



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DOSAR NR. 22/2011

DECIZIA NR. 30/30.06.2011

privind soluționarea contestației depusă de **SC R. SRL**, cu sediul în loc. B., str. I., , nr... bl. , et. , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. /27.01.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF în legătură cu contestația formulată de SC R. SRL din B. str. I., nr..., bl... etaj ... jud.Bistrita-Nasaud, CUI, înregistrată la Registrul Comertului sub nr. J06/.../..., cu ultimul domiciliu procesual în C.-N., C.D., nr...-..., ap...., C , jud.C., sediul profesional al avocatului ales (fila nr. 125).

Prin decizia de impunere nr. .../24.09.2009 (filele 264-270, dosar 46) s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în cuantum de lei, constând în:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei
- majorari de intarziere aferente taxei în suma de ... lei
- impozit pe profit în sumă de ... lei
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei,
- impozit pe veniturile din dividende în sumă de ... lei
- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende în suma de ... lei
- impozit pe veniturile obtinute din România de nerezidenți în suma de ... lei
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți în suma de lei.

Prin Decizia nr. .../ 09.12.2010 (filele 428-438, dosar 46), ca urmare a cererii depusă de SC R. SRL B., în temeiul art. 214 alin. (2) din Codul de procedură fiscală s-a suspendat soluționarea contestației formulată de aceasta împotriva deciziei de impunere nr. .../24.09.2010 înregistrată la D.G.F.P. Bistrița sub numărul .../13.05.2010, pentru suma de **.... lei**, constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, impozit pe profit în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice în sumă de lei și majorări de întârziere aferente de lei, până la înlăturarea motivelor care împiedică analiza pe fond a contestației, urmând ca după depunerea documentelor probatorii și la cererea contestatarei, procedura de soluționare să fie reluată.

În temeiul art. 214 alin. (2) lit. a) din Codul de procedură fiscală , prin aceeași decizie a fost suspendată soluționarea cauzei pentru suma de lei reprezentând venituri din dividende (.... lei) și accesorii aferente (.... lei).

Constatându-se că suma de lei reprezentând impozit pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, a fost nelegal impusă, prin decizia de soluționare nr. .../09.12.2010 s-a admis acest capăt de cerere.

Cu adresa nr. .../20.01.2011, SC R. SRL B. solicită repunerea pe rol a contestației transmițând organului de soluționare documente justificative cuprinse în vol I-III (filele 1-529), dosar 22 (filele 1-87) și vol. VI (88-337), solicitate prin adresa nr. .../23.06.2010 (fila 399, dosar 46) și adresa .../19.07.2010 (fila 402, dosar 46).

Cu adresa nr. .../23.02.2011 (fila 89-110), s-a solicitat petentei precizarea concretă a cuantumului impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată, a impozitului pe veniturile din România a persoanelor nerezidente contestate, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente.

În data de 6.05.2011 SC R. SRL, prin adresa înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. (filele 115-124) reiterează aceleași aspecte ca și în adresa privind solicitarea de repunere pe rol a contestației, indicând sumele contestate pe categorii de obligații fiscale, precizând că pentru diferențele dintre sumele contestate și cele stabilite de organul de control se renunță la contestație.

Potrivit precizărilor petentei sumele contestate sunt următoarele:

- taxa pe valoarea adăugată lei
- majorări de întârziere aferente taxei lei
- impozit pe profit lei
-majorări de întârziere aferente lei
-impozitul pe veniturile nerezidenților lei
- majorări de întârziere aferente	<u>.....lei</u>

TOTAL lei

Sumele pentru care petenta renunță la contestație sunt următoarele :

-taxă pe valoarea adăugată lei
-majorări de întârziere aferente lei
-impozit pe profit lei
-majorări de întârziere aferente	<u>..... lei</u>

TOTAL lei

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr./24.09.2009 (filele 41-43) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală Cluj s-au stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă totală de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe profit în sumă de

..... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice în sumă de lei , majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Precizăm că sediul social al SC R. SRL a fost mutat, începând cu luna iulie 2009, din localitatea D. în localitatea B., dar potrivit *Acordului privind delegarea de competență nr./19.08.2009* (fila 256A, dosar 46), inspecția fiscală demarată de organele competente din cadrul D.G.F.P. C. a fost finalizată de aceeași echipă.

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr./24.09.2009 (filele 209-246, dosar 46), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală și a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

Așa cum rezultă din cuprinsul raportului, inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a adresei nr./CJ/01.06.2009 întocmite de Garda Financiară secția Cluj, înregistrată la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj sub nr./01.06.2009, prin care s-a solicitat stabilirea corectă a obligațiilor fiscale ale SC R. SRL B. (fila 94), menționându-se că un exemplar al notei de constatare nr. .../20.05.2009 (filele 1-101-vol III) a fost transmis către Parchetul de pe lângă Judecătoria Dej (filele 384-388).-

Potrivit constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală, rezultă următoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit :

Potrivit raportului de inspecție fiscală societatea a înregistrat în perioada verificată (01.05.2004-31.05.2009) diverse cheltuieli considerate de către organul de inspecție nedeductibile fiscal, cheltuieli care au diminuat în mod nelegal profitul impozabil și implicit impozitul pe profit cu suma de **.... lei** (.... lei+.... lei). Următoarele categorii de cheltuieli au fost considerate nedeductibile:

A.1) cheltuieli cu diurna in suma totala de 21.896 lei, acordată unor persoane care nu au calitatea de salariat, încălcându-se prevederilor art.21 alin 3 lit.b) Cod fiscal republicat;

A.2) cheltuieli cu materialele de construcții in suma totala de lei, reprezentând ciment, adeziv, gips carton, plăci azbociment. Întrucât petenta nu a prezentat documente din care să reiasă necesitatea efectuării unor lucrări de reparații sau investiții, locația unde au fost utilizate sau scopul pentru care au fost achiziționate, organul de inspecție a considerat că aceste cheltuieli trebuiau să fie înregistrate ca și investiții în curs și amortizate conform prevederilor art.24 alin 1 si 2 din Codul fiscal;

A.3) cheltuieli cu chirii in suma totala de lei, înregistrate în contabilitate numai pe bază de factură, fără contracte sau alte documente justificative din care să rezulte necesitatea lor, încălcându-se prevederile art. 21 alin 4 lit. f) din Codul fiscal

A.4) cheltuieli personale în sumă totală de lei (mașină spălat, mese servite, băuturi alcoolice, haine, etc.), încălcându-se prevederile art.21 alin 4 lit.e) din codul fiscal;

A.5) cheltuieli cu prestari de servicii in suma totala de lei (... lei + lei), pentru care societatea nu a justificat necesitatea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile. Întrucât nu au fost prezentate documente justificative referitoare la realitatea acestor prestări și anume, contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru, devize de lucrări, etc., organul de control a considerat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin 4 lit. m) Cod fiscal și prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004. De asemenea, s-au constatat neconcordanțe între sumele facturate de prestatori și sumele contractate , fără a avea la bază documente justificative : ex. conform contractului cu SC I. SRL pentru depozitare și păstrare de bunuri, deși suma înscrisă în contract era de 2.500 lei, în luna septembrie 2005 s-a facturat lei, în luna noiembrie 2005 s-a facturat lei, iar în luna decembrie lei. Un alt aspect constatat a fost înregistrarea în contul 628 a chiriei (în cuantum de lei) achitate pentru un autoturism utilizat de asociatul unic al firmei, fără documente justificative privind necesitatea și oportunitatea deplasărilor;

Cheltuieli cu serviciile intracomunitare înregistrate în contul 628 (cuprinse în anexa 2A la raportul de inspecție fiscală), nu au avut la bază documente din care să rezulte ce servicii au fost prestate, încălcându-se prevederile art. 21, alin. (1)și alin. (4), lit. m) din Codul fiscal.

A.6) cheltuieli cu transportul si cazarea in tara si strainatate in suma totala de lei, fără a avea la bază documente justificative legal și corect întocmite (ordine de deplasare semnate și ștampilate), încălcându-se prevederilor art. 21 alin. (2) lit.e) din Codul fiscal , precum și prevederile pct. 46 din HG 1860/2006 modificat prin HG 1677/2008 și prevederile OMFP 1850/2004, privind registrele și formularele financiar-contabile, respectiv Ordinul 3512/2008 aplicabil începând cu ianuarie 2009.

