal atacat sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza detaliata a cheltuielilor cu prestările de servicii, tinându-se cont de toate documentele prezentate de societate.

3. f) Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei aferent cheltuielilor cu cedarea activelor în sumă totală de .X. lei (.X. lei +.X. lei), Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care aceste cheltuieli reprezintă valoarea rămasă neamortizată neacoperită prin prețul de vânzare al mijloacelor fixe vândute.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în anul 2006 și anul 2007 cheltuieli deductibile fiscal in suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) reprezentând cheltuieli cu cedarea activelor.

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut ca deductibilă suma reprezentând cheltuielile înregistrată în anul 2006 și anul 2007 de S.C. .X. S.R.L., cheltuieli cu cedarea activelor, deoarece aceste cheltuieli reprezintă diferență neacoperită între valoarea rămasă neamortizată și veniturile obținute din valorificare, societatea încălcând prevederile art. 17 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că, organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au acordat deducere cheltuielilor cu cedarea activelor, *“temeiul legal menționat este greșit “* deoarece art.17 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, se referă la scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe dar în fapt operațiunea realizată de societate este vânzarea acestora, prezentând la dosarul cauzei : proces- verbal de desfășurare a licitației, publicația de vânzare și procesul – verbal de afișare.

În drept, sunt aplicabile pentru anul 2006 prevederile art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii”, coroborat cu prevederile art. 71⁵ din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ În categoria unităților specializate, conform [art. 24](#) alin. (15) din Codul fiscal, se încadrează persoanele juridice care, potrivit obiectului de activitate, intermediază înstrăinarea de proprietăți imobiliare și a altor mijloace fixe, departamentele specializate aflate în structura organizatorică a contribuabililor și alte unități cu activități similare.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.

Pentru determinarea valorii rămase neamortizate, în cazul mijloacelor fixe cu valoare contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.”

Din data de **01.01.2007**, conform Legii nr.343/2006 pentru completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal s-a eliminat de la art.24 alin.15 condiția de deductibilitate a valorii fiscale rămase neamortizate numai în situația în care valorificarea mijlocului fix se realiza prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.

“La articolul 24, alineatul (15) va avea următorul cuprins:

"(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată."

Conform H.G.nr.1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 a fost modificat cuprinsul pct. 71⁵:

" 71⁵. Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniu se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul și reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2007, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006. Nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării.

În cazul în care ulterior datei de 31 decembrie 2003 se efectuează reevaluări care determină o descreștere a valorii acestora se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile ale perioadei în care se efectuează operațiunile de reevaluare ulterioare datei de 31 decembrie 2003.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea fiscală la data intrării în patrimoniu și valoarea amortizării fiscale. În valoarea fiscală la data intrării în patrimoniu se include și taxa pe

valoarea adăugată devenită nedeductibilă, potrivit prevederilor titlului VI, coroborat cu :

71[^]6. În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, în vigoare pe anul 2006 și în anul 2007, se reține că valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil numai în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.

Se reține că prin contestație societatea aduce argumente cu privire la folosirea în mod eronat a temeiului legal invocat în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010 și anume art.17 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, și care se referă la scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe dar în fapt, operațiunea realizată de societate este vânzarea acestora.

Se reține, de asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei, faptul că societatea a prezentat o serie de documente: proces-verbal de desfășurare a licitației în data de 01.06.2006, publicația de vânzare din data de 15.05.2006 și proces verbal de afisare din data de 15.05.2006 întocmite toate de S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, din actul administrativ fiscal contestat nu reiese dacă organele de inspecție fiscală au analizat dacă operațiunea efectuată de contestatoare se refera la scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe sau la vânzarea acestora, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au analizat documentele de vânzare prin licitație.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane*

privind legalitatea si conformitatea declaratiilor 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 “ **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”***

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.

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate situatia de fapt a impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar prin decizia de impunere, contestată, ca urmare a considerării ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli cu cedarea activelor, urmează a se face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“(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”** coroborate cu prevederile pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora: **„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de

organele de inspecție fiscală ale D.G.A.M.C., pentru **suma de .X. lei** reprezentând **impozit pe profit suplimentar de plată aferent cheltuielilor cu cedarea activelor în suma totală de .X. lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal atacat, să procedeze la o noua verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, prin analiza detaliată a cheltuielilor cu cedarea activelor, ținându-se cont de toate documentele prezentate de societate.

3. g) Referitor la impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor cu perisabilitățile în sumă de .X. lei neacceptate la deducere pe anul 2007, precum și cu privire la cheltuielile în suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe 2008, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea nu a făcut dovada modului de stabilire a perisabilităților în conformitate cu legislația în vigoare.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în anul 2007 și anul 2008 cheltuieli deductibile fiscal în suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) reprezentând cheltuieli privind perisabilitățile.

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut ca deductibilă suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli privind perisabilitățile înregistrate în anul 2007 și anul 2008 de S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care nu au fost respectate prevederile art.4, art.6, art.7 și art.9 din H.G. nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal prin care a fost reîntregit profitul impozabil, ci menționează faptul că nu s-a făcut dovada modului de stabilire a perisabilităților.

Prin completare cu adresa nr..X./30.11.2010 la contestația depusă inițial, societatea argumentează modul cum a aplicat procentul de perisabilitate conform reglementărilor legale, precum și evidența perisabilităților și credit – notes- urilor obținute de la furnizor pentru marfă cu risc mare de perisabilitate. De asemenea, contestatoarea anexează contractul de transport în care se precizează faptul că, clientul suportă riscul transportului de marfă.

Societatea susține că *“inventariază intrările de mărfuri la un cost mediu ponderat, iar ieșirea acestora din gestiune datorate deteriorărilor sau perisabilităților se realizează din stocul global, utilizând aceeași metodă, fără a mai ține cont de tranzacțiile din care acestea provin. De altfel, prin contractele de vânzare-cumpărare pe care societatea le încheia cu furnizorii săi se prevedea ca riscul contractului se afla în sarcina beneficiarului, S.C. .X. S.R.L., diferențele de ordin calitativ și cantitativ constatate la recepția mărfurilor fiind suportate de către beneficiar.”*

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

De asemenea sunt aplicabile speței prevederile art.4 și art.6 din H.G.nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, care precizează:

Art.4 “Perisabilitățile produse în condițiile menționate la [art. 1](#) se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la [art. 13](#),

Art.6 *“Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare ”* coroborate cu prevederile art.7 și art.9 din același act normativ și anume:

Art.7 *“Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare”,*

Art.9 *“Limitele maxime de perisabilitate în timpul transportului se aplică o singură dată pentru cantitățile de marfă efectiv intrate sau, după caz, livrate, în funcție de condiția de livrare stabilită între furnizor și beneficiar.”*

Art.1 din H.G.nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, stipulează ca: *“ prin perisabilitati se inteleg scazamintele care se produc in timpul transportului, manipularii, depozitarii si desfacerii marfurilor, determinate de procese naturale, cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulvelizare, hidroliza, racire, inchetare, topire, oxidare, aderare la peretii vagoanelor sau vaselor in care sunt transportate, descompunere, scurgere, imbibare, ingorsare, imprastiere, faramitare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, in procesul de comercializare in reseaua de distributie (depozite cu ridicata, unitati comerciale cu amanuntul si de alimentatie publica).”*

Nu constituie perisabilitati, pierderile incluse in normele de consum tehnologic, precum si cele produse prin neglijenta, sustrageri si cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forta majora.

Astel, perisabilitatile produse se aproba de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, dupa caz, la nivelul cantitatilor efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia receptionarii marfurilor transportate, a inventarierii sau a predarii gestiunii, pana la limitele prevazute de lege.

Limitele maxime de perisabilitate pentru marfurile ambalate in recipiente din sticla se aplica si pentru ambalajele respective.

Perisabilitatile pot fi acordate numai dupa o verificare factica a cantitatilor de produse existente in gestiune, stabilite dupa cantarire, numarare,

masurare si prin alte asemenea procedee si dupa efectuarea compensarilor conform prevederilor legale in vigoare.

Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare si desfacere se stabilesc la nivelul intregii activitati a persoanei juridice platitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de marfuri la pretul de inregistrare al marfurilor intrate sau la pretul de livrare pentru marfurile vandute in perioada cuprinsa intre doua inventare.

Aceleasi limite maxime de perisabilitate se acorda si pentru marfurile din stoc.

Limitele maxime de perisabilitate in timpul transportului se aplica o singura data pentru cantitatile de marfa efectiv intrate sau, dupa caz, livrate, in functie de conditia de livrare stabilita intre furnizor si beneficiar.

Comerciantii pot stabili cote de perisabilitati diferite sortimental pe depozite, magazine, gestiuni, pentru a fi admise la cheltuieli deductibile din profitul impozabil, cu obligativitatea incadrarii in limitele maxime de perisabilitate prevazute pentru grupa respectiva de marfuri.

Pierderile sau scaderile cantitative care depasesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Normele privind limitele admisibile de perisabilitate se aplica numai persoanelor juridice care sunt obligate, potrivit legii, la plata impozitului pe profit, in limita caruia cheltuielile cu perisabilitatile sunt deductibile din veniturile realizate.

Actul normativ, așa cum este enunțat mai sus, stabileste limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate marfurilor in procesul de comercializare pentru produsele alimentare si nealimentare, pentru produsele medicamentoase de uz uman, pentru produsele farmaceutice si alte produse de uz veterinar.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă întreaga sumă a cheltuielilor privind perisabilitățile, deși societatea a efectuat un calcul a perisabilităților și face dovada existenței și înregistrării acestora la organele abilitate ale statului.

Se reține că, prin adresa înregistrată la societate sub nr.X/19.02.2010 și revenirea la aceeași adresă înregistrată sub nr. X/26.02.2010 a fost solicitată societății de către organele de inspecție fiscală, o situație privind baza de calcul a

perisabilităților înregistrate în perioada 2004-2008, detaliată pe operațiuni și documentele justificative de constatare a perisabilităților.

Societatea susține că inventariează intrările de mărfuri la un cost mediu ponderat, iar ieșirea acestora din gestiune datorate deteriorărilor sau perisabilităților se realizează din stocul global, fără a mai ține cont de tranzacțiile din care acestea provin.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală și din documentele depuse de contestatoare ulterior inspecției fiscale nu rezultă în mod concret starea de fapt, organele de inspecție fiscală menționând doar faptul că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal fiind aferentă depășirii limitelor maxim admise de perisabilitate stabilite de H.G. nr.831/2004, dar neargumentând cu documente această situație, organul de soluționare este în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor personae privind legalitatea si conformitatea declaratiilor 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 “ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

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.

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate o situație privind baza de calcul a perisabilităților înregistrate în perioada 2004-2008, care au fost avute în vedere la calculul reîntregirii în anii 2007 și 2008 a impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** stabilit suplimentar prin decizia de impunere, contestată, ca urmare a considerării ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli cu perisabilitățile, urmează a se face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“(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”** coroborate cu prevederile pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: **„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală ale D.G.A.M.C., pentru **impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor cu perisabilitățile în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale și cu reținerile din prezenta decizie, prin analiză detaliată a cheltuielilor cu perisabilitățile ținându-se cont și de documentele prezentate de societate.

În același sens se vor reanaliza și cheltuielile cu perisabilitățile în suma de .X. lei aferente anului 2008 cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2008.

3. h) Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei din care : X lei impozit pe profit aferent cheltuielilor cu cazarea pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați anului 2007 și .X. lei aferent cheltuielilor cu cazarea pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați în sumă de .X. lei pe anul 2008, precum și referitor la cheltuielile cu cazarea pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați în suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea pe anul 2008,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care acestea nu au fost realizate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în anul 2007 și anul 2008 cheltuieli deductibile fiscal în sumă totală de .X. lei reprezentând cheltuieli cu cazări suportate de societate pentru consultanți ai societății .X..

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut ca deductibilă suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli cu cazări consultanți înregistrate în anul 2007 și anul 2008 de S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care nu au fost respectate prevederile art.21 alin.2 lit.e) coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că, potrivit contractului încheiat cu .X. în 30.09.2007 la pct. 4.1. se prevede *“cheltuielile de transport și alte cheltuieli pot fi facturate direct către Beneficiar sau refacturate de Consultant”*, astfel că aceste cheltuieli au fost facturate direct beneficiarului și ulterior deduse din factura emisă de .X..

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

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

De asemenea, prevederile art.21 alin.2 lit.e) din același act normativ, potrivit cărora:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:(...) e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori, coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.l) din același act normativ, care stipulează:

***“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:
l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III.”***

Din aceste texte de lege se retine, ca principiu general, ca orice cheltuiala, pentru a fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, trebuie sa fi fost efectuată în scopul realizării de venituri.