A.7) cheltuieli cu bilete de avion in suma totala de lei, care nu au avut la bază ordine de deplasare, iar majoritatea facturilor nu conțineau date referitoare la delegat, în vederea identificării persoanei care a călătorit și în ce scop, încălcându-se prevederilor art.21 alin 2 lit.e) din Codul fiscal;

A.8) cheltuieli cu transporturile în sumă totală de lei, fără să aibă la bază documente din care să rezulte că aceste transporturi au fost efectiv prestate, iar la transporturile externe nu s-a putut determina la ce achiziție sau livrare intracomunitară se referă, fiind încălcate prevederile art.21 alin. (4) lit. m) Cod fiscal republicat

A.9) cheltuieli care nu au la bază documente justificative în sumă totală delei, încălcându-se prevederile art.21 alin (4) lit. f) din Codul fiscal. În această categorie au fost incluse cheltuieli înregistrate fără nici un document, cheltuieli înregistrate pe baza extrasului de cont fără factură, cheltuieli ce au la bază documente în xerocopie sau documente cu date eronate;

A.10) alte cheltuieli nedeductibile in suma de lei, reprezentând drepturi vamale achitate în contul clientului, fiind încălcate prevederile art.21 alin 4 lit.f) din Codul fiscal;

A.11) cheltuieli sociale peste limita legala in suma de lei, încălcându-se prevederile art.21 alin. (3) lit.c) al Codului fiscal

Pentru perioada verificata, situatia privind cheltuielile considerate nedeductibile fiscal, in suma de lei, se prezinta astfel :

- pentru perioada 01.05.2004-31.12.2004, suma de lei care a condus la stabilirea unei diferente suplimentare de impozit pe profit in suma de lei

- pentru anul 2005, suma de lei care a condus la stabilirea unei diferente suplimentare de impozit pe profit in suma de lei

- pentru anul 2006, suma de lei reprezinta baza pentru stabilirea unei diferente suplimentare de impozit pe profit in suma de lei

- pentru anul 2007, suma de lei stabilindu-se o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de lei

- pentru anul 2008, suma de lei care a condus la stabilirea unei diferente suplimentare de impozit pe profit in suma de ... lei

Suma de ... lei, pana la nivelul sumei lei reprezentand diferenta suplimentara de impozit pe profit stabilita pentru anul 2008 se datoreaza calculului eronat al impozitului pe profit efectuat de societate (petenta stabilind un impozit pe profit in suma de lei in loc de 31.088 lei)

- pentru perioada 01.01.2009-31.05.2009, suma de lei cu care a fost influențată pierderea realizata de societate, stabilindu-se o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de lei

Pentru nevirarea în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei , au fost calculate dobânzi în sumă delei în baza prevederilor art. 120, alin. (2), lit. c) din Codul de procedură fiscală și penalități în sumă de lei în baza prevederilor OG 26/2001, republicată.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală organele de control au stabilit în sarcina SC R. SRL taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în cuantum de lei, astfel:

B.1) Taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de lei , în componența căreia intră:

- suma de lei reprezentand diferenta dintre valoarea inregistrata in facturi si valoarea din jurnalele de vanzari, precum și facturi emise si neînregistrate în jurnalul de vânzări, fiind încălcate prevederile art. 137 alin 1, respectiv art.134² alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 R .

- suma de lei reprezentand taxă pe valoarea adăugată dedusă eronat de societate de pe facturi emise în regim de taxare inversă și pentru care societatea nu a aplicat art.160¹ alin.2 lit.b) si c) din Legea nr.571/2003 R .

- suma delei reprezentand taxă pe valoarea adăugată dedusă eronat de societate de pe facturi emise în regim de taxare inversă și pentru care societatea nu a aplicat art.160¹ alin.2 c) din Legea nr.571/2003 R

B.2) Taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei reprezentand taxa dedusă in mod eronat în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ (documente in xerox copie, emise pe numele altei societati, lipsa datelor de identificare a cumparatorului, cod fiscal, sediul social etc), fiind incalcate prevederile art. 145 alin 8 lit.a), art.146 alin 1 lit.a) si art.155 alin 5 lit.e) din Legea nr.571/ 2003 R .

S-a mai constatat deducerea eronata a tva din facturi fiscale reprezentand mese servite fara sa fie insotite de bonuri fiscale fiind incalcate prevederile art.145 alin 8 lit.a) si ale art.155 alin 8 lit.e) si f) din Legea nr.571/2003 R .

De asemenea s-a constatat deducerea eronata de tva de pe documente pentru care nu s-a putut dovedi necesitatea si oportunitatea efectuarii lor, in scopul obtinerii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art.145 alin 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 R.

B.3) Taxă pe valoarea adăugată în suma de lei colectată suplimentar ca urmare a nerespectării prevederilor art. 143 alin 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 R

In urma verificarii s-a constatat ca societatea nu a detinut in toate cazurile documentele justificative respectiv : lipsa documente de transport CMR si lipsa stampilelor prevazute pe documentul de transport CMR prin care sa se faca dovada ca marfa expediata din Romania a ajuns intr-o tara comunitara .

B.4) Taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei rezultata din înregistrarea taxei deductibile pentru achizitiile intracomunitare care nu se justifica, fiind greșit aplicate prevederile art.157 alin 2 din Legea nr.571/2003 R asupra operatiunilor prevazute de art.133 alin 2 lit. h) pct.2 al Legii nr.571/ 2003 R.

In timpul controlului s-a constatat ca pentru achizitiile intracomunitare de servicii, nu s-au prezentat documente justificative de ex : contracte, situatii de lucrari sau alte documente care sa justifice prestarea efectivă a serviciilor și natura acestora .

B.5) Taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei reprezentand taxă dedusă nejustificat de societate prin incalcarea prevederilor art.157 alin 2 din Codul fiscal.

Toate achizițiile intracomunitare de bunuri, care nu au avut ca justificare documente de transport, receptii si alte documente probatorii care să certifice realitatea efectuării acestor operatiuni au fost considerate operatiuni taxabile pentru care nu sunt aplicabile dispozițiile art.157 alin 2 din Codul fiscal.

Pentru neplata la termen a sumei de lei au fost calculate accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei .

C. Referitor la impozitul pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti, s-a stabilit o diferenta suplimentara in suma totala de lei cu accesorii in suma totala de lei .

În perioada 2004-2006, s-a constatat ca societatea a achitat o serie de sume unor persoane fizice și juridice nerezidente, reprezentând contravaloarea unor servicii prestate, pentru care societatea nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală și nu a calculat impozitul pe veniturile realizate de nerezidenți încalcând astfel prevederile art.116 alin 1 din Legea nr.571/2003 R .

În ce privește obligații fiscale stabilite suplimentar, organul de control consideră ca sumele sunt corecte și legale, apreciind ca nejustificată depunerea contestației împotriva întregii decizii de impunere.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr./24.09.2009 (filele 264-270) petenta a formulat și a depus contestație prin avocat G.- F. T. (împuternicire avocațială nr. ../27.10.2009 -fila 353), înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj sub nr./28.10.2009 (filele 271-291, dosar 46). Dosarul contestației a fost completat prin referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere și transmis Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor București, sub nr./10.11.2009 (filele 292-309). Ulterior , potrivit dispozițiilor art. I, pct. 26 din O.U.G. nr. 39/2010 pentru modificarea și completarea Codului de procedură fiscală , dosarul contestației a fost transmis, spre competența soluționare, Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud, fiind înregistrat sub numărul/13.05.2010.

Din actele depuse la dosar, reținem că, inițial, petenta contestă suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe profit în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice în sumă de lei , majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Prin Decizia .../09.12.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (filele 428-429, dosar 46), a fost soluționată contestația formulată de SC R. SRL , pronunțându-se admiterea parțială a contestației pentru impozitul pe profit în sumă de lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de lei, suspendarea soluționării contestației vizând impozitul pe veniturile din dividende a persoanelor fizice în cuantum de lei și obligații fiscale accesorii în sumă de lei, până la pronunțarea unei soluții pe latură penală și suspendarea soluționării contestației pentru suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe profit în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice în sumă de ... lei , majorări de întârziere aferente în sumă de lei, până la depunerea documentelor probatorii necesare soluționării corecte și legale a cererii.

Cu adresa .../20.01.2011 (filele 89-110), SC R. SRL solicită repunerea pe rol în vederea soluționării contestației împotriva Deciziei de impunere nr./24.09.2009, pentru toate obligațiile fiscale stabilite suplimentar și suspendate prin Decizia nr./09.12.2010.

Având în vedere faptul că petenta nu a depus documente privind soluționarea pe latură penală a aspectelor legate de impozitul pe veniturile din dividende a persoanelor fizice , contestația împotriva deciziei de impunere referitoare la acest impozit și accesoriile aferente nu poate fi repusă pe rol, aspect comunicat de către organul de soluționare prin adresa/23.02.2011.

În ce privește contestația împotriva deciziei de impunere nr. .../24.09.2009 pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe profit în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile obținute

din România de nerezidenți persoane fizice în sumă de lei , majorări de întârziere aferente în sumă de lei, petenta a depus documente cu adresa .../20.01.2011 documentele care , în opinia sa, probează faptul că organul de inspecție fiscală a stabilit eronat în sarcina SC R. SRL obligații fiscale menționate.

În ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa , SC R. SRL , invocă următoarele argumente în susținerea contestației:

A. Referitor la impozitul pe profit :

În contestația depusă petenta arată că organul de control a calculat eronat impozitul pe profit, preluând în anexa 5 din anexa 6 la raportul de inspecție fiscală valori care erau exprimate în ROL și care au fost transformate eronat de organul de control în RON, prin împărțirea la 1.000 și nu la 10.000, denaturându-se astfel cuantumul cheltuielilor nedeductibile, în defavoarea contribuabilului. Pentru anul 2004, suma corectă a transformării este de lei și nu de lei, ceea ce conduce la o diferență de lei, cu consecințe asupra diminuării impozitului pe profit și a acesorilor aferente .

A.8) In privinta **cheltuielilor de transport** in suma de lei, care au generat un impozit pe profit in valoare de lei, petenta susține că organele de inspecție au ignorat prevederile art. 48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art.21 alin 4 lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt cele de : întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, parcare, transport și altele asemenea .

Prin urmare, cheltuielile cu serviciile de transport nu intra sub incidenta articolelor privitoare la incheierea de contracte și justificarea prin alte documente-CMR, documentul justificativ de transport fiind factura de transport .

Petenta arată că desfășoara o activitate de comerț pentru a cărei realizare a apelat ocazional la diverse firme de transport, enumerând peste 20 de societăți cu care a derulat astfel de tranzacții. Facturile de transport prezentate organului de control nu au fost luate în considerare, iar cheltuielile considerate ca nedeductibile in baza urmatoarei explicatii: "*transport-lipsa justificare*".

În contradicție cu organul de control, petenta susține că a prezentat documente justificative (facturi fiscale și comenzi), exemplificând în acest sens:

-fact. .../01.07.2008 emisă de SC T T SRL în sumă totală delei, din care baza impozabilă lei și taxa pe valoarea adăugată de lei, pentru care s-a întocmit comanda .../24.06.2008, CMR confirmat;

-fact./28.07.2008 emisă de SC T. T. SRL în sumă totală de lei, din care baza impozabilă lei și taxa pe valoarea adăugată de lei, pentru care s-a întocmit comanda .../25.07.2008, CMR confirmat ;

-fact. .../08.07.2008 emisă de SC T. T. SRL în sumă totală de lei, din care baza impozabilă lei și taxa pe valoarea adăugată de lei, pentru care s-a întocmit comanda .../10.06.2008, CMR confirmat ;

-fact. .../12.08.2008 emisă de T.E. în sumă totală de lei, din care baza impozabilă lei și taxa pe valoarea adăugată de lei, pentru care s-a întocmit comanda .../11.08.2008;

-fact./07.10.2008 emisă de A.T.T. în sumă totală de ... lei, din care baza impozabilă ...lei și taxa pe valoarea adăugată de lei, pentru care s-a întocmit comanda .../30.09.2008.

Referitor la acest punct petenta mai precizeaza ca in anexa 6 din raportul de inspecție fiscală, facturile aferent lunii iulie si octombrie 2008 au fost dublate de organul de control, enumerand cateva exemple de asemenea facturi .

A.5) În ceea ce privește **cheltuielile de prestari servicii**, contestatara arată că organele de control au invocat încălcarea aceluiași prevederi ale art.21 alin 4 lit. m) Cod fiscal, inasa fel ca mai sus inspectorii fiscali au ignorat art.48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal .

Așa cum reiese din conținutul acestui articol, pentru a deduce cheltuielile cu prestările de servicii, agentul economic trebuie să facă dovada necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, contractul fiind obligatoriu pentru justificarea efectiva a serviciilor numai dacă activitatea se desfășoară permanent și nu ocazional, ceea ce nu este cazul în speța de față .

Ca urmare, cheltuieli de natura transportului, reparatiilor curente etc, sunt cheltuieli ocazionale, nu au caracter permanent și în consecință sunt deductibile și justificate doar pe baza facturilor prestatorilor.

Organul de control a considerat prestarile de servicii din anexa 6 la Decizia de impunere, cheltuieli nedeductibile după cum urmează :

a) facturi de prestari servicii de la extern

Suma de lei, reprezentând facturile emise de V. L., A. I., A. R., P. S., a fost apreciată ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit însă a fost luată în considerare la impozitul pe veniturile nerezidenților stabilindu-se impozit în sumă de ... lei, majorări de întârziere în sumă de ...lei și penalități în suma de ... lei, toate sumele din anexa 28 regăsindu-se și în anexa 4.

b) facturile de comision ale firmei H., pentru lipsa contractului

Comisionarea s-a făcut în temeiul contractului/31.08.2007 după cum a precizat și organul de control în anexa 6, iar facturarea lunară s-a realizat în baza unor rapoarte de activitate care exista la sediul societății, suma totala fiind de lei cu taxă pe valoarea adăugată în cuantum de lei .

Petenta mai arată că în Anexa 2A sunt 7 facturi de prestari servicii (reparatii transformatori in garantie) de la 5 firme, ceea ce demonstrează că aceste prestări sunt ocazionale, reparatiile facandu-se doar în cazuri excepționale, iar drept urmare suma de lei este deductibila fiscal, petenta sustinand că SC R. SRL nu datoreaza impozit pe profit aferent in suma de lei cu majorari de intarziere in suma de lei .

A.6) Cât privește **cheltuieli de transport si cazare in tara si strainatate** , petenta consideră că organul de control a constatat în mod eronat că au fost încălcate

prevederile art.46 din HG nr. 1860/2006 si HG nr.1677/2008, întrucât aceste acte normative sunt aplicabile autoritatilor si institutiilor publice, iar prin urmare nu se aplica agentilor economici .

Organul de control mentioneaza ca ordinul de deplasare este prevazut ca documentul financiar contabil de catre OMFP nr.1850/ 2004 si OMFP nr.3512/2008, insa aceste acte normative cuprind toate documentele financiar contabile comune pe economie, deci cele utilizate de toate entitatile. Prin urmare, în opinia contestatarei, nu este obligatoriu ca firma sa utilizeze toate formularele mentionate, numai dacă legea o cere în mod expres .

Codul fiscal, prin art.21 alin.1 lit.e) precizeaza ca sunt deductibile cheltuielile de transport si cazare in tara si strainatate efectuate de salariatii si administratorii, fara a mai fi necesara prezentarea altor documente justificative, iar HG nr.44/2004 arata ca pentru analiza deductibilitatii cheltuielilor cu cazarea si transportul trebuie doar sa se faca dovada ca esti salariat, administrator sau ca a fost realizat profit .

Prin urmare, petenta apreciază că suma de lei este cheltuială deductibilă, fiind realizată de administrator, existând facturi justificative și nemaifiind necesare ordine de deplasare .

A.7) În privința **cheltuielilor cu biletele de avion** petenta sustine ca si aceste cheltuieli în sumă de lei, pe care le-a înregistrat în evidențele sale, sunt deductibile fiscal daca sunt aferente administratorului, nemaifiind necesara ordine de deplasare .

A.9) Referindu-se la **cheltuielile care nu au la bază documente justificative**, ci numai facturi, petenta sustine ca aceste documente exista la societate inasa nu au fost solicitate de organul de control, enumerand urmatoarele :

- Factura/14.08.2008 in suma de lei cu tva in valoare de lei de la S. C. reprezinta redeventa pentru auditarea societatii din punct de vedere al calitatii ISO, pentru care firma a emis o documentatie de audit ce se afla la sediul societatii;

- Factura .../24.11.2008 in suma de lei cu tva in valoare de lei de la B. C., firma care a realizat dosarul de implementare ISO si pentru care petenta detine intreaga documentatie justificativă la sediul societății ca document justificativ pe lângă factura emisă;

- Factura nr...../29.11.2005 în sumă de lei, emisa de Bursa Romana de Marfuri Bucuresti reprezentand comision procedura, suma deductibila fiscal pe baza facturii ca document justificativ, intrucat Bursa Romana de Marfuri nu emite alte documente pentru asemenea operatiuni;

- Facturile nr...../07.07.2006 in suma de lei si nr...../ 05.09.2006 in suma de lei, reprezinta servicii de procesare parchet, executate de catre SC A.R. SRL, beneficiarul inregistrand facturile pe contul de marfuri 371, deci operatia este inclusa in marfa, nefiind vorba de cheltuieli nedeductibile .

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În susținerea contestației sale privind stabilirea suplimentară de obligații fiscale constând în taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei, petenta prezintă următoarele argumente:

B.1) Referitor la suma de lei stabilita potrivit anexei 8 la actul de control și la suma de lei reprezentând accesorii (.... lei majorări și penalități) stabilita potrivit anexei 9, petenta susține ca organele de control nu au avut în vedere prevederile HG nr.44/2004 cu modificările aduse de HG nr.84/2005, cu referire la aplicarea art.160¹ alin 2 din Legea nr.571/2003.

Astfel, inspectorii fiscali nu aveau dreptul să calculeze TVA suplimentar, respectiv dobânzi și penalități, ci trebuiau să oblige beneficiarul să storneze taxa, să înregistreze 4426=4427 și să facă regularizarea în decontul lunii în care s-a finalizat controlul, respectiv furnizorul să storneze factura inițială (facturată greșit) și să emita o factură corectă .

Prin urmare, societatea susține ca nu datorează suma totală de lei (...+.....), pentru aplicarea incorectă a taxării inverse .

B.5) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de ...lei aferentă achizițiilor intracomunitare (conform anexei 12A), cu accesorii aferente în sumă de lei, stabilite potrivit anexei 13/A, SC R. SRL face următoarele precizări:

Pentru stabilirea acestor sume, organul de control a invocat încălcarea de către societate a prevederilor art.132¹ alin 1 Cod fiscal republicat, care se refera la definiția locului achiziției intracomunitare, fără a face referire la obligațiile beneficiarului de a justifica acest lucru, precum și a art. 157 alin 2 din Legea nr.571/2003 R, de unde rezulta ca SC R. SRL are dreptul să evalueze taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă .

În opinia petentei, au fost respectate condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art.145 alin (2) și de art.146 alin. (1), lit.e) din Codul fiscal, arătând ca pentru achizițiile intracomunitare de bunuri societatea detine facturi în original și a înregistrat taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, în decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală.

Motivele invocate de organele de control, cum ar fi lipsa CMR sau alte documente justificative, sunt în contradicție cu prevederile legale invocate de inspectorii ca fiind încălcate, în sprijinul afirmațiilor sale societatea aducând și enunțând o informare care ar avea ca sursă Ministerul Finanțelor Publice, publicată pe site-ul infotva.mfinante.ro .

B.4) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de prestări servicii emise de parteneri intracomunitari în sumă de ... lei, neadmisă la deducere, cu accesorii aferente în sumă de ... lei, stabilite potrivit anexei 12 și 13 la actul de control, petenta arată că, potrivit art.133 alin 2 lit. h) pct.2 și art.157 alin 2 din Legea nr.571/ 2003 republicată, societatea avea dreptul să deducă și să

colecteze taxă (să aplice măsurile de simplificare), organul de control rezumându-se să menționeze că : " *In timpul controlului s-a considerat nejustificata înregistrarea acestora ca si taxa deductibila, fapt pentru care s-a recalculat obligația de plata* " fără a argumenta încălcarea de către societate a unor dispoziții legale.

In consecința petenta sustine ca nu datoreaza sumele mai sus enumerate .

C) Referitor la impozitul pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti.

SC R. SRL arata ca detine la sediul societatii certificate de rezidenta fiscala pentru 3 parteneri din strainatate, respectiv pentru V. L., A. R., A. I., drept urmare nu datoreaza impozit pe veniturile obtinute de nerezidenti .