În aceste conditii, pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu cazarea pentru expatriati si detasati, ar trebui sa isi gaseasca corespondenta in veniturile inregistrate de societate.

Sușținerea S.C. .X. S.R.L. potrivit căreia "*cheltuielile de transport și alte cheltuieli pot fi facturate direct către Beneficiar sau refacturate de Consultant*", în conformitate cu art.4.1. din Contracte , nu poate fi reținută în soluționarea favorabila a contestatiei deoarece în baza acestui contract .X. trebuia sa emită facturi către S.C. .X. S.R.L. care urma să le platescă într-un cont comunicat.

Totodată se reține că, deși S.C. .X. S.R.L. invocă în susținere prevederile capitolului 4 din contractul cu furnizorul .X., cu toate acestea, societatea contestatoare nu prezintă documentele prevăzute în acest capitol, respectiv facturile emise de furnizor în anul 2007 și anul 2008, documentele de plată și conturile stabilite de părți.

Altfel spus, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile respective trebuiau suportate de furnizor din costurile salariale convenite, în acest mod *cheltuielile cu cazarea pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați inregistrate de SC .X. S.R.L. având corespondent în venituri, implicit si cheltuielile cazarea pentru alte persoane* erau aferente obtinerii de venituri, deci deductibile fiscal.

Prin actele normative în vigoare care guverneaza domeniul fiscal, vointa legiuitorului a fost aceea de a impune o anumita conduita agentilor economici astfel incat partile sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente iar voința juridică care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care în nici un caz legislația din Polonia nu poate dispune în materie fiscală în România, locul derulării contractelor, așa cum susține societatea S.C. .X. S.R.L.

Având în vedere cele menționate, precum și faptul că față de cele constatate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010 societatea nu prezintă în susținere argumente și documente contabile (note contabile) din care să reiasă o altă situație decât cea constatată, în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat cheltuielile ca fiind nedeductibile cu implicație la stabilirea profitului impozabil, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor

pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată potrivit căroră, contestația poate fi respinsă ca *“neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, contestația formulată **se va respinge ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei aferent cheltuielilor cu cazarea pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați în sumă de .X. lei pe anul 2008 precum și pentru cheltuielile cu cazarea pentru persoane care nu aveau calitatea de angajați în suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea pe anul 2008.**

3. i) Referitor la cheltuielile cu contravaloarea chiriei apartamentelor personalului expatriat în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care acestea nu au fost realizate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în anul 2008 cheltuieli deductibile fiscal în suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli cu chiria apartamentelor personalului expatriat.

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut ca deductibilă suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli cu chiria apartamentelor personalului expatriat înregistrate în anul 2008 de S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care nu au fost respectate prevederile art.21 alin.4 lit.I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că, acele cheltuieli reprezentând chiria apartamentelor personalului angajat expatriat care își desfășoară activitatea la punctele de lucru din țara reprezentată de fapt cheltuieli de cazare pe timpul deplasării lor la sediul social, deoarece cheltuielile cu chiriile și întreținerea apartamentelor sunt mult mai mici decât contravaloarea cazării la hotel.

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

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III.”

Din aceste texte de lege se retine, ca principiu general, ca orice cheltuiala, pentru a fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, trebuie sa fi fost efectuată în scopul realizării de venituri.

În aceste conditii, pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu chiria apartamentelor pentru expatriați și detașați, ar trebui să își gasească corespondența în veniturile înregistrate de societate.

Potrivit prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori;”

Din acest text de lege se retine, că sunt deductibile cheltuielile de transport și cazare în țară sau străinătate dacă sunt efectuate de salariați ai societății sau administratori.

Din raportul de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul cauzei se reține faptul că, societatea nu a prezentat inițial documente în sprijinul susținerii că, aceste cheltuieli cu chiria apartamentelor personalului angajat expatriat ar reprezenta cheltuieli de cazare în timpul deplasării personalului la sediul social al reprezentanților punctelor de lucru din țară.

Având în vedere și documentele anexate de societate la cererea de completare a contestației inițiale și anume contractele de închiriere încheiate între persoane fizice și S.C. .X. S.R.L. având ca obiect închirierea locuinței respective ce va fi utilizată de chiriaș cu destinația de locuință de serviciu, chiriașii fiind salariați ai societății care au fost detașați la anumite puncte de lucru, contracte înregistrate la organele fiscale, care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare este în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli.

Totodată, organele de inspecție fiscală, nu au analizat dacă cheltuielile chiriei apartamentelor personalului angajat expatriat sunt sau nu cheltuieli de cazare pentru personalul angajat în cadrul societății detașat la punctele de lucru, precum și condițiile de deductibilitate a cheltuielilor de această natură, potrivit prevederilor legale, fapt pentru care, organul de soluționare nu se poate pronunța dacă societatea a utilizat cheltuielile în scopul cazării pe timpul deplasării personalului angajat.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (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, 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 “ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptatit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere, că din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate o situație privind cheltuielile cu chiria apartamentelor personalului angajat expatriat care au fost avute în vedere la calculul reîntregirii în anul 2008 a impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată, ca urmare a considerării ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli cu chiria apartamentelor personalului

angajat expatriat, urmează a se face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“(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”** coroborate cu prevederile pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: **„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală ale D.G.A.M.C., pentru cheltuielile cu chiria apartamentelor personalului angajat expatriat **în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea pe anul 2008**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alta echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza detaliata a acestor cheltuieli, tinandu-se cont si de documentele prezentate de societate.

3. k) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu provizioanele pentru deprecierea creanțe clienți, precum și referitor la impozitul pe profit in sumă de (- .X.) lei aferent veniturilor neimpozabile în suma de (- .X.) din anularea provizioanelor constituite in anul 2004, ***Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit în condițiile în care societatea nu face dovada că provizioanele pentru clienții neîncasați, înregistrate după 1 ianuarie 2004 îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art.22 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și asupra veniturilor neimpozabile din anularea provizioanelor în condițiile in care provizioanele au fost declarate nedeductibile în anul 2004.***

În fapt, în anii 2004 și 2006, S.C. .X. S.R.L. a constituit provizioane pentru clienții neîncasați în evidența contabilă în contul 681.2 “*provizioane aferente veniturilor de încasat*” pe care le-a dedus integral la calculul profitului impozabil.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că provizioanele constituite de societate pentru clienții neîncasați nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil întrucât S.C. .X. S.R.L. nu a îndeplinit cumulativ cele cinci condiții prevăzute de lege, aceasta nefăcând dovada evidenței clienților neîncasați pe scadențe, în conformitate cu art. 21 alin.3 lit. g) și art. 22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, S.C. .X. S.R.L. susține că, provizioanele constituite îndeplinesc criteriile de deductibilitate prevăzute de art. 21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în anul 2005 societatea a înregistrat venituri din anularea provizioanelor constiuite în anul 2004, și declarate de societate ca fiind provizioane nedeductibile. Organele de inspecție fiscală au constatat ca aceste venituri aferente provizioanelor nedeductibile în anul 2004 sunt neimpozabile în anul 2005.

În drept, începând cu 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la [art. 22](#)”, iar la art.22 alin.1 lit.c) se prevede:

“ c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;**
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;**
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;**

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.”

Pct.53 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

“ 53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora.”

Potrivit prevederilor art.22 alin.5 din același act normativ:

“ (5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare acelu provizion sau rezervă.”

Având în vedere prevederile invocate mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil sunt deductibile fiscal în limita unui procent de 20% începând cu data de 01.01.2004 și în limita de 30% începând cu 01.01.2006, provizioanele pentru clienții neîncasați pe bază de facturi, înregistrate după 01.01.2004 și care îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, se reține că, S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat la data verificării îndeplinirea cumulativă a celor 5 condiții motivație esențială pentru deducerea provizioanelor, aceasta nefăcând dovada evidenței clienților neîncasați pe scadențe, **în sensul că nu a prezentat creanțele neîncasate într-o perioada ce**

depășește 270 de zile de la data scadenței pentru care au fost calculate provizioanele.

De asemenea, referitor la veniturile din anularea provizioanelor din anul 2004, înregistrate în anul 2005, se reține că, reducerea sau anularea oricărui provizion care a fost anterior dedus se include în veniturile impozabile indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului.

Pentru speta în cauză, ne aflăm în situația în care societatea și-a inclus pe cheltuieli în anul 2004 provizioane pe care le-au declarat nedeductibile astfel că, veniturile din anularea provizioanelor constituite în anul 2004, înregistrate în anul 2005, sunt venituri neimpozabile la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente prin care să facă dovada că provizioanele pentru clienții neîncasați pe bază de facturi, înregistrate în anul 2004 și în anul 2006 îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art.22 alin.1 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât aceste provizioane să fie deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, în temeiul art. 216 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată potrivit căroră : *“neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru deprecierea creanțe clienți în sumă de .X. lei și pentru impozitul pe profit în suma de (- .X.) lei aferent veniturilor neimpozabile**, va fi respinsă ca neîntemeiată.

3. I) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor efectuate cu pierderile din creanțele neîncasate în anul 2005 în sumă de .X. lei, *Directia generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care organele de inspectie fiscală nu au verificat documentele prevăzute de legislația în vigoare pentru deductibilitatea creanțelor neîncasate.*

În fapt, în anul 2005, societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil valoarea de .X. lei, reprezentând pierderea creanțelor neîncasate de la societățile:

- S.C. .X. IMPEX S.R.L. din .X. pentru suma de .X. lei;
- S.C. .X. S.R.L. .X. pentru suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.2 lit.n) și art.21 alin.4 lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel, au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă fiscal.

Totodată, organele de inspectie fiscală constată în raportul de inspectie fiscală doar ca societatea a înregistrat valoarea de .X. lei ca și cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe profit *“fara a detine o sentinta definitiva care sa ateste inchiderea procedurii de faliment a debitorilor”*.

Prin completare cu adresa nr..X./30.11.2010 la contestația depusă inițial, societatea susține că pierderile din creanțe neîncasate provin din tranzacții comerciale pe care S.C. .X. S.R.L. le-a derulat cu S.C. .X. IMPEX S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. .X. atașând în acest sens documente din care rezultă că împotriva S.C. .X. IMPEX S.R.L. a fost pronunțată o sentință și prin care a fost închisă procedura de faliment, iar împotriva S.C. .X. S.R.L. contestatoarea a promovat o acțiune având ca obiect somația de plată întemeiată pe O.G. nr.5/2001 privind procedura somației de plată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 și alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.”

De asemenea sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.4 lit.o) din același act normativ, potrivit cărora:

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (....)

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a înțeles să accepte la deducere la calculul profitului impozabil pierderile din creanțe neincasate de la clienți în anumite condiții și pentru care s-au constituit provizioane.

În susținerea contestatiei ca și documente justificative societatea prezintă două pagini listate de pe pagina de internet a Registrului Comertului ce fac referire la radierea și lichidarea societăților .X. IMPEX S.R.L., CUI .X. și .X. SRL, CUI .X..

Din analiza acestor extrasuri se reține că acestea reprezintă, în fapt, o prezentare de informații legale oferite în sistem „*acces gratuit*” de Oficiului Național al Registrului Comerțului pe site-ul său, și în care se menționează că în ceea ce privește starea S.C. .X. IMPEX S.R.L., CUI .X. și S.C. .X. SRL, CUI .X., acestea prezintă la coloana „*stare firma*” calitatea de „*radiată: închiderea procedurii falimentului și radierea debitorului*” iar data ultimei înregistrări este „28.08.2009” respectiv „*lichidare*”, „02.03.2009”, rezultând că S.C. .X. IMPEX S.R.L., CUI .X. și S.C. .X. SRL, CUI .X. au fost radiate și lichidate ca urmare a închiderii procedurii falimentului și radierea debitorului și a procedurii de lichidare și reorganizare.

Așadar, având în vedere articolele de lege citate mai sus, se reține că, organul de inspecție fiscală nu a verificat dacă contribuabilul poate face dovada că a procedat la această măsură întrucât creanțele sale sunt certe, lichide și exigibile și că nu-și mai poate recupera sumele de bani cuvenite de la debitorul falit nici în urma lichidării activului acestuia, nu a verificat dacă societatea a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanței deținute asupra

societăților debitoare, aceasta având posibilitatea prin înscrierea la procedura reorganizării judiciare și a falimentului prevăzută de Legea nr.64/1995, respectiv la procedura insolvenței reglementată de Legea nr.85/2006, în funcție de perioada incidentă operațiunii, **să facă demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său aflat în procedura de faliment.**

Având în vedere cele reținute și prevederile legale enunțate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportandu-se doar la faptul ca societatea a inregistrat cheltuieli cu stornare clienti neincasati *“fara a detine o sentinta definitiva care sa ateste inchiderea procedurii de faliment a debitorilor.*

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

“ (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor personae privind legalitatea si conformitatea declaratiilor 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 :“ **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.**”*

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 sis a utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Având în vedere cele de mai sus se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: „**(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**”, coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: “**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, privind **impozitul pe profit** stabilit suplimentar de către organele fiscale în suma de **.X. lei aferent cheltuielilor efectuate cu pierderile din creanțele neîncasate în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. m) Referitor la cheltuielile efectuate în favoarea personalului în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea pe anul 2008, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor respective în condițiile în care din dosarul cauzei nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli efectuate în favoarea personalului .