În completarea contestației, petenta a depus un raport de expertiză extrajudiciară, precum și documente justificative cuprinse în vol I-III (filele 1-529), dosar 22 (filele 1-87) și vol. VI (88-337), solicitate prin adresa nr. /23.06.2010 (fila 399, dosar 46) și adresa /19.07.2010 (fila 402, dosar 46).

În anexa 4 (filele 9-27, dosar 22) și anexa 6 (filele 1-32, vol III) petenta prezintă pentru fiecare sumă reprezentând baza de impunere a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, motivele pentru care apreciază că organul de control a procedat eronat.

În raport de cele prezentate, SC R. SRL solicită anularea a Deciziei de impunere nr. /24.09.2009 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. /24.09.2009.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din datele aflate la dosar, organele Activității de Inspecție Fiscală Cluj au stabilit în sarcina SC R. SRL, prin decizia de impunere nr. /24.09.2009, obligații fiscale totale de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe profit în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice în sumă de lei , majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. /24.09.2009, SC R. SRL a formulat contestație, prin avocat T. G.-F., înregistrată la DGFP Cluj sub nr. /28.10.2009 (filele 271-291). Contestația a fost transmisă împreună cu referatul cu propuneri de soluționare a contestației Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, organul fiscal competent, la acea dată, să soluționeze cererea, fiind înregistrată sub nr. ... /09.11.2009 (filele 292-309).

În vederea soluționării corecte și legale a contestației formulată de către SC R. SRL, Direcția Generală de Soluționare a contestațiilor a solicitat petentei, prin adresa /13.11.2009 (filele 312-313), depunerea înmputernicirii avocațiale în original, așa cum prevede pct. 175.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin HG nr. 1050/2004 coroborate cu pct. 2.2 din Ordinul

ANAF 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și completarea contestației formulate cu documente justificative privind prestările de servicii, certificate de rezidență fiscală și orice alte documente pe care le consideră necesare în soluționarea cererii și care, potrivit susținerilor petentei, există la sediul societății, dar nu au fost solicitate și analizate de organul de inspecție fiscală.

Ulterior, potrivit prevederilor pct. 26 al art. I al OUG nr. 39, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 278/28.04.2010, competența de soluționare a contestației depuse de SC R. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .../24.09.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Cluj revine DGFP Bistrița-Năsăud. În consecință, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF a transmis dosarul în cauză, biroului specializat din cadrul DGFP Bistrița-Năsăud spre analiză și soluționare, fiind înregistrat sub nr./13.05.2010.

Prin Decizia nr./09.12.2010 (filele 428-438, dosar 46) s-a admis contestația petentei pentru suma de lei, constând în impozit pe profit în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei, ca urmare a faptului că pentru anul 2004, organul de inspecție fiscală a preluat eronat suma de lei în loc de lei din anexa 6 –Situția cheltuielilor nedeductibile fiscal și TVA aferentă pentru anul 2004 (filele 184-185, dosar 46, anexe) în anexa 5- Situația pe tipuri de cheltuieli nedeductibile (filele 186-192, dosar 46, anexe), aspect confirmat de organele de control.

Prin aceeași decizie, în temeiul art. 214, alin. (2) din Codul de procedură fiscală, s-a suspendat soluționarea contestației împotriva deciziei de impunere nr. .../24.09.2010 depuse de către SC R. SRL B. și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița sub numărul/13.05.2010, pentru suma de lei, constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe profit în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice în sumă de lei și majorări de întârziere aferente de lei, până la înlăturarea motivelor care împiedică analiza pe fond a contestației, urmând ca după depunerea documentelor probatorii și la cererea contestatarii, procedura de soluționare să fie reluată. În temeiul art. 214, alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, prin Decizia nr./09.12.2010 a fost suspendată soluționarea cauzei pentru suma de lei reprezentând venituri din dividende (.... lei) și accesorii aferente (.... lei).

Cu adresa nr. .../20.01.2011 (fila 89-110), SC R. SRL B. solicită repunerea pe rol a contestației pentru capetele de cerere suspendate prin Decizia .../09.12.2010, petenta transmițând organului de soluționare documente justificative conform vol I-III (filele 1-529), dosar 22 (filele 1-87) și vol. VI (88-337), solicitate prin adresa nr./23.06.2010 (fila 399, dosar 46) și adresa .../19.07.2010 (fila 402, dosar 46).

După analiza documentației depuse de către SC R. SRL, cu adresa nr./23.02.2011 (fila 112), s-a solicitat acesteia precizarea concretă a cuantumului impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată, a impozitului pe veniturile din România a persoanelor nerezidente, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente.

În data de 6.05.2011 SC R. SRL, prin adresa înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. (filele 113-124) reiterează aceleași aspecte ca și în adresa privind

solicitarea de repunere pe rol a contestației indicând sumele contestate pe categorii de obligații fiscale, precizând totodată sumele pentru care se renunță la contestație, așa cum rezultă din anexa la precizări (fila 114).

Potrivit anexei (fila 114 la dosar) la scrisoarea înregistrată sub numărul/06.05.2011 rezultă că suma totală contestată este de lei, în următoarea componență:

- taxa pe valoarea adăugată..... lei
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată..... lei
- impozit pe profit lei
- accesorii aferente impozitului pe profit.....lei
- impozit pe veniturile din dividende lei
- accesorii aferente impozitului pe dividende lei
- impozit pe veniturile nerezidențilorlei
- accesorii aferente impozitului pe veniturile nerezidenților... .. lei

SC R. SRL își retrage contestația pentru suma totală de lei, reprezentând următoarele categorii de obligații fiscale:

- taxa pe valoarea adăugatălei
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugatălei
- impozit pe profit lei
- accesorii aferente impozitului pe profit..... ..lei

Precizăm că pentru impozitul pe veniturile din dividende (..... lei) și accesoriile aferente (.... lei), în sumă totală de lei, cauza rămâne suspendată așa cum s-a dispus prin Decizia nr./09.12.2010, nefiind întrunite condițiile legale de analiză pe fond.

A. Impozitul pe profit și accesoriile aferente contestate vor fi analizate în ordinea înregistrată la punctul I

A.1) Organul de inspecție nu a admis la deductibilitatea fiscală **cheltuielile înregistrate cu diurna** în suma totală de lei, acordată unor persoane care nu au calitatea de salariat, încălcându-se prevederilor art. 21 alin 3 lit.b) Cod fiscal republicat.

În conformitate cu prevederile art. 21 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal:

(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

(...)

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice (...)

Din cuprinsul normelor legale citate rezultă că indemnizația de deplasare (diurna) se acordă numai salariaților unei entități economice.

Potrivit art. 2 din H G nr. 1.860 /2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, acordarea drepturilor bănești pe perioada delegării pentru salariații din cadrul societăților comerciale se acorda în condițiile prevăzute în contractele colective sau individuale de muncă.

În ce privește administratorii societății, deductibilitatea cheltuielilor la determinarea profitului impozabil are în vedere numai cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, potrivit art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în condițiile în care deplasările care implică cheltuieli de această natură sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice și, implicit, obținerii de venituri impozabile (a se vedea art. 21 alin. (1) din Codul fiscal).

Acest aspect, și anume că cheltuiala cu diurna în sumă de lei este nedeductibilă fiscal, a fost însușit și de contestatară, prin raportul de expertiză contabilă extrajudiciară depus la organul de soluționare în susținerea contestației (fila 340-dosar 46).

În raport de cele prezentate, cheltuiala cu diurna în cuantum de lei este cheltuială nedeductibilă fiscal, contestația petentei urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit (pt. anul 2004 cheltuiala cu diurna ... lei x 25%=..... lei, pentru 2006 cheltuiala cu diurna lei x 16% =..... lei, pentru anul 2007 cheltuiala cu diurna ... x 16%=..... lei), iar decizia de impunere nr.../24.09.2009 menținută corespunzător.

A.2) În ceea ce privește neadmiterea la deducere a **cheltuieli cu materialele de construcții** în suma totală de lei, reprezentând ciment, adeziv, gips carton, plăci azbociment, facem următoarele precizări:

Cheltuielile înregistrate pe ani fiscali cu aceste materiale sunt următoarele: pentru anul 2005-suma de lei, pentru anul 2006 suma de lei, pentru anul 2007 suma de lei iar pentru anul 2008 suma de lei.

Organul de control a considerat că aceste cheltuieli trebuiau să fie înregistrate ca și investiții în curs și amortizate conform prevederilor art. 24 alin 1 și 2 din Codul fiscal.

Prin completările depuse la contestație, vizând suma de lei reprezentând materiale de construcții și instalații, petenta susține că acestea au fost utilizate pentru reparații curente, fără a preciza concret în ce au constat aceste reparații.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, potrivit căruia *“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 constatărilor organului de inspecție fiscală, această condiție este îndeplinită, dar că modul în care au fost grevate cheltuielile este eronat.

Prin titlul III pct.2 din HG nr.2139/2 004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe se precizează următoarele: ***“2.Investitiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.***

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare. [...]

Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații . ”

Din conținutul textului mai sus enunțat rezulta că există o diferențiere clară între cheltuielile de reparații care conduc la restabilirea stării inițiale ale mijloacelor

fixe și investițiile efectuate la mijloacele fixe care conduc la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali a acestor bunuri .

Totodată, art.24 alin 1 și 3 lit.d) Cod fiscal precizează ca :

"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;"

În raport de normele legale citate , de susținerea părților , precum și de documentele aflate la dosarul cauzei urmează a se stabili dacă în mod corect organul de inspecție fiscală a exclus de la deducere suma de 65.568 lei.

Potrivit prevederilor art. 105 din Codul de procedură fiscală, referitoare la reguli privind inspecția fiscală:

" (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.",

iar conform art. 49:

"Pentru determinarea stării de fapt fiscale , organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la :

[...]

d) efectuarea de cercetări la fața locului."

Din raportul de inspecție fiscală nu reiese dacă au fost făcute verificări la punctele de lucru sau sediul societății pentru a stabili cu certitudine că materialele de construcții și instalații achiziționate au fost într-adevăr utilizate în punctele de lucru ale petentei, în condițiile în care aceasta din urmă susține că au fost folosite pentru reparații curente, iar potrivit actului de control atacat " aceste cheltuieli ...sugerează existența unor investiții efectuate la mijloacele fixe existente și nu a unor reparații curente care să justifice înregistrarea acestora direct pe cheltuieli, fără alte documente justificative (bon de consum, etc), care să dovedească necesitatea efectuării lor, locația și punctul de lucru unde au fost necesare aceste materiale și scopul pentru care au fost achiziționate ."

Deși organul de control susține că materialele au fost folosite pentru investiții care urmează a fi recuperate prin amortizare, nu prezintă niciun argument care a stat la baza acestei concluzii. În această ordine de idei, din cuprinsul raportului de inspecție nu rezultă ce investiții au fost efectuate, dacă au fost recepționate , încadrarea lor în catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe , calculul amortizării, aspecte care influențează modul de calcul al profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus și faptul că probele puse la dispoziție atât de petentă, cât și de organul de inspecție nu reflectă fidel starea de fapt, organul de soluționare nu se poate pronunța dacă materialele au fost utilizate pentru

investiții sau pentru reparații, iar consecințele asupra modului în care sunt influențate cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe profit nu pot fi determinate.

Până la clarificarea aspectelor de mai sus organul de soluționare nu poate confirma corectitudinea bazei de impunere a impozitului pe profit astfel cum a fost influențată cu cheltuielile materiale în discuție. Pentru aceste motive decizia de impunere vizând impozitul pe profit în sumă de **.... lei** (..... x16%) urmează să fie desființată.

A.3) În perioada verificată, organul de inspecție fiscală a stabilit că sunt nedeductibile fiscal **cheltuieli cu chirii în suma totală de lei** (s-a făcut corectura pentru anul 2004), înregistrate în contabilitate numai pe bază de factură, fără contracte sau alte documente justificative din care să rezulte necesitatea lor, încălcându-se prevederile art. 21 alin 4 lit. f) din Codul fiscal, astfel:

-anul 2004 – factura/19.05.2004 (fila 44-vol. III) în sumă de **.... lei** emisă de SC S.E. SRL București.

-anul 2005 au fost înregistrate facturile/30.11.2005 (fila 110-vol III) și/08.12.2005 (fila 109-vol III), emise de I.I. SRL în valoare de **.... lei fiecare** (total lei), și factura/09.03.2005 (fila 43- dosar 22) în valoare de **.... lei**, emisă de SC C. S. SRL, reprezentând comision închiriere.

-anul 2006 au fost înregistrate factura/28.09.2006 (fila 96-vol IV), în sumă de **.... lei** și factura /30.06.2006 (fila 157-vol III) în sumă de **.... lei**, reprezentând chirie F.P..

-anul 2007 au fost înregistrate facturile .../05.11.2007 (fila 291-vol. II) în sumă de **.... lei** și/03.12.2007 (fila 302-vol. II) în sumă de **.... lei**, emise de SC K.O. SRL Oradea.

În conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. 1) lit. f) și m), precum și prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

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

ART. 21

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

(...)

(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;

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte;

Norme metodologice:

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

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

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

În raport de normele citate rezultă că la determinarea profitului impozabil se vor lua în calcul numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, care au la bază documente justificative ce probează efectuarea prestării, întocmite conform prevederilor legale.

Așa cum s-a precizat, prin Decizia nr. .../09.12.2010 , s-a suspendat soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere nr. .../24.09.2009 depuse de SC R. SRL, la solicitarea acesteia , pentru a pune la dispoziția organului de soluționare documente justificative în vederea probării faptului că cheltuielile cu chiriile în cuantum de lei sunt aferente veniturilor impozabile. În funcție de normele legale incidente speței, de documentele justificative existente la dosarul cauzei și susținerile părților urmează a se stabili dacă cheltuielile cu chiria sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește chiria în în cuantum de lei facturată de SC S. SRL, în anul 2004 și comisionul de închiriere în sumă de ... lei facturat de către SC C. S. SRL în anul 2005, petenta a transmis facturile fără a justifica necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru desfășurarea activității economice, nerespectând condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor reglementate prin normele legale citate. În această ordine de idei, precizăm că din facturile anexate nu rezultă pentru ce anume s-au făcut aceste cheltuieli, ce bunuri au fost depozitate sau ce bunuri au fost închiriate și dacă au fost aferente veniturilor impozabile.

Referitor la chiria facturată de către SC K. SRL , în cuantum de ... lei (... lei și lei) , din facturile și contractul de închiriere anexate (filele 292-293 –vol. II) rezultă că imobilul închiriat este situat în localitatea O. , în condițiile în care sediul societății este (la data controlului) în Cluj, petenta neaducând niciun argument privind desfășurarea activității economice în această localitate. Din documentele puse la dispoziția organului de soluționare nu rezultă înregistrarea unui sediu secundar sau punct de lucru în localitatea Oradea, care să justifice închirierea imobilului în cauză.

De altfel, potrivit raportului de inspecție fiscală, SC R. SRL a avut deschise puncte de lucru în localitățile R.și C. .

În raport de cele prezentate , cheltuielile cu chiria în cuantum de ... lei (...+...+...+....) nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, nefiind aferente veniturilor impozabile, contestația petentei privind impozitul pe profit în cuantum de **... lei** (2004- ... lei, 2005 -.. lei și 2007-.... lei) urmând a fi respinsă, iar decizia de impunere nr. .../24.09.2009 menținută corespunzător.

Privitor la chiria facturată de către SC I.I. SRL , în cuantum de **.... lei, petenta admite că suma reprezintă avans și nu este deductibilă fiscal, renunțând la contestația împotriva acestui capăt de cerere referitor la impozit pe profit în sumă de lei (.... lei x 16%).**

Privitor la facturile emise de SC I. SRL reprezentând închirierea unui autovehiculului F. P., petenta a pus la dispoziția organului de soluționare contractul de închiriere nr. .../ 09.05.2006 (filele 97-98-vol IV), din care rezultă că începând cu data semnării (09.05.2006), pentru un an, a fost pus la dispoziția chiriașului acest autovehicul pentru suma de RON/lunar. Factura .../30.06.2006 reprezintă chiria pentru 6 luni, iar factura .../28.09.2006 cuprinde factura pentru încă 3 luni, cu precizarea că greșit s-a facturat lei , în loc de lei (.... lei x 3 luni). Cu toate că cheltuiala cu chiria în cuantum de lei (... lei+ lei) este deductibilă fiscal, în ceea ce privește grevarea cheltuielilor cu această chirie, constatăm că petenta nu a ținut seama de perioadele fiscale la care se referă chiria în cauză. Astfel, cheltuiala cu chiria în cuantum de lei trebuia să greveze profitul impozabil aferent perioadelor fiscale cărora le aparține, astfel: ... lei (.... lei x 2) trim II 2006, lei pt. trim III 2006, lei pt. trim IV 2006 și lei pt. trim I 2007, acest fapt având implicații asupra accesoriilor aferente impozitului pe profit.

În raport de cele arătate mai sus, contestația petentei pentru suma **de lei** (.... lei x 16%) urmează a fi admisă, iar pentru suma de **... lei** (.... lei x 16%) urmează a fi respinsă, iar decizia de impunere anulată și respectiv, menținută corespunzător.

A.4) Organul de control a stabilit că cheltuielile personale în sumă de lei efectuate de către SC R. SRL (mașină spălat, mese servite, băuturi alcoolice, haine, etc.), nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Petenta a înregistrat în anul 2004 cheltuieli de această natură în sumă de ... lei, ... lei în anul 2007, ... lei în anul 2008 și în trim I 2009, încălcându-se prevederile art.21 alin 4 lit.e) din Codul fiscal, care dispun:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

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

Pentru anul 2004 petenta admite că cheltuiala cu băuturi alcoolice în sumă de lei nu este deductibilă fiscal, la fel și suma de ... lei pentru anul 2008 și lei pentru anul 2009 **renunțând la contestația vizând impozitul pe profit în sumă de ... lei (... lei x 25% ... lei x 16%).**

Cât privește cheltuielile pentru ceilalți ani petenta arată că sunt deductibile fiscal din următoarele motive:

- pentru anul 2007 cheltuiala de lei reprezintă masă servita (factura/11.07.2007-fila 178 vol IV), petenta susținând că suma a fost înregistrată pe cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal. Menționăm că în susținerea afirmațiilor sale petenta nu a pus la dispoziția organului de soluționare nici un document justificativ (note contabile, fișa de calcul a impozitului pe profit pentru anul 2007 din care să reiasă că cheltuiala în cauză a fost considerată nedeductibilă, declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2007, etc.)

În raport de cele arătate, **contestația vizând impozitul pe profit în sumă de ...lei (.... lei x 16%) urmează a fi respinsă.**

A.5) În ceea ce privește neadmiterea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu **prestări de servicii** în suma totală de lei (.... lei + lei), pentru care societatea nu a justificat necesitatea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile, facem următoarele precizări :

A.5.1) Referitor la cheltuielile cu prestări de servicii în sumă de lei (...-...+....), detaliate în anexa 4 (2004 în sumă de ...lei, 2005 în sumă delei, 2006 în sumă de lei, 2007 în sumă de ... lei, 2008 în sumă de ... lei și 2009 în sumă de lei) și în anexa 6 (2004 în sumă de lei (s-a avut în vedere transformarea corectă), 2005 în sumă de lei, 2006 în sumă de lei, 2007 în sumă de lei și 2008 în sumă de lei), organul de control arată că nu au fost prezentate documente justificative referitoare la realitatea acestor prestări și anume, contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru , devize de lucrări, etc., fiind încălcate prevederile art.21 alin 4 lit. m) Cod fiscal și prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004. De asemenea, s-au constatat neconcordanțe între sumele facturate de prestatori și sumele contractate , fără a avea la bază documente justificative : ex. conform contractului cu SC I. SRL pentru depozitare și păstrare de bunuri, deși suma înscrisă în contract era de ...lei, în luna septembrie 2005 s-a facturat lei, în luna noiembrie 2005 s-a facturat lei, iar în luna decembrie lei.