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în anul 2008 cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei, acestea reprezintă cheltuieli efectuate în favoarea personalului, nefiind respectate prevederile art.21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel, stabilind că suma de .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă fiscal.

Societatea prin completarea cu adresa nr..X./30.11.2010 la contestația depusă inițial, susține că sunt aplicabile prevederile art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca și cheltuieli sociale. S.C. .X. S.R.L. a încheiat cu Societatea Civilă Medicală Dr. .X. și Asociații contractul nr..X./01.09.2006 având ca obiect servicii medicale adresate angajaților.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă or cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile ori la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare ”, iar potrivit art.21 alin.1 din același act normativ:

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează în mod expres care cheltuieli sunt nedeductibile, astfel:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. 21 alin (4) lit. l) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a preciza care au fost documentele care au stat la baza constatării că aceste cheltuieli au fost făcute în favoarea personalului.

Astfel, organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli reprezentând **“cheltuieli efectuate în favoarea personalului “** fără să precizeze ce documente au fost analizate și motivele de fapt pentru care nu au acordat deductibilitate pentru cheltuielile mai sus menționate, **cu atât mai mult cu cât primordialitatea în**

majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile chiar eronate fiind, cât și documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective, precum și modul de completare al acestora.

De asemenea, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat contractul nr..X./01.09.2006 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și Societatea Civilă Medicală Dr. .X. și Asociații care a stat la baza înregistrării cheltuielilor, clauzele contractuale în funcție de care să se stabilească natura cheltuielilor precum și caracterul lor deductibil/ nedeductibil la calculul profitului impozabil.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală și din documentele depuse de contestatoare ulterior inspecției fiscale nu rezultă în mod concret starea de fapt, organele de inspecție fiscală menționând doar faptul că suma de .X. lei nu reprezintă cheltuieli aferente contractului nr..X./01.09.2006 dar neargumentând cu documente această situație, astfel că, organul de soluționare este în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

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

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

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

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat *”Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.2 “ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației 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.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil a cheltuielilor efectuate în favoarea personalului, iar simpla afirmație că aceste cheltuieli au fost efectuate în baza contractului între cele două părți ca fiind cheltuieli sociale, nu conferă societății dreptul de a le deduce la calculul profitului impozabil, în cauză se va face aplicațiunea art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează: **“(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”**, coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

În consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. .X./23.06.2010 pentru **cheltuielile efectuate în favoarea personalului în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea pe anul 2008**, urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul de control contestat să analizeze și să stabilească obligații fiscale reprezentând impozit pe profit datorat de societate, conform celor reținute mai sus.

3. n) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu minusuri recepție marfă în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei), cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor respective în condițiile în care, societatea nu justifică cu documente aceste cheltuieli.

În fapt, societatea a înregistrat în anul 2007 și anul 2008 suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) reprezentând minusuri la recepție marfă și care au fost înregistrate în contabilitate prin articolul contabil 658.08.03=409/401.

Prin nota explicativă înregistrată la societate sub nr.X/11.03.2010 au fost solicitate acesteia documente pentru justificarea înregistrărilor contabile 658.08.03=409.01.02 efectuate în lunile iulie 2007 pentru suma de .X. lei și în decembrie 2007 pentru suma de .X. lei, iar ca răspuns societatea a argumentat : *„la recepția de marfă diferențele în minus existente între valoarea receptionată și valoarea din factura era pusă în așteptare în contul 409.01.02 în vederea clarificării cu facturi viitoare de corecție, dar cum aceste facturi nu au fost obținute, aceste diferențe au fost transferate în contul 658.08.03.”*

Organele de inspectie fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel, au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal.

Societatea susține faptul că *“are încheiate contracte ferme cu furnizorii săi în care se precizează cine suportă riscul transportului, iar aceste contracte încheiate cu respectarea condițiilor de formă și de fond, reprezintă legea părților iar drepturile și obligațiile consfințite prin ele sunt opozabile tuturor persoanelor, inclusiv organelor de stat, astfel dacă în contract se precizează că societatea suportă diferențele de recepție marfă, aceasta a procedat corespunzător, fiind o cheltuială ce se încadrează în prevederile de deductibilitate ale art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.”*

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

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

Potrivit art.21 alin.4 lit.f) din același act normativ :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

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

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit precizează la pct.9.11 următoarele:

„Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

Pentru lămurirea prevederilor de mai sus, a fost elaborat Regulamentul nr.704/1993 de aplicare Legii contabilității, care la pct.119 precizează:

„Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;*
- c) numărul și data întocmirii documentului;*
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;*
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Înscrierea datelor în documentele justificative și în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea să fie

lizibile, nefiind admise ștersături, răzături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea.”

În drept, în ceea ce privește minusurile de inventar constatate lipsă în anul 2007, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme ”.

În același sens sunt și prevederile pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind aplicarea Codului fiscal , care precizează:

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor [art. 21 alin. \(4\) lit. c\) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.](#)”

Față de cele de mai sus, se reține că ambele acte normative invocate mai sus conditionează deductibilitatea minusurilor de inventar fie de încheierea unui contract de asigurare a bunurilor, fie de imputarea lor.

Se reține că, societatea nu face dovada faptului ca în categoria bunurilor asigurate intră și bunurile care au fost constatate lipsă la inventar, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au influențat în mod legal rezultatul fiscal al perioadelor, prin neadmiterea la deducere a sumei totale de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei) reprezentând minusuri la inventar.

Având în vedere cele menționate, precum și faptul că față de cele constatate de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală societatea nu prezintă în susținere argumente și documente contabile (note contabile) din care să reiasă o altă situație decât cea constatată, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat aceste venituri ca fiind neînregistrate cu implicație la stabilirea profitului impozabil, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1. lit. a)

din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată potrivit căroră, contestația poate fi respinsă ca *“neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul în sumă de **.X. lei aferent cheltuielilor cu minusuri recepție marfă în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei)**, va fi respinsă ca neîntemeiată.

3. o) În ceea ce privește impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent veniturilor în suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) reprezentând venituri suplimentare estimate pe baza facturilor achiziționate de societate în anii 2004-2007, precum și referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2008, *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală aferent acestui venit, în condițiile în care ulterior inspecției fiscale contestația a prezentat, în susținerea contestației, probe noi constând în reconstituirea facturilor fiscale care au făcut obiectul estimării.*

În fapt, în perioada 2004-2008 societatea nu a putut demonstra modul de utilizare a facturilor achiziționate și drept urmare organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor calculând o valoare medie pe fiecare factură pe baza totalului aferent coloanei *“valoare fără TVA”* ce corespunde cotei de 19% înscrisă în jurnalul de vânzări lunar împărțit la numărul de facturi emise și înscrise în fiecare lună în jurnalele de vânzări aferente anilor 2004-2008, ceea ce a determinat majorarea profitului impozabil aferent fiecărui trimestru și a recalculat impozitul pe profit aferent fiecărui an din perioada verificată.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că estimarea bazelor de impunere s-a făcut pe baza unui articol care nu era aplicabil în anul 2004 fiind introdus prin Ordonanța Guvernului nr.47/2007 privind reglementarea unor măsuri financiare fiscale, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea societatea susține că nu au fost menționate facturile lipsă (număr, serie), anexa 30 din Raportul de inspecție fiscală nu a fost adusă la cunoștință reprezentantului legal nefiind semnată de acesta, iar baza de impozitare nu a fost stabilită pe fiecare factură.

Societatea susține că estimarea facturilor nu poate fi realizată făcând confuzie între venituri suplimentare din estimare fără a se lua în calcul și cheltuielile aferente. Marja de profit ce poate fi luată în calculul stabilirii veniturilor estimate suplimentar, ca bază în vederea impozitării este diferența dintre venituri din vânzarea mărfurilor și costul acestora.

Societatea susține că estimarea bazei este nelegală deoarece nu s-a demonstrat că lipsa respectivelor facturi reprezintă tranzacții comerciale care ar fi generat venituri firmei. Pentru aceasta trebuiau luate în considerare și alte elemente, să se efectueze controale încrucișate și în acest mod puteau organele de inspecție fiscală să descopere tranzacțiile în contabilitatea altor firme cu care S.C. .X. S.R.L. colabora ceea ce nu este cazul. Volumul mare de activitate al firmei și utilizarea acestor documente la punctele de lucru a îngreunat punerea la dispoziție a stocului de astfel de documente cu regim special, iar lipsa unora dintre ele nu a însemnat utilizarea neapărat în tranzacții comerciale ci au rămas depozitate la unul din punctele de lucru în stoc.

Prin completare cu adresa nr..X./30.11.2010 la contestația depusă inițial, societatea pentru a demonstra buna-credință, prin administratorul său, a demarat procedura de reconstituire a facturilor lipsă, distruse sau pierdute. În derularea acestui demers s-au recuperat 528 facturi neutilizate, facturi care nu se aflau la sediu în momentul inspecției fiscale.

În drept, potrivit prevederilor art.67 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.

Totodată, potrivit prevederilor pct.65.1 lit.d din H.G. nr.1050/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”

În același act normativ pct.65.2 precizează:

“ Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Față de aceste prevederi legale rezultă că estimarea bazei de impunere se realizează în situația în care organele de inspecție fiscală nu pot determina mărimea acesteia.

O astfel de situație poate fi cea în care au dispărut evidențele contabile și fiscale. Organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției și informații referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, vor avea în vedere datele și informațiile despre contribuabilii cu activități similare.

De asemenea, la prevederile art.25 (pentru perioada 2004-14.01.2005) și ulterior art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare, potrivit reglementărilor emise în acest scop.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale art.12 din anexa nr.1B “ Norme metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă” din H.G. 831/1997 pentru aprobarea modelelor potrivit cărora:

“ Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazine sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de înseriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.”

Tinând cont de prevederile legale menționate mai sus, în condițiile în care documentele contabile au fost pierdute, distruse sau sustrase, societatea avea obligația de a le declara nule la Monitorul Oficial al României și la organele fiscale.

Astfel, se reține că, societatea până la data efectuării inspecției fiscale nu a întreprins demersurile impuse de legiuitor în cazul pierderii unor documente cu regim special.

Se reține din documentele depuse de societate în completare, la contestația inițială, faptul că societatea a întreprins demersuri prin care s-au recuperat 528 facturi neutilizate, facturi care nu se aflau la sediu în momentul inspecției fiscale.

Tinând cont de cele enunțate anterior precum și de faptul că organele de inspecție fiscală au estimat baza de impunere și pentru aceste facturi fiscale, se reține că organele de soluționare nu se pot pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care nu se cunoaște influența veniturilor impozabile estimate aferente facturilor fiscale reconstituite la calculul profitului impozabil.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:*

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, 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;*

c) *sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.*

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 edificatoareale fiecarui caz”*, iar conform art.65 alin.2 **“ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”**

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.

Prin urmare, se va face aplicatiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspectie fiscala nr..X./21.06.2010, pentru **impozitul pe profit .X. lei aferent veniturilor suplimentare estimate pe baza facturilor achiziționate de societate în anii 2004-2007**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

În acelasi sens se vor analiza si veniturile estimate pe anul 2008 în suma de .X. lei cu care a fost diminuata pierderea fiscală pe anul 2008.

3. p) În ceea ce privește suma totală de .X. lei (.X. lei +.X. lei + .X. lei + .X. lei) reprezentând venituri neînregistrate aferente facturilor anulate de societate, în perioada aprilie 2004 - decembrie 2007, ***Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent acestor venituri stabilit de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care ulterior inspecției fiscale societatea a prezentat, în susținerea contestației, probe noi constând în confirmarea faptului că respectivele facturi nu sunt înregistrate în sistemul contabil al clienților.***

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea nu a putut demonstra la data inspecției fiscale că facturile în cauză au fost anulate, în perioada aprilie 2004 - decembrie 2007, prin prezentarea celor 3 exemplare (în special a exemplarului albastru reprezentând originalul care pleacă la client), fapt pentru care, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

Prin completarea la contestația inițială, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal în baza căruia într-o atare situație se procedează la reîntregirea profitului și nu la reconstituirea exemplarului pierdut.