În contradictoriu cu organul de inspecție, petenta arată că cheltuielile cu prestările de servicii înregistrate și neadmise la deducere sunt aferente activității desfășurate , justificate cu facturi. În susținerea contestației se arată că o parte din aceste cheltuieli au fost ocazionale , iar pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prevede că nu este obligatorie încheierea de contracte în cazul acestora. De asemenea, petenta transmite odată cu solicitarea de repunere pe rol a contestației, documente pe care le consideră justificative pentru admiterea la calculul impozitului pe profit, documente care urmează a fi analizate punctual.

În drept sunt incidente prevederile art.19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) din Codul fiscal coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, conform cărora:

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

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

(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;

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta **sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte**;

Norme metodologice:

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

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

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

Potrivit prevederilor legale citate, pentru a fi deductibile la determinarea profitului impozabil, astfel de cheltuieli trebuie să reprezinte prestare efectiv achiziționată, să fie aferente veniturilor impozabile și să fie probate cu documente justificative, din care să rezulte și necesitatea efectuării lor prin specificul activității desfășurate.

În raport de normele legale citate, de susținerile părților și de documentele existente la dosarul cauzei urmează a se stabili dacă cheltuielile în sumă de lei, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Pentru anul 2004

Din totalul cheltuielilor cu prestări de servicii de lei înregistrate în anul 2004 (... lei cuprinse în anexa 6-filele 184-185 și lei cuprinse în anexa 4-filele 199-dosar 46 anexe), petenta admite, prin recalcularea impozitului pe profit – filele 2-4 vol III și filele 9-10 dosar 22, că organul de control a procedat corect pentru suma de **.... lei** reprezentând facturile emise de SC E. SRL (fact. /01.06.2004 în sumă de lei, fact. /05.07.2004 în sumă de lei, fact. /16.08.2004 în sumă de lei), fact. /29.10.2004 emisă de SC E. 2002 în sumă de ... lei, facturile /dec. 2004 în sumă de lei și /25.09.2004 în sumă de lei, ambele emise de SC I. SRL. **Petenta a renunțat la contestația vizând impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei X 25%).**

În ce privește celelalte cheltuieli cu prestări servicii , constatăm că , deși petenta susține că sunt aferente veniturilor impozabile , nu prezintă documente justificative care să probeze aceasta, astfel:

- factura/2004 emisă de V. L. SRL în sumă de euro , adică lei. În susținerea contestației sale, petenta pune la dispoziția organului de soluționare factura emisă și contractul încheiat cu această societate (filele 41-42 dosar 22), fără a fi traduse în limba română, conform prevederilor alin. (2) ale art. 8 din Codul de procedură fiscală, cu toate că s-a solicitat aceasta prin adresa/19.07.2010(fila 402-dosar 46).

- factura/30.06.2004 emisă de SC I. SRL în sumă de lei reprezentând verificări la 30 de transformatori, pentru care petenta nu anexează niciun document justificativ vizând necesitatea, oportunitatea și realitatea acestor prestări.

-factura/18.11.2004 emisă de SC I. SRL C. în sumă de lei reprezentând reparații transformatori, fact./19.05.2004 emisă de SC Z. I. SRL în sumă de lei reprezentând zugrăvit, factura/31.12.2004 emisă de SC E. SRL B. în sumă de lei reprezentând curățare transformatori și vopsire bacuri, factura/14.09.2004 în sumă de lei emisă de SC R. SRL reprezentând asistență tehnică la PIF transformatori.

În virtutea rolului activ consacrat la art. 7 din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a solicitat petentei , prin adresa nr. .../19.07.2010-fila 402, dosar 46, transmiterea de documente justificative care să probeze faptul că prestările de servicii au fost necesare în desfășurarea activității economice. În cuprinsul cererii sale petenta a afirmat că aceste documente existau la sediul societății , dar nu au fost analizate de către organul de control. Cu toate că prin decizia .../09.12.2010, organul de soluționare a suspendat soluționarea contestației formulate împotriva deciziei de impunere .../24.09.2009, la cererea petentei, pentru ca aceasta să aibă posibilitatea de a prezenta documente justificative, SC R.SRL transmite în susținerea contestației numai facturile pe baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli, fără a pune la dispoziție contracte din care să reiasă date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, defalcarea cheltuielilor de aceasta natură pe întreaga durată de derulare a contractului (sau pe durata realizării obiectului contractului) sau documente justificative privind prestarea efectivă a serviciului: situații de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, prevăzute de pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului III din Codul fiscal.

În raport de cele prezentate, cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de ... lei (... lei -.... lei), înregistrate în anul 2004 nu sunt deductibile fiscal, contestația SC R. SRL referitoare la impozitul pe profit în sumă de lei (.... x25%) urmează a fi respinsă, iar decizia de impunere nr..../24.09.2009 menținută corespunzător.

Pt. anul 2005

SC R..SRL a înregistrat în anul 2005 cheltuieli cu prestări de servicii în sumă totală de ... lei (... lei cuprinse în anexa 6-filele 182-183 și lei cuprinse în anexa 4-filele 198-199-dosar 46 anexe). În vederea stabilirii legalității neadmiterii la deducere a acestor cheltuieli, urmează a se analiza fiecare din acestea, în raport de

susținerile părților, documentele existente la dosarul cauzei și normele legale incidente, astfel:

- servicii de depozitare , păstrare și descărcare a mărfii în sumă de **... lei** facturate de către SC I. SRL (fact. .../30.09.2005-fila 94, vol III, fact. .../28.11.2005-fila 96, fact. .../15.12.2005-fila 108) . Menționăm că din datele înscrise pe facturi nu rezultă locația unde au fost prestate aceste servicii, perioadele de facturare, prețul unitar pentru fiecare serviciu pe unitatea de măsură, astfel încât să probeze fără dubiu că sunt aferente activității economice desfășurate de petentă. În scopul justificării acestor cheltuieli, petenta anexează contractul de închiriere .../29.04.2007 (filele 97-98, vol III) potrivit căruia SC R. SRL în calitate de locator, închiriaza locatarului SC I. SRL, hala nr. 1 din Baza R., pentru suma de ... euro pe perioada 01.04.2005-01.04.2007. Potrivit acestui contract , petenta ar fi trebuit să realizeze un venit din închirierea bazei, nicidecum nu poate înregistra o cheltuială.

Întrucât petenta nu prezintă niciun document din care să rezulte că cheltuiala în sumă de ... lei este aferentă veniturilor impozabile, organul de control a procedat corect prin neadmiterea acesteia la calculul profitului impozabil.

- cheltuiala cu verificarea conexiunilor la transformatori în sumă de **... lei** înregistrată de petentă în baza facturilor emise de SC I. (fact. .../21.05.2005-fila 84, vol III, fact. .../19.05.2005 și-fila 85), nu are la baza documente justificative. Nu putem însuși opinia petentei potrivit căreia documentul justificativ este factura, întrucât din aceasta nu rezultă dacă serviciul prestat este aferent activității economice. Este adevărat că obiectul de activitate al petentei constă în comercializarea transformatorilor, dar în cazul celor 3 facturi înregistrate , aceasta nu aduce niciun argument prin care să probeze realitatea și necesitatea acestui serviciu , concret în ce a constat acestea , dacă a fost efectuat la transformatori din gestiunea societății și modul de valorificare a transformatorilor. Astfel , potrivit prevederilor alin.(4) lit. m) al art. 21 din Codul fiscal , citat mai sus , nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte, pct. 48 din Normele metodologice indicând documentele prin care se justifică prestarea efectivă a unui serviciu (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare), în situațiile analizate neputându-se aplica excepțiile invocate de contestatoare (operațiunile au caracter de continuitate).

- cheltuielile cu asistența tehnică în sumă de **... lei** facturată de SC R. C. SRL (fact. .../23.12.2004-înregistrată în 2005-fila 76, vol III), cheltuielile cu lucrări de remediere în sumă de **... lei** facturate de SC R.S. SRL (fact. .../02.02.2005-fila 78, vol III), cheltuielile cu comision de închiriere în sumă de **... lei** facturate de SC C. SRL (fact. .../22.07.2005-fila 55). Petenta, deși a solicitat suspendarea soluționării contestației pentru a avea timpul necesar de a pune la dispoziția organului de soluționare documente justificative privitoare la aceste cheltuieli, nu prezintă niciun document din care să rezulte că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile, astfel: în cazul cheltuielilor cu asistența și cu remedierea nu se prezintă niciun contract, situație de lucrări, rapoarte din care să rezulte date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, iar

în cazul cheltuielii cu comisionul de închiriere nu se prezintă niciun document din care să rezulte că a fost închiriat vreun imobil în care societatea își desfășoară activitatea, încălcând prevederile legale citate anterior. Prin urmare, în mod corect a stabilit organul de control că aceste cheltuieli nu sunt aferente activității economice, petenta neprezentând documente justificative care să probeze aceasta.