Pentru a demonstra că a fost o simplă culpă prin imprudență din partea prepușilor societății, iar respectivele facturi chiar au fost anulate, societatea a făcut demersuri către clienți pentru a confirma faptul că respectivele facturi nu sunt înregistrate în sistemul lor de contabilitate, atașând în acest sens adresele de corespondență din care reiese că aceste facturi au fost anulate.

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.43 alin.2 lit.f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente :

f) temeiul de drept;”

Se retine că, prin contestație, S.C. .X. S.R.L. susține următoarele: „ca organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal în baza căruia într-o atare situație se procedează la reîntregirea profitului și nu la reconstituirea exemplarului pierdut.”

Asa cum rezulta din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, a anexelor acestuia, precum și a Deciziei de impunere nr..X./23.06.2010 în care au fost calculate obligațiile fiscale, rezultă ca organele de inspecție fiscală nu au precizat punctual temeiul legal, rezumându-se la constatarea că societatea nu a făcut dovada anulării prin prezentarea celor 3 exemplare (în special a exemplarului albastru reprezentând originalul care pleacă la client).

Asa cum prevede articolul de lege susmenționat, organele de inspecție fiscală erau obligate să precizeze punctual temeiul de drept care se încadrează în actele normative în vigoare în perioada verificată, măsurile dispuse și calculul obligațiilor fiscale.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, se retine că, la cap.III .9., „**Impozitul pe profit**” organele de inspecție fiscală au menționat ca bază legală pentru efectuarea inspecției fiscale – Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere că, organele de inspecție fiscală nu au precizat punctual și în cuprinsul constatărilor pe fiecare an în parte la stabilirea impozitului pe profit, temeiul legal în baza căruia au reîntregit impozitul pe profit referitor la aceste venituri, organele de soluționare nu se pot pronunța asupra sumei de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate aferente facturilor anulate de societate în perioada aprilie 2004- decembrie 2007, astfel cum a fost calculată prin anexa nr.32 la Raportul de inspecție fiscală.

Astfel, suma de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate aferente facturilor anulate de societate în perioada aprilie 2004- decembrie 2007 trebuie analizată prin prisma prevederilor legale în materie, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, privind **impozitul pe profit în suma de .X. lei** aferent veniturilor neînregistrate aferente facturilor anulate de societate în perioada aprilie 2004 - decembrie 2007 în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. r) În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit rezultat din valorificarea Notei de constatare nr..X./05.04.2007 încheiată de comisari ai Gărzii Financiare, *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală*, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit rezultat din valorificarea Notei de constatare nr..X./05.04.2007, în condițiile în care această sumă a fost preluată de organele de inspecție fiscală fără a analiza situația de fapt existentă.

În fapt, societatea a fost verificată în anul 2006 conform Notei de constatare nr..X./05.04.2007 încheiată de comisari ai Gărzii Financiare a județului .X.. Din verificarea realității tranzacțiilor pe lanțul importator – comerciant organele au constatat că S.C. .X. S.R.L. a livrat din depozitul Crevedia marfă către societăți fictive. În urma comparării prețurilor medii de vânzare către societăți existente cu prețurile medii de vânzare către societăți fictive, organele de control au stabilit un impozit pe profit sustras în sumă de .X. lei. La data inspecției fiscale Nota de constatare nr..X./05.04.2007 încheiată de comisari ai Gărzii Financiare a județului

.X. nu a fost înregistrată în evidența contabilă a societății și nici în fișa pe plătitor, această sumă fiind preluată de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010.

Prin completarea la contestația inițială, contestatoarea susține că: *“organele de control ale Gărzii Financiare, greșit au făcut aplicarea legii în această situație, deoarece Legea nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism, cuprinde la art.8 o enumerare limitativă și exhaustivă cu privire la categoriile de societăți și institutii care cad sub incidența legii, aceasta adresându-se cu precădere instituțiilor care desfășoară activități financiare sau agenților economici care au ca obiect activități care implică un risc deosebit în sensul legii. Chiar dacă mergem pe raționamentul organelor fiscale și reținem o obligație în sensul celor prevăzute de legea spălării banilor în sarcina agenților economici, aceasta este o obligație de diligență, nicidecum una de rezultat.”*

Societatea mai susține faptul că: *“a desemnat o persoană cu responsabilități în aplicarea Legii nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism, al cărui nume a fost comunicat Oficiului Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor potrivit art.14 din lege, iar în vederea realizării obligațiilor prevăzute de lege, s-a instituit un sistem de control intern pentru controlul operațiunilor financiare suspecte de a facilita spălarea banilor ori finanțarea actelor de terorism, urmând să informeze despre acestea instituția publică specializată, respectiv Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor.”*

De asemenea, societatea susține că pe parcursul desfășurării activității, reprezentanții societății nu au sesizat nimic suspect cu privire la desfășurarea relațiilor comerciale cu anumiți clienți, iar o parte din clienții cu care a desfășurat relații comerciale și care nu sunt înregistrați la Registrul Comerțului nu reprezintă obligație în sarcina societății.

Mai mult, societatea susține că în conformitate cu prevederile art. 65 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii și că atâta vreme cât organele de inspecție fiscală nu au cercetat fondul dreptului reținut în P.V. nr. .X./05.04.2007, consideră că nu erau îndrituiți să rețină această sumă în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.06.2010.

În drept, potrivit prevederilor art. 11. alin. 3) și alin. 5) din Hotărârea Guvernului nr. 1324/2009 privind organizarea și funcționarea Gărzii Financiare, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Procesele-verbale prevăzute la art. 9 alin. (4) și (5) pot cuprinde evaluări ale prejudiciului fiscal, pe baza stabilirii implicațiilor fiscale determinate de sustragerea de la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume de natură fiscală datorate bugetului general consolidat, fără calcularea de obligații accesorii acestora, și **nu constituie titluri de creanță fiscală.***

(5) Valorificarea constatărilor privind starea fiscală, înscrise în procesele-verbale, se face în condițiile stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, un exemplar al procesului-verbal fiind comunicat organului fiscal competent în gestionarea dosarului fiscal al contribuabilului.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 65 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Potrivit art.109 alin.1 din același act normativ:

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

Din textele de lege invocate, se reține că organele de control ale Gărzii Financiare nu pot stabili sume suplimentare în sarcina contribuabililor, actele de control încheiate de aceste organe nefiind titluri de creanță, pentru a putea fi valorificate acestea urmând a fi transmise organelor fiscale competente care gestionează dosarul fiscal al contribuabilului.

Însă, organele fiscale nu pot valorifica actele de control decât pe bază de constatări proprii ca urmare a verificării stării de fapt existente.

Se reține, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.X./21.06.2010 că organele de inspecție fiscală au preluat suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent bazei impozabile în sumă de .X. lei stabilită prin Nota de constatare nr..X./05.04.2007 încheiată de comisarii Gărzii Financiare a județului .X., cu precizarea că actul Gărzii Financiare nu a fost înregistrată în evidența contabilă a societății și nici în fișa analitică pe plătitor.

Având în vedere argumentele pe care le aduce în susținere societatea, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au preluat în raportul de inspecție

fiscală constatările comisarilor Gărzii Financiare .X., considerând că prin modul de operare al contestatoarei aceasta a avut ca scop diminuarea unor obligații bugetare (impozit pe profit și TVA) aferente unor operațiuni nereale de retur marfă între depozitele societății menite să acopere în fapt lipsuri nejustificate de mărfuri în gestiunile depozitelor societății, acestea aveau obligația motivării deciziei de impunere contestată pe bază de constatări proprii.

Astfel, în temeiul art. 94 alin. 2) și alin. 3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Potrivit art. 7 alin. 2) din același act normativ:

2”) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

Având în vedere textele de lege invocate, se reține că pentru stabilirea stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze propriile constatări, nefiind suficient preluarea constatărilor din actul de control încheiat de comisarii Gărzii Financiare.

Având în vedere cele menționate, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010, privind suma totală .X. lei reprezentând impozit pe profit rezultat din valorificarea Notei de constatare nr. .X./05.04.2007 încheiată de comisarii Gărzii Financiare .X., urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. s) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor respective în condițiile în

care din dosarul cauzei nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli ca fiind de natură salarială și/sau asimilate acestora.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în anul 2008 cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei, acestea reprezintă cheltuieli cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat, nefiind respectate prevederile art.21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel, stabilind că suma de .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă fiscal.

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că, acele cheltuieli reprezentând chiria și întreținerea apartamentelor personalului angajat expatriat care își desfășoară activitatea la punctele de lucru din țara reprezentă de fapt cheltuieli de cazare pe timpul deplasării lor la sediul social, deoarece cheltuielile cu chiriile și întreținerea apartamentelor sunt mult mai mici decât contravaloarea cazării la hotel.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă or cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile ori la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare ”, iar potrivit art.21 alin.1 din același act normativ:

“(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.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În aceste condiții, pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu chiria apartamentelor pentru expatriați și detașați, ar trebui să își găsească corespondența în veniturile înregistrate de societate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. 21 alin (4) lit. l) din Legea

nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a preciza care au fost documentele care au stat la baza constatării că aceste cheltuieli sunt cheltuieli cu detasarea și delegarea, însă cheltuielile cu întreținerea locuințelor situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare se încadrează la art.21 alin.3 lit.l din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

***“l) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%;*”**

Din raportul de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul cauzei se reține faptul că, societatea nu a prezentat inițial documente în sprijinul susținerii că, aceste cheltuieli cu întreținerea apartamentelor personalului angajat expatriat ar reprezenta cheltuieli de cazare în timpul deplasării personalului la sediul social al reprezentanților punctelor de lucru din țară.

Având în vedere și documentele anexate de societate la cererea de completare a contestației inițiale și anume contractele de închiriere încheiate între persoane fizice și S.C. .X. S.R.L. având ca obiect închirierea locuinței respective ce va fi utilizată de chiriaș cu destinația de locuință de serviciu, chiriașii fiind salariați ai societății care au fost detașați la anumite puncte de lucru, contracte înregistrate la organele fiscale, care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare este în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli.

Totodată, organele de inspecție fiscală, nu au analizat dacă cheltuielile chiria apartamentelor personalului angajat expatriat sunt sau nu cheltuieli de cazare pentru personalul angajat în cadrul societății detașat la punctele de lucru, precum și condițiile de deductibilitate a cheltuielilor de această natură, potrivit prevederilor legale, fapt pentru care, organul de soluționare nu se poate pronunța dacă societatea a utilizat cheltuielile în scopul cazării pe timpul deplasării personalului angajat.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor personae

privind legalitatea si conformitatea declaratiilor 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

De asemenea, potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 ***“ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”***

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.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat, în cauză se va face aplicațiunea art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează: ***“(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”,*** coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: ***“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.***

În consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. .X./23.06.2010 pentru **impozitul pe profit în sumă de .X. lei** aferent cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat, urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul de control contestat, să analizeze și să stabilească obligații fiscale reprezentând impozit pe profit datorat de societate, conform celor reținute mai sus.

3. t) Referitor la impozitul pe profit in suma de .X. lei din care :

- **.X. lei aferent sumei reprezentând .X. lei rezervă legală peste limitele legale stabilite de lege (2005);**
- **.X. lei aferent sumei de .X. lei (.X. lei + .X. lei) contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat (2006-2007);**
- **.X. lei aferent sumei de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu chiriile apartamentelor personalului expatriat (2007);**
- **.X. lei aferent sumei de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor emise și neînregistrate în evidența contabilă (2007);**
- **.X. lei aferent sumei .X. lei reprezentând diferențe parteneri (2008);**
- **.X. lei aferent sumei de .X. lei TVA aferentă perisabilităților nedecarată ca și cheltuială nedeductibilă (2008),**

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care prin contestație, S.C. .X. S.R.L. nu aduce niciun argument în susținerea acestor sume.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, contestat în întregime de societate și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**.

Societatea aduce argumente doar pentru impozitul pe profit stabilit ca urmare a neacordării deductibilității fiscale a cheltuielilor reprezentând: cheltuieli de transport (bilete de avion), cheltuieli de protocol care depășesc limite legale de deductibilitate, cheltuieli de sponsorizare, cheltuieli aferente unor prestări de servicii fără documente, cheltuieli cu cedarea activelor, cheltuieli cu perisabilitățile, cheltuieli cu cazări, așa cum s-a reținut la capitolul impozit pe profit din prezenta decizie. *Pentru diferența de impozit pe profit contestat stabilit ca urmare a neacordării deductibilității de către organele de inspecție fiscală pentru cheltuielile*

reprezentând: rezervă legală dedusă eronat, cheltuieli cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat, cheltuieli cu chiriile apartamentelor personalului expatriat, diferențe parteneri, venituri aferente facturilor emise și neînregistrate, S.C. .X. S.R.L. nu aduce niciun argument în susținerea contestației.

În drept, prevederile art.206 alin.1 lit.c și lit. d din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]c) motivele de fapt si de drept; d) dovezile pe care se intemeiază contestatia [...]”; coroborat cu prevederile pct.12.1 din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează :

“Contestatia poate fi respinsă ca: [...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

De asemenea, potrivit pct.2.4. din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, cât și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care se înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar ce face obiectul acestui capăt de cerere, se va respinge contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. **ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei din care:**

- **.X. lei aferent sumei reprezentând .X. lei rezervă legală peste limitele legale stabilite de lege (2005);**
- **.X. lei aferent sumei de .X. lei (.X. lei + .X. lei) contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea apartamentelor personalului expatriat (2006-2007);**
- **.X. lei aferent sumei de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu chiriile apartamentelor personalului expatriat (2007);**
- **.X. lei aferent sumei de .X. lei reprezentând venituri aferente facturilor emise și neînregistrate în evidența contabilă (2007);**
- **.X. lei aferent sumei .X. lei reprezentând diferențe parteneri (2008);**
- **.X. lei aferent sumei de .X. lei TVA aferentă perisabilităților nedecarată ca și cheltuială nedeductibilă (2008).**

3.v) Referitor la impozitul pe profit in suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), cauza supusa solutionării este dacă acest impozit pe profit reprezintă obligatie fiscala datorată în conditiile în care în decizia de impunere a fost inscris ca datorat impozitul pe profit în suma de .X. lei pe anul 2004 fața de .X. lei, cat si a impozitului pe profit in suma .X. lei pe anul 2006 fata de .X. lei pe anul 2006 cat a fost calculat in sarcina societatii prin raportul de inspectie fiscala si anexele la acesta.

În fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr..X./21.06.2010 organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii impozit pe profit astfel:

-pe anul 2004 , asa cum rezulta de la pag.42, “*Obligatia suplimentara privind impozitul pe profit aferenta anului fiscal 2004 este in suma de .X. lei [...]*”;

-pe anul 2006 , asa cum rezulta de la pag.42, “*Obligatia suplimentara privind impozitul pe profit aferenta anului fiscal 2006 este in suma de .X. lei [...]*”;

La capitolul III.9. Impozitul pe profit din raportul de inspectie fiscala, se consemneaza ca obligatie cu titlu de impozit pe profit suma de .X. lei fata de .X. lei cat rezulta din insumarea impozitului pe profit pe anul 2004.

Din analiza Raportului de inspectie fiscală la capitolul impozit pe profit aferent anului 2004, se retine ca impozitul pe profit calculat suplimentar tinând cont de cheltuielile și veniturile în urma cărora s-a stabilit baza impozabilă de către organele de inspectie fiscală este în sumă de .X. lei.

La capitolul III.9. Impozitul pe profit din raportul de inspectie fiscala, se consemneaza ca obligatie cu titlu de impozit pe profit suma de .X. lei fata de .X. lei cat rezulta din insumarea impozitului pe profit pe anul 2006.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala la capitolul impozit pe profit aferent anului 2004, se retine ca impozitul pe profit calculat suplimentar tinand cont de cheltuielile si veniturile in urma carora s-a stabilit baza impozabila de catre organele de inspectie fiscala este in suma de .X. lei.

Ca urmare, se retine ca, in mod eronat organele de inspectie fiscala au inregistrat la pagina 42 in tabelul ce contine totalul impozitului pe profit aferent perioadei 2004-2008, la anul 2004 impozitul pe profit datorat in suma de .X. lei fata de .X. lei, la anul 2006 impozit pe profit datorat in suma de .X. lei fata de .X. lei asa cum au fost stabilite prin Raportul de inspectie fiscala nr. .X./21.06.2010, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./23.06.2010 .

În drept, potrivit art.109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

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

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

De asemenea, potrivit pct.47.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile[...] sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca pentru impozitul pe profit in suma de .X. lei se va anula Decizia de impunere nr.X/30.05.2008, aceasta suma fiind stabilita in mod eronat, prin eroare de calcul ca obligatie suplimentara in sarcina societatii prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./21.06.2010 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Având în vedere soluțiile pronunțate la punctul 3 din prezenta decizie se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X.

S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei, se va respinge ca nemotivată contestația pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei, se va admite pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și se va anula Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

4. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă totală de .X. lei stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit datorat bugetului de stat în condițiile în care pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei a fost respinsă ca neîntemeiată, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei a fost respinsă ca nemotivată, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei a fost desființată, admisă pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei a fost anulată.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, contestat în întregime de societate și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**.

În drept, potrivit prevederilor art.114, art.115 și art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în cursul anilor 2004 și 2005:

Art.114 Penalități de întârziere

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare

scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Art.115 Dobânzi

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

Art.120 Penalități de întârziere

“ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

În conformitate cu dispozițiile art.VI alin.2 din Legea nr.210/2005 privind aprobarea O.G. nr.20/2005 pentru modificarea și completarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

Art.VI “1) La data de 1 ianuarie 2006 se abrogă art.120 din Codul de procedură fiscală.

2) In toate actele normative în care se face referire la noțiunile de dobânzi și/sau penalități de întârziere aceste noțiuni se înlocuiesc cu noțiunea de majorări de întârziere.”

De asemenea, conform prevederilor art.119 și art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Art.119 Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

Art.120 Majorări de întârziere

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

Se reține că, stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Având în vedere că la cap.3 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, s-a admis contestația pentru suma de

.X. lei și s-a anulat pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..**X.**/23.06.2010 și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit având în vedere că acestea nu pot fi defalcate pentru fiecare impozit respins ca neîntemeiat, respins ca nemotivat, desființat, admis sau anulat, urmând a fi recalulate, ținându-se cont că pentru accesoriile aferente impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată acestea sunt datorate de contestatoare, iar pentru cele aferente impozitului pe profit pentru care s-a admis și s-a anulat contestația acestea nu sunt datorate de contestatoare.

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..**X.**/23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..**X.**/21.06.2010 pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

5. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând :

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;**
- **.X. lei – majorări de întârziere aferente TVA.**

Perioada verificată a fost cuprinsă între 01.04.2004-31.12.2008.

5.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă serviciilor contractului de consultanță de la prestatori cu sediul în străinătate, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță facturate de societatea prestatoare în condițiile în care la contestație au fost depuse documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii dacă serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, în anul 2006, S.C. .X. S.R.L. a efectuat plăți pentru prestările de servicii (consultanță) efectuate de prestatori stabiliți în străinătate – .X. .X. LIMITED din CIPRU, în sumă totală de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind în sumă de .X. lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu face dovada, cu documente, asupra necesității efectuării cheltuielilor de mai sus și nici că acestea au fost făcute în scopul realizării de operațiuni taxabile. În consecință au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.133 alin.1, alin.2 lit.c), art.145 alin.3 lit.a) și ale art.155 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, deducând în mod eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță.

Societatea susține că: „*echipa de inspecție fiscală a stabilit eronat TVA suplimentară prin nerecunoașterea dreptului de deducere pe motiv că societatea a prezentat doar factura și nu a întocmit autofactura. Menționează că a prezentat factura pentru serviciile efectuate și a aplicat taxarea inversă, iar nerecunoașterea deductibilității fiscale pe motivul lipsei autofacturării dă dovada de un formalism excesiv și nu ține seama de fondul cauzei, acela că prestările efectuate se încadrează în prevederile art.145 alin.3 – studiu de marketing fiind utilizat pentru eficientizarea activității și creșterea veniturilor firmei așa cum societatea a susținut și la capitolul privind impozitul pe profit.*”

În susținerea cauzei, societatea menționează și pct.60 alin.5 lit.a) din H.G.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, drept urmare organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.133 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

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

c) sediul activității economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile sau, în absența acestora, domiciliul sau reședința obișnuită a beneficiarului în cazul următoarelor servicii:(...)

5. serviciile de consultanță, de inginerie, juridice și de avocatură, serviciile contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare.”

De asemenea sunt incidente prevederile art. art.145 alin.1 și alin.3 lit.a) și ale art.155 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

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

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

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

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

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

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Așa cum s-a analizat la capitolul “*Impozit pe profit*” pct.3 din prezenta decizie, în ceea ce privește serviciile de consultanță facturate de S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele depuse de societate în completare dacă se face sau nu dovada că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Deși S.C. .X. S.R.L. a încheiat contract cu societatea .X. .X. LIMITED din CIPRU având drept obiect servicii de consultanță, marketing, societatea nu a depus documente din care să rezulte că aceste servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile. Mai mult, legiuitorul a impus măsuri legale exprese pentru a se putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și implicit al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract/acord de prestări servicii încheiat între părți nu este suficient pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilii având obligația să justifice cu documente specifice prestarea efectivă a serviciilor de consultanță.

Potrivit prevederilor celor de mai sus se reține că societatea a depus în susținerea contestației un studiu de marketing și un contract de prestări servicii încheiat între cele două părți, care au fost depuse ulterior contestației inițiale, astfel că, se impune analizarea acestor documente transmise de S.C. .X..X. S.R.L., în vederea stabilirii dacă serviciile au fost prestate efectiv în scopul operațiunilor taxabile.

Având în vedere că, din constatările organelor de inspecție fiscală nu reiese cu claritate încadrarea cheltuielilor cu prestările de servicii de consultanță dacă au fost efectuate în scopul desfășurării activității proprii așa cum s-a reținut la capitolul impozit pe profit, se va face aplicațiunea prevederilor art. 94 alin.2 din

O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ (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, 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;*

c) *sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale* “, urmează să analizeze starea de fapt fiscală.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 edificatoareale fiecarui caz”*, iar conform art.65 alin.2 **“ *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.*”**

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.

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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* ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“*Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, privind suma totală de **.X. lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor cu prestările de servicii**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, în funcție de cele constatate la reanalizarea cheltuielilor cu serviciile de consultanță să stabilească dacă acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile și dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

5.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de transport (bilete de avion) în perioada 2004-2006, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de transport în condițiile în care prin completarea contestației inițiale societatea a depus documente noi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă totală de .X. lei aferentă cheltuielilor de transport (bilete de avion) pe perioada 2004-2006 astfel:

- în anul 2004 suma de .X. lei;
- în anul 2005 suma de .X. lei;
- în anul 2006 suma de .X. lei.

Prin raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a operat în mod eronat TVA în sumă totală de **.X. lei** aferentă cheltuielilor de transport (bilete de avion) de pe documente de transport care nu conțineau TVA nerespectându-se prevederile art.145 alin.8 lit.a) și alin.12 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că „ *organul de control nu a menționat documentele (facturi) din care rezultă suma de TVA și nici încadrarea în baza legală.*”

De asemenea, societatea în susținerea cauzei argumentează că susținerile organelor de inspecție fiscală sunt nemotivate deoarece conform prevederilor art.65 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:“(2) *Organul fiscal are sarcina*

de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări propri.”, susținând totodată că, “aceste deplasări sunt efectuate de salariați și administratori în țară și în străinătate în scopul realizării de venituri conform situațiilor anexate : copie deconturi, dispoziția scrisă a conducerii, facturile pentru bilete de avion. Neacordarea deductibilității s-a făcut global valoric, pe trimestre, fără a aduce la cunoștință societății documentele care nu au îndeplinit condițiile de deducere și cele pentru care s-a lăsat drept de deducere.”

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.8 lit.a) și alin.12 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.145 “(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4),” coroborat cu prevederile următoare:

Art.145 “ (12) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:

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

Totodată, potrivit prevederilor pct.46.1 din H.G.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.

Față de prevederile menționate mai sus, se reține că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a TVA din facturi de achiziții bunuri/prestări servicii de utilizarea lor în folosul operațiunilor sale taxabile și de completarea facturilor cu informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că potrivit adresei înregistrată la societate sub nr.X/19.02.2010 și de asemenea revenirii la aceasta, înregistrată sub nr.X/26.02.2010 au fost solicitate S.C. .X. S.R.L. documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă a cheltuielilor de deplasare și transport pentru perioada 2004-2008, documente pe care societatea nu le-a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, neputând face astfel dovada necesității efectuării deplasărilor și nici a calității persoanelor care le-au utilizat, însă prin completarea la contestație cu adresa nr..X./30.11.2010, contestatoarea depune o serie de documente în susținerea cheltuielilor cu transportul în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, după cum urmează: copii de pe facturile de transport și de pe ordinele de deplasare a salariaților, precum și o situație centralizatoare a acestora în care se regăsesc doar o parte dintre ordinele de deplasare și facturile de transport aferente acestora.