-cheltuieli cu închirierea autovehiculului în sumă de ... lei Mercedes facturate de către V. L. SRL, fact. .../30.12.2005 în sumă de euro (... lei-fila 67, dosar 22) și fact. .../30.09.2004 în sumă de ...euro (...lei-fila 70, dosar 22). În susținerea contestației sale, SC R. SRL , transmite contractul de locațiune de autovehicul încheiat în 21.06.2004 cu această societate (filele 71-72, dosar 22) și o adresa în limba italiană (fila 68, dosar 22) , fără a argumenta necesitatea închirierii unui autovehicul în scopul deplasării în și prin Italia, în condițiile în care sediul societății este la Cluj și nu are un sediu secundar înregistrat în Italia. Este adevărat că SC R. SRL a avut relații comerciale cu furnizori și clienți din Italia, dar petenta nu a pus la dispoziția organului de soluționare documente din care să rezulte deplasările efectuate, necesitatea acestora, precum și persoanele care au efectuat aceste deplasări. De altfel, petenta arată în cuprinsul contestației că a încheiat contracte de comision cu diverse societăți din Italia pentru achiziția și comercializarea transformatorilor. Un alt aspect de sesizat, care conduce la concluzia că utilizarea autovehiculului nu a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice, este și faptul că din cea de-a doua factură în valoare de ... euro, numărul de km. efectuați într-un an și anume , nu au la bază niciun document din care să rezulte aceasta.

Având în vedere aceste aspecte, precum și faptul că deși i-au fost solicitate petentei documente justificative din care să rezulte că cheltuiala cu închirierea autovehiculului Mercedes , este necesară desfășurării activității economice, condiție obligatorie pentru deducerea fiscală, aceasta nu a dat curs solicitării, **contestația petentei împotriva impozitului pe profit în sumă de lei (... lei X 16%) urmează a fi respinsă și decizia de impunere menținută corespunzător.**

- cheltuiala cu comisionul de procedură în sumă de lei facturat de Bursa Română de Mărfuri cu fact. .../29.11.2005. Nu putem însuși opinia petentei potrivit căreia Bursa de Mărfuri nu emite alte documente justificative. În această ordine de idei, petenta nu a prezentat niciun document sau argument din care să rezulte scopul pentru care a apelat la serviciile bursei și pentru care a fost facturat comisionul în cauză, necesitatea și impactul acestor servicii asupra desfășurării activității economice, cu toate că i-au fost solicitate prin adresa nr. .../19.07.2010 (fila 402 dosar 46). Petenta a pus la dispoziția organului de soluționare numai factura analizată și de organul de inspecție fiscală. În aceste condiții, contestația petentei împotriva impozitului pe profit în sumă de lei (..... x 16%) urmează a fi respinsă, iar decizia de impunere nr. .../24.09.2009 menținută corespunzător.

-cheltuiala cu prestarea de servicii în cuantum de lei înregistrată de către petentă pe baza facturii .../18.05.2005 emisă de M.T.E. (fila 48, dosar 22). Potrivit petentei, această cheltuială a fost stornată în luna iunie 2005 (nota contabilă .../30.06.2005, fila 47, dosar 22). Analizând nota pusă la dispoziție de către petentă constatăm că a fost stornată din contul 628, factura reprezentând avans către societatea din ITALIA , fără ca petenta să aducă probe referitoare la faptul că la data

intrării transformatorilor în gestiunea societății, aceștia au grevat conturile de stocuri, nu cele de cheltuieli. În acest sens, petenta nu a pus la dispoziție documente care să probeze afirmațiile sale privitor la faptul că suma de lei a fost înregistrată în conturile de stocuri (note de recepție, fișa de magazie, note contabile, bilanță de verificare, etc.). Simpla prezentare a unui CMR din care rezultă că au fost trimiși de la M.T., 25 de transformatori (fila 49, dosar 22) nu dovedește modul de înregistrare a acestora. În raport de cele arătate și având în vedere că petenta nu prezintă argumente și documente care să probeze că nu au fost grevate cheltuielile, contestația petentei referitoare la impozitul pe profit în sumă de ... lei (... x16%) urmează a fi respinsă.

-cheltuielii cu prestări de servicii de zidărie efectuate la lăptăria Gherla (factura-fila 45, dosar 22) în sumă de lei. Nici în acest caz, petenta nu a anexat documente din care să reiasă în ce au constat serviciile prestate (situații de lucrări, devize) și modul în care acestea au fost necesare activității desfășurate de către petentă. Cu toate că petenta susține că sunt lucrări pentru compartimentare hală depozitare închiriată, din factura transmisă nu rezultă aceasta. În aceste condiții, în mod corect a stabilit organul de inspecție fiscală că această cheltuială nu este deductibilă fiscal. Contestația petentei împotriva impozitului pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei (... lei x 16%) urmează a fi respinsă.

Pt anul 2006

SC R. SRL a înregistrat în anul 2006 cheltuieli cu prestări de servicii în sumă totală de **.... lei** (... lei cuprinse în anexa 6-filele 179-181 și lei cuprinse în anexa 4-filele 196-197-dosar 46 anexe). Din totalul de lei, petenta admite că pentru suma de **... lei** (fact. .../30.01.2006 emisă de SC D.T.SRL-fila 132, dosar III), organul de control a stabilit corect că nu este deductibilă fiscal, **renunțând la contestația vizând impozitul pe profit aferent în suma de lei (... X 16%)**.

În raport de documentele existente la dosarul cauzei, susținerile părților și normele legale incidente, cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de **.... lei** urmează a fi analizate punctual dacă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2006, astfel:

- cheltuieli cu prestări de servicii în sumă totală de lei, facturate de către A.O I. Italia (**.... lei** -factura .../30.06.2006-fila 82, dosar 22 și **.... lei** -factura .../11.12.1006-fila 121, vol. IV), având la bază contractul de colaborare nr. .../18.01.2006 (fila 121, vol. IV) al cărui obiect îl reprezintă *“achiziționarea de transformatori electrici, asistență tehnică totală, asigurarea unui mijloc de transport pentru deplasarea în interesul firmei SC R. SRL”*, cheltuieli cu serviciile prestate de către P. S. în sumă de euro, adică **.... lei** și A. R. în sumă de euro, adică **.... lei**, în baza unei Scrisori de angajare cu contract pentru proiect (filele 119-120), respectiv Contract de prestări de servicii (filele 113-115), potrivit căroră *“activitatea încredințată colaboratorului constă în căutarea unor noi materiale/furnizori pentru a se ajunge la următorul rezultat: reducerea costurilor și îmbunătățirea produsului”*.

Potrivit prevederilor normelor legale citate anterior, pentru a fi deductibile fiscal, prestările de servicii trebuie să aibă la bază contracte încheiate între părți care să cuprindă detalii referitoare la termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, tarifele percepute, valoarea totală a contractului, defalcarea pe termene, etc. astfel încât să rezulte fără dubiu că achiziția acestor servicii este necesară desfășurării

activității economice și implicit obținerii de venituri impozabile. În ce privește prestarea efectivă a serviciilor , aceasta se justifică, în funcție de natura lor, prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzătoare.

Din contractele încheiate cu prestatorii de servicii, puse la dispoziție de către petentă , nu rezultă modul în care colaboratorul va îndeplini obiectul contractului, adică căutarea unor noi materiale sau noi furnizori , astfel încât să fie reduse costurile și să fie îmbunătățit produsul, precum și criteriile în funcție de care activitatea desfășurată corespunde prevederilor contractuale și în funcție de care va fi decontată. Nici valoarea contractului nu este clarificată, astfel în cazul contractului cu A. R. (filele 113-115, dosar IV) nu este stipulată nici o valoare , cu toate că s-au plătit și înregistrat în evidența contabilă, ... euro (susținând că este activitate pe 3 luni), pe baza unor declarații ne semnate (fila 112), iar în cazul contractului cu P. S. (filele 119-121) cu toate că potrivit pct. 6 “pentru lucrarea stabilită cu colaboratorul , acestuia îi va reveni o **compensatie totală egală cu euro**”, petenta achită euro pe baza unor declarații ne semnate (filele 116-118 , vol IV). În ceea ce privește valoarea contractului ...încheiat cu A. I. (fila 122, dosar IV) , se specifică că se “acordă prestatorului o indemnizație în valoare de ... euro lunar”, fără a se arăta concret în ce condiții va fi decontată această sumă (câți transformatori trebuie achiziționați, de ce capacitate, în ce constă asistența tehnică acordată, ce mijloc de transport este pus la dispoziție, etc) .

În ce privește prestarea efectivă a serviciilor înregistrate în evidența contabilă, petenta nu prezintă niciun document legal din care să rezulte aceasta, precum și faptul că achiziția serviciilor în cauză a contribuit la desfășurarea activității economice a SC R. SRL și sunt aferente veniturilor impozabile. În această ordine de idei, contestatara nu a prezentat niciun document din care să rezulte ce furnizori au fost identificați, câți transformatori au fost achiziționați prin intermediul colaboratorilor, la câți transformatori a fost acordată asistență tehnică, numărul de ore de asistență tehnică, în ce condiții, veniturile realizate de societate ca urmare a identificării noilor furnizori, materialele identificate care au condus la reducerea costurilor și îmbunătățirea produsului, etc.

Prin prisma celor prezentate și având în vedere faptul că petenta a solicitat suspendarea soluționării contestației pentru a pune la dispoziția organului de soluționare documente justificative pe care organul de control nu le-a analizat, se constată că documentele transmise SC R. SRL nu probează că prestările în cauză sunt aferente veniturilor impozabile, condiție imperativă vizând deductibilitatea oricărei cheltuieli la calculul impozitului pe profit (art. 19 alin. (1) din Codul fiscal). De altfel, din conținutul raportului de inspecție fiscală și a anexelor acestuia, rezultă că aceste documente au fost avute în vedere la inspecția fiscală.