Având în vedere că, din constatările organelor de inspecție fiscală nu reiese dacă au analizat corespunzător documentelor existente la dosarul cauzei deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de transport (bilete de avion) și exercitarea dreptului de deducere a TVA din facturile respective, în baza prevederilor art. 94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

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

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale* “, urmează să analizeze starea de fapt fiscală.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat **”Organul fiscal este îndreptat să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să 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 edificatoarele fiecarui caz”, iar conform art.65 alin.2 “ **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.**”*

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.

Prin urmare, se va face aplicatiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, **se va desființa** Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspectie fiscala nr..X./21.06.2010, privind suma totală de **.X. lei reprezentând TVA aferenta cheltuielilor cu prestări servicii de transport în perioada 2004-2006**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

5.3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferenta cheltuielilor cu achiziții furnizori în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor în

condițiile în care prin completarea la contestație a depus documente din care reiese faptul că furnizorul respectiv nu este fictiv.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în anul 2004 din facturi emise de furnizor ale cărui date de identificare sunt fictive (S.C. .X. IMPEX S.R.L.) în sumă de .X. lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a operat în mod eronat TVA în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor emise de furnizor ale cărui date de identificare sunt fictive (S.C. .X. IMPEX S.R.L.) nerespectându-se prevederile art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea în susținerea cauzei argumentează că *“furnizorul S.C. .X. IMPEX S.R.L., COD RO.X., conform extrasului de la Registrul Comerțului nr..X./02.07.2010 și-a schimbat denumirea în S.C. .X. S.R.L., echipa de inspecție fiscală nu a făcut verificări încrucișate pentru a stabili că acest furnizor este fictiv.”*

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

Art.145 “(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4).”

Din textul de lege, se reține că deducerea taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de lege, emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, potrivit prevederilor art.155 alin.8 din același act normativ, stipulează:

“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

a) seria și numărul facturii;

b) data emiterii facturii;

c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;

d) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;

h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile.”

Se reține din documentele anexate la dosarul cauzei faptul că, S.C. .X. S.R.L. susține că: “ *Furnizorul .X. IMPEX S.R.L., CIF .X., și-a schimbat denumirea în .X. S.R.L. în 24.03.2008, fapt pentru atașăm la dosar Certificat Constatator emis de către ONRC. .X. IMPEX S.R.L. nu este un furnizor fictiv, nu a fost declarat inactiv potrivit procedurii de declarare a contribuabililor inactivi, iar potrivit indicatorilor financiari disponibili pe site-ul Ministerului de Finanțe în anul 2004 a avut o cifră de afaceri de .X. mii lei fapt care demonstrează că a funcționat și a obținut venituri semnificative.*”

De asemenea, din analiza Certificatului constatator emis de ONRC, precum și din informațiile furnizate din baza de date .X. ONLINE, se reține că, .X. IMPEX S.R.L. având CUI.X., cu sediul în comuna .X., Sat .X., nr.X, județul .X. și-a schimbat denumirea în S.C. .X. S.R.L., păstrându-și același cod de identificare fiscală , număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului, precum și aceeași adresă.

Se reține că, societatea face dovada celor două condiții pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu achiziții de la furnizorul .X. IMPEX S.R.L. și anume livrarea bunurilor cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de lege, emisă pe numele persoanei de către o

persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pe cale de consecință se va admite contestația pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. 1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: **“(3) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă. În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”**, se va admite contestația pentru suma de **.X. lei reprezentând TVA** aferentă cheltuielilor cu achiziții de la furnizori în sumă totală de **.X. lei** și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./21.06.2010.

5.4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), aferentă chiriilor achitate la persoane juridice române pentru spații comerciale închiriate, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată evidențiată în facturi fiscale din perioada 2004-2006, în condițiile în care societatea nu deține notificări privind operațiunea de taxare a operațiunilor de închiriere conform prevederilor legale.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei pentru anul 2004 din facturi emise de S.C. .X. S.A.

Societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei din facturi emise de S.C. .X. COMPANY S.R.L. astfel: în anul 2004 suma de .X. lei, în anul 2005 suma de .X. lei și în anul 2006 suma de .X. lei.

De asemenea, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă anului 2004 din facturi emise de S.C. .X. S.A.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a operat în mod eronat TVA în sumă totală de **.X. lei** aferentă facturilor emise de cele trei societăți și anume S.C. .X. S.A., S.C. .X. COMPANY S.R.L. și S.C. .X. S.A. aferentă chiriilor achitate la persoane juridice române pentru spații comerciale închiriate, în perioada 2004-2006, nerespectându-se prevederile art.141 alin.2 lit.k (2004-2005), lit.e(2007) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.38 alin.5, pct.40 din H.G.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru perioada 2004-2006, închirierea de bunuri imobile este operatiune scutită fara drept de deducere. Furnizorul putea opta pentru taxarea operatiunilor de închiriere imobil, cu condiția depunerii notificării în acest sens la organul fiscal teritorial.

Pe considerentul ca S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat notificarea întocmită și înregistrata de către S.C. .X. S.A. la organele fiscale teritoriale competente în scopul taxarii operatiunilor de închiriere, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita si inscrisa in facturile de chirie în anul 2004, respectiv pentru taxa pe valoarea adaugata în suma de **.X. lei**.

Pe considerentul ca S.C. .X. S.R.L. a prezentat notificarea întocmită și înregistrata de către S.C. .X. COMPANY S.R.L. la organele fiscale teritoriale competente în scopul taxarii operatiunilor de închiriere începând cu 01.01.2007, organele de inspectie fiscală nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugată aplicată în mod eronat pentru o operatiune scutită și înscrisa în facturile de chirie pentru perioada 2004-2006, respectiv pentru taxa pe valoarea adaugată în suma de **.X. lei**.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. a prezentat notificarea întocmită și înregistrata de către S.C. .X. S.A. la organele fiscale teritoriale competente în scopul taxarii operatiunilor de închiriere începând cu 01.01.2005, organele de inspectie fiscală neacordând societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugată aplicată în mod eronat pentru o operatiune scutită și înscrisa în facturile de chirie în anul 2004, respectiv pentru taxa pe valoarea adaugată în suma de **.X. lei**.

Societatea, în susținerea cauzei, argumentează că: *“echipa a încadrat eronat neacordarea dreptului de deducere a TVA la pct.38 Titlul VI din H.G.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, deoarece acest articol nu avea acest conținut, el fiind introdus prin H.G. nr.1861/21.12.2006 cu aplicare de la 01.01.2007, deci nu poate fi invocat pentru neacordarea dreptului de deducere în perioada 2004-2006.”*

În drept, potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.k) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din perioada 2004-2006 :

**“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:(...)
k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:**

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;”

“(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile Titlului VI pct. 42 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că, închirierea este o operațiune scutită prin efectul legii de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul poate să opteze prin depunerea unei notificări la organul fiscal teritorial, iar **taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare.**

Până la data aderării, dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care să constate că societatea nu a depus notificarea până la data inspecției fiscale.

În acest sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr..X./06.11.2008 prin care se precizează: *“ în legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată aplicabilă pe*

perioada 01.03.2003-31.12.2006 se prevedea că opțiunea pentru aplicarea regimului de taxare pentru închirierea de bunuri imobile se notifică organelor fiscale teritoriale și se aplică de la data înscrisă în notificare.(....)”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că, S.C. .X. COMPANY S.R.L. și S.C. .X. S.A. au depus Notificări privind opțiunea de taxare a operațiunilor **la date ulterioare** pentru operațiunile de scutire efectuate.

Din analiza notificărilor nr..X./11.02.2009 și nr..X./19.03.2007 aflate la dosarul cauzei, rezultă că acestea au fost solicitate de S.C. .X. S.A. cu data de optare pentru taxare 01.01.2005 și respectiv S.C. .X. COMPANY S.R.L. cu data data de optare pentru taxare 01.01.2007.

Astfel, notificările prezentate produc efecte fiscale începând cu data de 01.01.2005, respectiv 01.01.2007, acestea nefiind valabile pentru dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă pentru anul 2004 din facturile fiscale emise de S.C. .X. S.A. și pentru dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă anului 2004, 2005 și 2006 din facturile emise de S.C. .X. COMPANY S.R.L.

De asemenea, din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010 și din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că, organele de inspecție fiscală au reținut că **S.C. .X. S.A. din .X. nu a prezentat echipei de inspecție fiscală Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere.**

S.C. .X. S.A. din .X., nu a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunile mai sus menționate, în sensul ca nu a notificat aceasta opțiune conform prevederilor legale anterior precizate.

În aceste condiții sunt aplicabile prevederile Titlului VI pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute de art. 141 din Codul fiscal sunt obligatorii, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal pentru care art. 141 alin. (3) din Codul fiscal prevede dreptul de opțiune pentru aplicarea regimului de taxare. Scutirile de taxă pe valoarea adăugată se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a facturat în mod eronat cu taxa pe valoarea adăugată livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată către beneficiari care au sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia,

domiciliul sau reședința obișnuită în România, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită; aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.”

Se retine că, prin aceste reglementări legiuitorul a dat posibilitatea persoanelor impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adăugată să opteze pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2), lit. k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Se retine astfel ca, beneficiarii unor astfel de operațiuni pentru care nu a fost depusa o notificare nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită, aceștia având obligația să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, beneficiarul cunoscând faptul că operațiunea de închiriere este o operațiune scutită, precum și faptul că nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru o astfel de operațiune decât în cazul în care ar fi fost depusa o notificare de solicitare a taxării de către prestator, era obligat, chiar dacă acest lucru nu este prevăzut expres în lege, dar decurge în mod logic din prevederea mai sus menționată, să solicite prestatorului dovada depunerii acestei notificări. În cazul nedepunerii acesteia, beneficiarul ar fi putut să solicite prestatorului, în condițiile legii, stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** înscrisă în facturile de chirie emise de S.C. .X. S.A., S.C. .X. COMPANY S.R.L. și S.C. .X. S.A., motiv pentru care în temeiul art. 216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată potrivit căreia, contestația poate fi respinsă ca *“neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, fapt pentru care contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. **pentru TVA în sumă de .X. lei**, va fi respinsă ca neîntemeiată.

5.5. Referitor la sumele de .X. lei reprezentând TVA din facturi cazări personal neangajat, .X. lei reprezentând TVA pentru o parte din mărfurile acordate gratuit și suma de .X. lei reprezentând TVA aferenta facturilor emise și neînregistrate, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este dacă se poate pronunța asupra acestor capete de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010 se reține că S.C. .X. S.R.L. a dedus eronat TVA în sumă de .X. lei reprezentând cazări pentru persoane care nu aveau calitatea de angajat și care nu trebuiau suportate de societate. De asemenea, societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei pentru o parte din mărfurile acordate gratuit în anul 2008. Societatea nu a colectat TVA suplimentar în suma de .X. lei aferenta unor facturi emise și neînregistrate în contabilitate.

Prin contestația depusă și înregistrată sub nr. .X./21.07.2010, S.C. .X. S.R.L. nu aduce niciun fel de argumente referitoare la aceste constatari, deși contestă suma totală de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care prevede :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

De asemenea, la pct.2.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prevederile mai sus menționate trebuie coroborate cu cele ale pct. 12.1 lit.b) din același act normativ, se stipulează :

“Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se retine că societatea, desi contesta suma totala de .X. lei reprezentand TVA si majorarile de intarziere aferente în sumă de .X.lei, stabilite prin Decizia de impunere nr..X./23.06.2010, nu aduce niciun fel de argumente în susținerea contestației, drept pentru care aceasta **va fi respinsă ca nemotivată** pentru TVA aferent sumelor de .X. lei reprezentând TVA din facturi cazări personal neangajat, .X. lei reprezentând TVA pentru o parte din mărfurile acordate gratuit si .X. lei reprezentand TVA aferenta facturilor emise si neinregistrate.

5.6. Referitor la taxa pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), în perioada 2004-2008, Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligatia să colecteze TVA pentru sumele înscrise în evidența contabilă drept perisabilități, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente prevăzute de reglementările legale.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat documentele justificative de înregistrare a perisabilităților prevăzute în H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare. Nu a prezentat documente prevăzute de reglementările legale pentru justificarea sumelor înscrise în evidența contabilă drept perisabilități.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.128 alin.1), art.137 alin.1 lit.a) și ale art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și drept urmare au colectat TVA suplimentară, pentru perisabilități considerate eronat deductibile de către societate și nedeductibile de către organele de inspecție fiscală astfel:

- anul 2004 suma de .X. lei;
- anul 2005 suma de .X. lei ;

- anul 2006 suma de .X. lei ;
- anul 2007 suma de .X. lei ;
- anul 2008 suma de .X. lei.

Societatea, în susținerea cauzei, argumentează că: *”inspecția a considerat eronat ca nedeductibilă suma reprezentând perisabilități nedeductibile fiscal, din punct de vedere al TVA în sumă de .X. lei în anul 2004, .X. lei în anul 2005, încadrarea acestora la prevederile art.128 alin.1), art.137 alin.1 lit.a) și ale art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, făcându-se în mod eronat deoarece bunurile nu s-au transferat către o altă persoană, și deci nu au făcut obiectul unei tranzacții de vânzare.”*

De asemenea, societatea mai susține următoarele: *“constatarea că nu s-au prezentat documente justificative de înregistrare a perisabilităților conform H.G nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, este eronată deoarece cheltuielile nedeductibile declarate de societate la anul 2004 în sumă de .X. lei reprezintă stocuri de marfă degradată calitativ care îndeplinesc condițiile art.128 alin.9 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Aceeași situație se prezintă și pentru anul 2005, valoarea stocurilor de marfă degradată calitativ stabilită fiind de .X. lei. În anul 2006 valoarea stocului de marfă degradată calitativ stabilită fiind de .X. lei, și a fost încadrată în mod eronat de către inspecția fiscală la perisabilități nedeductibile din punct de vedere al TVA. Pentru anii 2007 și 2008, societatea solicită admiterea contestației pentru perisabilități nedeductibile în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei deoarece, încadrarea acestora la prevederile art.128 alin.1), art.137 alin.1 lit.a) și a art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, făcându-se în mod eronat deoarece bunurile nu s-au transferat către o altă persoană, și deci nu au făcut obiectul unei tranzacții de vânzare.”*

In drept, potrivit prevederilor art.128 alin.1, art.137 alin.1 și art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.128 Livrarea de bunuri

“ (1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

Art.137 alin.1

Baza de impozitare pentru operațiuni în interiorul țării

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

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

ART. 140

Cota standard și cota redusă

“(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei obligația de colectare a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în baza prevederilor art. 128 alin. 1 din Codul fiscal, ceea ce presupune că marfa în cauză reprezintă o livrare de bunuri de la proprietar către altă persoană, fără a face dovada existenței unei asemenea tranzacții, dar în același timp a încadrat cheltuiala în cauză și în categoria stocurilor de marfă degradată calitativ.

Având în vedere că, din constatările organelor de inspecție fiscală nu reiese cu claritate încadrarea modului de stabilire a perisabilităților și a colectării taxei pe valoarea adăugată suplimentară, în baza prevederilor art. 94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

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

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

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale “, urmează să analizeze starea de fapt fiscală.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 edificatoareale fiecarui caz”*, iar conform art.65 alin.2 *“ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

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.

Prin urmare, se va face aplicatiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: ***“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”***.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspectie fiscala nr..X./21.06.2010, privind suma totală de **.X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) reprezentând TVA colectată suplimentar stabilită aferenta cheltuielilor cu perisabilitatile**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

5.7. Referitor la taxa pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), aferentă cheltuielilor de protocol, în perioada 2004-2006,

Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligatia colectării acestei taxe, în condițiile în care societatea a depășit pentru cheltuielile de protocol limitele legale admisibile.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. nu a colectat TVA pentru cheltuielile de protocol care depășesc limitele legale admisibile, organele de inspecție fiscală stabilind că societatea a încălcat prevederile art.6 alin.11 lit.a) și alin.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, și ca urmare a calculat TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei, astfel:

- anul 2004 suma de .X. lei;
- anul 2005 suma de .X. lei;
- anul 2006 suma de .X. lei.

Societatea, în susținerea cauzei, argumentează că: “ **încadrarea făcută de organele fiscale este eronată, respectiv articolele invocate în Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere nu constituie baza legală pentru anul 2004, nu existau în codul fiscal și norme și au fost introduse prin H.G. nr.1861/21.12.2006 cu aplicabilitate de la 01.01.2007 – nu se menționează decontul de TVA la care a fost stabilită TVA colectată suplimentar.**”

În drept, conform prevederilor art.128 alin.(9) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

De asemenea, la pct.7 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicarea prevederilor art.128 alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin (3)-(5) se determina pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizarile, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat

dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.
Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizari din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că, cheltuielile de protocol, în scopul acțiunilor de protocol nu reprezintă livrare de bunuri, însă depășirea limitelor legale a cheltuielilor de protocol constituie livrare de bunuri, iar persoana impozabilă are obligația colectării TVA dacă pentru aceste bunuri s-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Pentru determinarea cuantumului cheltuielilor de protocol, la art.21 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit ” coroborate cu prevederile pct.33 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“ 33. Baza de calcul la care se aplica cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementarilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amanat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”

Din interpretarea acestor prevederi legale se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol este deductibilă numai în situația în care respectivele cheltuieli se încadrează în plafonul în care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, iar pentru cheltuielile de protocol care depășesc limita legală, contribuabilul avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de protocol care depășesc limita legală, fapt pentru care în temeiul art. 216 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată potrivit carora contestația poate fi respinsă ca **“neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru TVA colectată în sumă de .X. lei, va fi respinsă ca neîntemeiată.**

5.8. Referitor la taxa pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), aferentă cheltuielilor cu cedări de active, în perioada 2004-2007, Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligatia colectării acestei taxe, în condițiile în care organele nu au stabilit situatia de fapt în ceea ce privește valorificarea activelor cedate.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. nu a colectat TVA pentru partea din valoarea neamortizată a mijloacelor fixe vândute, organele de inspecție fiscală stabilind că societatea a încălcat prevederile art.137 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,și pct. 18 alin.4 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, și ca urmare a calculat TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei, astfel:

- anul 2004 suma de .X. lei;
- anul 2005 suma de .X. lei ;
- anul 2006 suma de .X. lei ;
- anul 2007 suma de .X. lei.

Societatea, în susținerea cauzei, argumentează că: **“baza legală menționată de echipa de inspecție fiscală în RIF și decizia de impunere și anume art. 137 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,și pct. 18 alin.4 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal nu este în vigoare pentru stabilirea TVA suplimentar pentru anii 2004, 2005, 2006, ci intră în vigoare la 01.01.2007 prin H.G. nr.1861/21.12.2006. Menționăm că vânzarea sub valoarea rămasă neamortizată a unui mijloc fix nu presupune colectarea de**

TVA chiar dacă a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil în anul 2004, 2005, 2006.”

In drept, potrivit prevederilor art.137 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Art. 137

Baza de impozitare pentru operațiuni în interiorul țării

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

b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) și (5). Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achiziție sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme;, coroborat cu pct.18 alin.4 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

“(4) În sensul art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, altele decât bunurile imobile, este constituită din valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă, dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate, în cazul bunurilor constatate lipsă din gestiune. Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero sau, după caz, valoarea imputată, în cazul lipsurilor imputabile.”

Astfel, din analiza temeiului de drept pe care se întemeiază constatările organelor fiscale în ceea ce privește colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă activelor cedate, reiese că acesta a fost încadrat la art. 137 alin. 1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deși acest temei poate fi invocat abia începând cu data de 01.01.2007, deși s-a constatat obligativitatea societății de calculare a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 2004 – 2007. Întrucât, pentru colectarea taxei pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2004 – 31.12.2006 sunt aplicabile prevederile art. 137 alin. 1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt de altfel invocat și de contestatoare, se reține că temeiul de drept invocat de organelle de inspecție fiscală este eronat.

În acest sens, potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

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, 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;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai 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 edificatoarele fiecarui caz”, iar conform art.65 alin.2 “ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

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.

Prin urmare, se va face aplicatiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspectie fiscala nr..X./21.06.2010, privind suma totală de .X. lei (.X.

lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) reprezentând TVA colectată suplimentar stabilită aferentă cheltuielilor cu cedări de active, în perioada 2004-2007, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

5.9. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei +.X. lei), aferentă veniturilor aferente facturilor achiziționate, în perioada 2004-2008, *Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligatia colectării acestei taxe, în condițiile în care ulterior inspecției fiscale contestația a prezentat, în susținerea contestației, probe noi constând în reconstituirea facturilor fiscale care au făcut obiectul estimării.*

În fapt, în perioada 2004-2008 S.C. .X. S.R.L. nu a putut demonstra modul de utilizare a facturilor achiziționate și drept urmare organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor calculând o valoare medie pe fiecare factură pe baza totalului aferent coloanei « valoare fără TVA » ce corespunde cotei de 19% înscrisă în jurnalul de vânzări lunar împărțit la numărul de facturi emise și înscrise în fiecare lună în jurnalele de vânzări aferente anilor 2004-2008, ceea ce a determinat majorarea profitului impozabil și a colectării de TVA suplimentară, astfel :

- anul 2004 suma de .X. lei;
- anul 2005 suma de .X. lei ;
- anul 2006 suma de .X. lei;
- anul 2007 suma de .X. lei ;
- anul 2008 suma de .X. lei.

În susținerea cauzei, societatea argumentează că : *“Organul de control a încadrat diferența de TVA suplimentar stabilită la prevederile art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fără a preciza și baza legală aplicabilă TVA Titlul VI din Codul fiscal respectiv temeiul de drept care a stat la baza diferenței de TVA. De asemenea, motivele arătate în contestație în ceea ce privește determinarea eronată a impozitului pe profit prin estimare sunt valabile și în ceea ce privește determinarea TVA aferentă.”*

Societatea susține că, estimarea bazei este nelegală deoarece nu s-a demonstrat că lipsa respectivelor facturi reprezintă tranzacții comerciale care ar fi generat venituri firmei. Pentru aceasta trebuiau luate în considerare și alte elemente, să se efectueze controale încrucișate și în acest mod puteau organele de inspecție fiscală să descopere tranzacțiile în contabilitatea altor firme cu care S.C. .X. S.R.L. colabora ceea ce nu este cazul. Volumul mare de activitate al firmei și utilizarea acestor documente la punctele de lucru a îngreunat punerea la dispoziție a stocului de astfel de documente cu regim special, iar lipsa unora dintre ele nu a însemnat utilizarea neapărat în tranzacții comerciale ci au rămas depozitate la unul din punctele de lucru în stoc.

Prin completare cu adresa nr..X./30.11.2010 la contestația depusă inițial, societatea pentru a demonstra buna-credință, prin administratorul său, a demarat procedura de reconstituire a facturilor lipsă, distruse sau pierdute. În derularea acestui demers s-au recuperat 528 facturi neutilizate, facturi care nu se aflau la sediu în momentul inspecției fiscale.

În drept, potrivit prevederilor art.67 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.

Totodată, potrivit prevederilor pct.65.1 lit.d din H.G. nr.1050/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”

În același act normativ pct.65.2 precizează:

“ Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Față de aceste prevederi legale rezultă că estimarea bazei de impunere se realizează în situația în care organele de inspecție fiscală nu pot determina mărimea acesteia.

O astfel de situație poate fi cea în care au dispărut evidențele contabile și fiscale. Organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției și informații referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, vor avea în vedere datele și informațiile despre contribuabilii cu activități similare.

De asemenea, la prevederile art.25 (pentru perioada 2004-14.01.2005) și ulterior art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare, potrivit reglementărilor emise în acest scop.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale art.12 din anexa nr.1B “ Norme metodologice pentru întocmirea și utilizarea formulalelor comune privind activitatea financiară și contabilă” din H.G. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formulalelor comune privind întocmirea și utilizarea acestora, valabil până la 01.01.2007, potrivit cărora:

“ Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de înscriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.”

Tinând cont de prevederile legale menționate mai sus, în condițiile în care documentele contabile au fost pierdute, distruse sau sustrase, societatea avea obligația de a le declara nule la Monitorul Oficial al României și la organele fiscale.

Astfel, se reține ca, societatea până la data efectuării inspecției fiscale nu a întreprins demersurile impuse de legiuitor în cazul pierderii unor documente cu regim special.

Se reține din documentele depuse de societate în completare, la contestația inițială, faptul că, societatea a întreprins demersuri prin care s-au recuperat 528 facturi neutilizate, facturi care nu se aflau la sediu în momentul inspecției fiscale.

Tinând cont de cele enunțate anterior precum și de faptul că organele de inspecție fiscală au estimat baza de impunere și pentru aceste facturi fiscale, se reține că organele de soluționare nu se pot pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care nu se cunoaște influența veniturilor impozabile estimate aferente facturilor fiscale reconstituite la calculul profitului impozabil și deci la stabilirea TVA suplimentară.

Potrivit art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (2) Inspectoria fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-menționat *”Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va*

avea în vedere toate circumstanțele edificatoareale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.2 “ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărui cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Prin urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, privind suma totală de **.X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei +.X. lei)**, reprezentând TVA colectată suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

5.10. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), aferentă veniturilor neînregistrate (facturi anulate) în perioada 2004-2007, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării acestei taxe, în condițiile în care ulterior inspecției fiscale societatea a prezentat, în susținerea

contestației, probe noi constând în confirmarea faptului că respectivele facturi nu sunt înregistrate în sistemul contabil al clienților.

În fapt, în perioada 2004-2007 S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat echipei de inspecție fiscală exemplarul albastru, ceea ce a determinat majorarea profitului impozabil și a colectării de TVA suplimentară, astfel :

- anul 2004 suma de .X. lei;
- anul 2005 suma de .X. lei ;
- anul 2006 suma de .X. lei;
- anul 2007 suma de .X. lei.

În susținerea cauzei, societatea argumentează că : *“organul de control nu a menționat temeiul de drept, respectiv legislația aplicabilă în acest caz.”*

Pentru a demonstra că a fost o simplă culpă prin imprudență din partea prepușilor societății, iar respectivele facturi chiar au fost anulate, societatea a făcut demersuri către clienți pentru a confirma faptul că respectivele facturi nu sunt înregistrate în sistemul lor de contabilitate, atașând în acest sens adresele de corespondență din care reiese că aceste facturi au fost anulate.

În drept, potrivit prevederilor art.134 alin.1 și alin.2 pentru perioada 2004-2006, iar începând cu 01.01.2007 art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată

ART. 134

“Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

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

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și /sau în momentul prestării serviciilor, concomitent cu exigibilitatea care este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

De asemenea, potrivit prevederilor art.43 alin.2 lit.e) și lit.f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente :

f) temeiul de drept;”

Se retine că, prin contestatie, S.C. .X. S.R.L. susține următoarele: „*ca organele de inspecție fiscală nu au menționat temeiul legal în baza căruia într-o atare situație se procedează la reîntregirea profitului și nu la reconstituirea exemplarului pierdut.*”

Asa cum rezulta din analiza Raportului de inspectie fiscala nr..X./21.06.2010, a anexelor acestuia, precum si a Deciziei de impunere nr..X./23.06.2010 în care au fost calculate obligatiile fiscale, rezultă ca organele de inspectie fiscală nu au precizat temeiul legal, rezumându-se la constatarea că societatea nu a făcut dovada anulării prin prezentarea celor 3 exemplare (în special a exemplarului albastru reprezentând originalul care pleacă la client).

Așa cum prevede articolul de lege susmentionat, organele de inspectie fiscala erau obligate sa precizeze motivele punctual temeiul de drept care se incadreaza in actele normative in vigoare in perioada verificata, masurile dispuse si calculul obligatiilor fiscale.

Din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr..X./21.06.2010, se retine că, la cap.III.10. „**Taxa pe valoarea adăugată**” organele de inspectie fiscală au menționat ca bază legală pentru efectuarea inspecției fiscale – Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere că, organele de inspectie fiscală nu au precizat punctual și in cuprinsul constatărilor pe fiecare an în parte la stabilirea taxa pe valoarea adăugată, temeiul legal în baza caruia au reintregit impozitul pe profit referitor la aceste venituri și au stabilit TVA colectată suplimentar, organele de solutionare nu se pot pronunța asupra sumei de .X. lei reprezentând TVA aferentă veniturilor neînregistrate aferente facturilor anulate de societate în perioada aprilie 2004 - decembrie 2007, astfel cum a fost calculată, prin anexa nr.30 la Raportul de inspectie fiscală.

Astfel, suma de .X. lei reprezentând venituri neînregistrate aferente facturilor anulate de societate în perioada aprilie 2004- decembrie 2007 trebuie analizata prin prisma prevederilor legale in materie, organul fiscal trebuie sa depună 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 în parte și de limitele prevazute de lege.

Astfel, în temeiul art. 94 alin. 2) și alin. 3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Potrivit art. 7 alin. 2) din același act normativ:

“2”) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, **privind suma totală .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) reprezentând TVA colectată aferentă veniturilor neînregistrate aferente facturilor anulate de societate în perioada aprilie 2004 - decembrie 2007**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

5.11. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Agentia Naționala de Administrare Fiscală, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligatia colectării acestei taxe, rezultată din valorificarea Notei de constatare nr..X./05.04.2007, în condițiile în care această sumă a fost preluată de organele de inspecție fiscală fără a analiza situația de fapt existentă.

În fapt, societatea a fost verificată în anul 2006 conform Notei de constatare nr..X./05.04.2007 încheiată de comisari ai Gărzii Financiare a județului .X.. Din verificarea realității tranzacțiilor pe lanțul importator – comerciant organele au constatat că S.C. .X. S.R.L. a livrat din depozitul Crevedia marfă către societăți fictive. În urma comparării prețurilor medii de vânzare către societăți existente cu prețurile medii de vânzare către societăți fictive, organele de control au stabilit că prin înregistrarea unor facturi de vânzare către clienți fisctivi la prețuri sub nivelul celor practicate în realitate, organele de control ale Gărzii Financiare au stabilit o taxă pe valoarea adăugată sustrasă în sumă de .X. lei. La data inspecției fiscale Nota de constatare nr. .X./05.04.2007 încheiată de comisari ai Gărzii Financiare a județului .X. nu a fost înregistrată în evidența contabilă a societății și nici în fișa pe plătitor, această sumă fiind preluată de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010.

Prin completarea la contestația inițială, contestatoarea susține că: *“organele de control ale Gărzii Financiare, greșit au făcut aplicarea legii în această situație, deoarece Legea nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism, cuprinde la art.8 o enumerare limitativă și exhaustivă cu privire la categoriile de societăți și institutii care cad sub incidența legii, aceasta adresându-se cu precădere instituțiilor care desfășoară activități financiare sau agenților economici care au ca obiect activități care implică un risc deosebit în sensul legii. Chiar dacă mergem pe raționamentul organelor fiscale și reținem o obligație în sensul celor prevăzute de legea spălării banilor în sarcina agenților economici, aceasta este o obligație de diligență, nicidecum una de rezultat.”*

Societatea mai susține faptul că: *“a desemnat o persoană cu responsabilități în aplicarea Legii nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism, al cărui nume a fost comunicat Oficiului Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor potrivit art.14 din lege, iar în vederea realizării obligațiilor prevăzute de lege, s-a instituit un sistem de control intern pentru controlul operațiunilor financiare suspecte de a facilita spălarea banilor ori finanțarea actelor de terorism, urmând să informeze despre acestea instituția publică specializată, respectiv Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor.”*

De asemenea, societatea susține că pe parcursul desfășurării activității, reprezentanții societății nu au sesizat nimic suspect cu privire la desfășurarea relațiilor comerciale cu anumiți clienți, iar o parte din clienții cu care a

desfășurat relații comerciale și care nu sunt înregistrați la Registrul Comerțului nu reprezintă obligație în sarcina societății.

Mai mult, societatea susține că în conformitate cu prevederile art. 65 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii și că atâta vreme cât organele de inspecție fiscală nu au cercetat fondul dreptului reținut în P.V. nr. .X./05.04.2007, consideră că nu erau îndrituiți să rețină această sumă în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.06.2010.

În drept, potrivit prevederilor art. 11. alin. 3) și alin. 5) din Hotărârea Guvernului nr. 1324/2009 privind organizarea și funcționarea Gărzii Financiare, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Procesele-verbale prevăzute la art. 9 alin. (4) și (5) pot cuprinde evaluări ale prejudiciului fiscal, pe baza stabilirii implicațiilor fiscale determinate de sustragerea de la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume de natură fiscală datorate bugetului general consolidat, fără calcularea de obligații accesorii acestora, și **nu constituie titluri de creanță fiscală.***

(5) Valorificarea constatărilor privind starea fiscală, înscrise în procesele-verbale, se face în condițiile stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, un exemplar al procesului-verbal fiind comunicat organului fiscal competent în gestionarea dosarului fiscal al contribuabilului.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 65 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Potrivit art. 109 alin. 1 din același act normativ:

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

Din textele de lege invocate, se reține că organele de control ale Gărzii Financiare nu pot stabili sume suplimentare în sarcina contribuabililor, actele de control încheiate de aceste organe nefiind titluri de creanță, pentru a

putea fi valorificate acestea urmând a fi transmise organelor fiscale competente care gestionează dosarul fiscal al contribuabilului.

Însă, organele fiscale nu pot valorifica actele de control decât pe bază de constatări proprii ca urmare a verificării stării de fapt existente.

Se reține, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010 că organele de inspecție fiscală au preluat suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent bazei impozabile în sumă de .X. lei stabilită prin Nota de constatare nr..X./05.04.2007 încheiată de comisarii Gărzii Financiare a județului .X., cu precizarea că actul Gărzii Financiare nu a fost înregistrată în evidența contabilă a societății și nici în fișa analitică pe plătitor.

Având în vedere argumentele pe care le aduce în susținere societatea, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au preluat în raportul de inspecție fiscală constatările comisariilor Gărzii Financiare .X., considerând că prin modul de operare al contestatoarei aceasta a avut ca scop diminuarea unor obligații bugetare (impozit pe profit și TVA) aferente unor operațiuni nereale de retur marfă între depozitele societății menite să acopere în fapt lipsuri nejustificate de mărfuri în gestiunile depozitelor societății, acestea aveau obligația motivării deciziei de impunere contestată pe bază de constatări proprii.

Astfel, în temeiul art. 94 alin. 2) și alin. 3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

- d) solicitarea de informații de la terți;
- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;
- g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
- h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
- j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
- k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Potrivit art. 7 alin. 2) din același act normativ:

2”) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

Având în vedere textele de lege invocate, se reține că pentru stabilirea stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze propriile constatări, nefiind suficient preluarea constatărilor din actul de control încheiat de comisarii Gărzii Financiare.

Având în vedere cele menționate, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza

raportului de inspecție fiscală nr. .X./21.06.2010, privind suma totală .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată rezultată din valorificarea Notei de constatare nr..X./05.04.2007 încheiată de comisarii Gărzii Financiare .X., urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

6. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată în sumă totală de .X. lei de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010, *cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de întârziere aferente TVA datorată bugetului de stat în condițiile în care pentru TVA în sumă de .X. lei a fost respinsă ca neîntemeiată, pentru TVA în sumă de .X. lei a fost respinsă ca nemotivată, s-a admis pentru TVA în sumă de .X. lei și pentru TVA în sumă de .X. lei a fost desființată.*

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, contestată în întregime de societate și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.114, art.115 și art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în cursul anilor 2004 și 2005:

Art.114 Penalități de întârziere

“ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Art.115 Dobânzi

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

Art.120 Penalități de întârziere

“ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

În conformitate cu dispozițiile art.VI alin.2 din Legea nr.210/2005 privind aprobarea O.G. nr.20/2005 pentru modificarea și completarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

Art.VI “1) La data de 1 ianuarie 2006 se abrogă art.120 din Codul de procedură fiscală.

2) In toate actele normative în care se face referire la noțiunile de dobânzi și/sau penalități de întârziere aceste noțiuni se înlocuiesc cu noțiunea de majorări de întârziere.”

De asemenea, conform prevederilor art.119 și art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Art.119 Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

Art.120 Majorări de întârziere

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

Se reține că, stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Având în vedere că la cap.5 punctele: 5.1,5.2,5.6,5.8,5.9,5.10,5.11 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 pentru TVA în sumă de **.X. lei**, iar la cap.5 punctele: 5.4,5.5,5.7, s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru TVA în sumă de **.X. lei**, la cap.5 punctul 5.3 s-a admis contestația pentru TVA în sumă de **.X. lei**, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente TVA având în vedere

că acestea nu pot fi defalcate, urmând a fi recalulate, ținându-se cont că pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată acestea sunt datorate de contestatoare, iar pentru cele aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a admis contestația acestea nu sunt datorate de contestatoare.

Prin urmare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 ” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./21.06.2010 pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art. 216 alin.1, alin. 2 și alin. 3 din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 2.4, pct. 12.1 lit. a) și lit. b) și pct. 12.7 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit;

.X. lei – TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit;

.X. lei - TVA.

3. Admiterea contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. și anularea Deciziei de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit;

.X. lei - TVA

4. Desființarea Deciziei de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

.X. lei - TVA;

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;

.X. lei - impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente;

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din Romania de persoane juridice nerezidente în sumă de, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza, pe aceeași perioadă și pentru aceleași debite și accesorii, în funcție de cele precizate în cuprinsul deciziei.

5. Anularea Deciziei de impunere nr..X./23.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit înscris eronat ca obligație de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,

X