Privitor la aserțiunea petentei, potrivit căreia valoarea prestărilor în cauză a fost cuprinsă la calculul impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți în România, facem mențiunea că acest impozit **este datorat de către nerezidenții** care obțin venituri din România (în speță A.R., P.S. și A.I.) , dar potrivit art. 116 din Codul fiscal se calculează , **se retine și se varsă de către plătitorii de venit** (în speță, SC R. SRL).

În concluzie, contestația petentei împotriva impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%) urmează a fi respinsă , iar decizia de impunere nr./24.09.2009 menținută corespunzător.

- cheltuieli cu prestări de servicii constând în proiectare, reamenajare, mansardare imobil, facturate de SC D. P. SRL în cuantum de ... lei (factura/16.10.2006-fila 198, vol. II), de SC I. SRL în cuantum ... lei (factura/29.12.2006-fila 204, vol II).

Cheltuielile în cauză vizează, conform autorizației de construire nr./03.11.2006 (filele 199-200, vol II) și contractului de antrepriză încheiat cu SC I SRL (filele 154-167, vol. IV), lucrari de modernizare și mansardare a unui imobil situat în localitatea B..., str. A. B., nr..... Petenta nu prezintă niciun document din care să rezulte că societatea își desfășoară activitatea economică în imobilul respectiv. De altfel, autorizația de construire a fost eliberată pe numele persoanei fizice K. A., iar SC R. SRL nu are înregistrat la această adresă vreun punct de lucru.

În aceste condiții, în mod corect au apreciat organele de control că cheltuiala cu prestări de servicii în sumă de ... lei (...+...) nu este aferentă operațiunilor economice ale petentei, contestația privind impozitul pe profit în sumă de ... le (... lei x 16%) urmând a fi respinsă.

- cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de lei facturate de SC E.SRL , reprezentând manoperă panouri sandwich (factura/22.11.2006-fila 193, vol. II și factura/06.12.2006-fila 205, dosar II) . În contestația formulată, petenta susține că aceste facturi conțin explicit lucrările efectuate și materialele consumate și reprezintă reparații curente, fără însă a prezenta vreun document sau explicație legată de locul unde au fost utilizați cei mp de panouri sandwich, locația unde au fost efectuate reparațiile curente și concret în ce au constat acestea. Totodată, având în vedere faptul că facturile în cauză se referă numai la manoperă, petenta nu prezintă documente din care să rezulte intrarea materialelor utilizate pentru confecționarea acestor panouri, înregistrarea în gestiunea de mijloace fixe sau obiecte de inventar a acestor panouri și nici vreun argument care să probeze că aceste panouri au fost utilizate pentru desfășurarea activității economice. Având în vedere faptul că petenta nu aduce niciun argument prin care să combată constatările organului de control și niciun document suplimentar față de factura care a fost analizată de acesta, contestația privind impozitul pe profit în sumă de ... lei (...x16%) urmează a fi respinsă.

- cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de lei reprezentând procesare parchet, facturat de SC A.L.G. R. SRL (fact./07.07.2006 neanexată și fact./05.09.2006- fila 178, vol. II). Referitor la aceste cheltuieli , petenta susține că nu au fost înregistrate în contul 628 Cheltuieli cu prestări de servicii, ci în contul 371 Mărfuri. În susținerea contestației sale, petenta anexează notă de recepție/05.09.2006 (fila 180, vol. II) și avizul/05.09.2006 (fila 179, vol. II) cu care SC A.L.G. R. SRL a trimis acesteia o cantitate de mc de parchet. Deși petenta nu a prezentat alte documente din care să rezulte că parchetul procesat a fost valorificat ca marfă și s-au obținut venituri impozabile, apreciem că nici organul de control nu a

analizat acest aspect. În această ordine de idei, apreciem că și în condițiile în care ar fi fost grevate cheltuielile cu prestările de servicii, organul de control nu a avut în vedere dacă aceste cheltuieli sunt aferente unor venituri impozabile. Motivarea organului de control, potrivit căreia procesarea parchetului s-a făcut fără documente justificative, nu poate fi suficientă în aprecierea stării de fapt fiscale reale, deoarece din factura pusă la dispoziție rezultă cantitatea de parchet procesată, prețul unitar, valoarea totală. Pentru a stabili cu certitudine dacă această cheltuială este aferentă activității impozabile se impunea verificarea documentelor privind trimiterea materialului lemnos spre prelucrare pentru a obține parchet, recepționarea parchetului, valorificarea acestuia în vederea obținerii de venituri impozabile. În raport de cele prezentate, concluzionăm că starea de fapt fiscală nu a fost complet determinată, iar baza de impunere a impozitului pe profit nu este certă, impunându-se reverificarea cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de lei prin prisma celor arătate mai sus.

În aceste condiții, decizia de impunere nr./24.09.2009 urmează a fi desființată pentru suma de lei (..... lei x 16%)

- cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de **.... lei** reprezentând panouri publicitare facturate de SC I. SRL (nu se prezintă niciun document) și în sumă de **..... lei** reprezentând transport efectuat de SC K.A.S. SRL (fact./03.01.2006-fila 133, vol. III), ambele înregistrate în contul 628 Cheltuieli cu prestări de servicii. În ceea ce privește panourile publicitare, petenta nu prezintă niciun document din care să reiasă ce conțin aceste panouri și la ce au fost utilizate, astfel încât să combată constatările organului de control și să poată fi apreciate ca fiind necesare în scopul popularizării societății. În ce privește transportul în sumă de lei, petenta anexează numai factura, potrivit căreia s-au efectuat “curse București” fără alte documente din care să rezulte ce anume s-a transportat. Opinia petentei potrivit căreia în factură serviciile sunt specificate explicit- km. parcursi, ruta, tarif/km nu poate fi luată în considerare în lipsa unor documente justificative din care să rezulte fără dubiu că transportul a fost făcut pentru desfășurarea activității economice a societății, condiție imperativă prevăzută de art. 19 alin. (1) din Codul fiscal.

În aceste condiții, decizia de impunere nr./24.09.2009 urmează a fi desființată pentru suma de **.... lei** ((...+.....) x 16%)

Pentru anul 2007

SC R. SRL a înregistrat în anul 2007 cheltuieli cu prestări de servicii în sumă totală de **..... lei** (..... lei cuprinse în anexa 6-filele 176-178, dosar 46, vol. anexe și lei cuprinse în anexa 4-filele 195-196-dosar 46 anexe).

În raport de documentele existente la dosarul cauzei, susținerile părților și normele legale incidente, cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de lei urmează a fi analizate punctual dacă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, astfel:

-cheltuieli cu prestări servicii facturate de către SC I.C. SRL B în sumă totală de **.... lei** (fact./31.05.2007 în sumă de lei-fila 210, vol II, fact./25.06.2007 în sumă de lei, fact./13.06.2007 în sumă de lei, ambele la fila 170, vol. IV și fact...../31.09.2007 în sumă de lei-fila 151, vol IV) și care au grevat

cheltuielile petentei, conform raportului de inspecție fiscală, fără a prezenta documente care să probeze prestarea efectivă a serviciilor, scopul, necesitatea și oportunitatea acestora. În susținerea contestației, petenta transmite contractul de antrepriză încheiat cu SC I.C. SRL B (filele 154-164, vol IV) al cărui obiect îl constituie demolarea acoperișului actual și realizarea unei șarpante noi, la imobilul situat în B, str. A B, nr..., precum și devizul de lucrări aferent acestui contract (filele 165-167). Executarea lucrărilor s-a făcut în baza Autorizației de construire nr./03.11.2006 emisă de Primăria municipiului Bistrița pe numele K.A. (filele 199-200, vol II).

Potrivit documentelor transmise de către SC R. SRL, reparația efectuată la imobilul în cauză nu are legătură cu activitatea economică desfășurată de către aceasta. Așa cum s-a precizat, autorizația de construire a fost eliberată pe numele persoanei fizice K. A., SC R. SRL neavând înregistrat la această adresă vreun punct de lucru, nu a făcut nicio precizare legată de destinația acestuia imobil și nu a depus niciun document din care să rezulte că imobilul este utilizat pentru desfășurarea activității economice, deși acestea au fost solicitate în mod expres prin adresa/23.06.2010 și adresa/19.07.2010 (filele 399, 402, dosar 46). De altfel, având în vedere conținutul autorizației de construire, chiar în condițiile în care petenta ar fi probat că imobilul este utilizat pentru desfășurarea activității, lucrările efectuate pot fi catalogate ca modernizări, nicidecum ca reparații a unui imobil.

Și în ceea ce privește prestările de servicii în sumă de **... lei** facturate de SC B. C.SRL sat B. (filele 181-184, vol. IV) reprezentând lucrări de dulgherie, turnat plăci, tencuit și zugrăvit fațadă și a celor facturate de către SC S. I. SRL Ș (fact./23.11.2007- fila 299, vol. II), în sumă de **... lei** (menționăm că în anexa 6 – fila 177 organul de control a cuprins suma de ... lei în loc de ... lei), reprezentând executare lucrări șarpantă imobil centru istoric al Bistriței, invederăm aceeași situație, în sensul că petenta nu prezintă niciun document din care să reiasă locația unde a fost efectuate aceste lucrări, astfel încât să fie cert că imobilul renovat este utilizat pentru desfășurarea activității economice. Din facturile puse la dispoziție de către petentă, chiar în condițiile în care sunt emise pe numele petentei, nu rezultă că serviciile prestate sunt aferente operațiunilor economice, condiție imperativă privitoare la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil (art. 21 alin. (1) din Codul fiscal). Cât privește devizul pe baza căruia a fost emisă factura (fila 300, vol. II), constatăm că din conținutul acestuia nu rezultă lucrările care au fost executate, materialele utilizate și alte elemente care să probeze realitatea și corectitudinea costului lucrării executate.

În aceste condiții, în mod corect au apreciat organele de control că cheltuiala cu prestări de servicii în sumă de lei nu este aferentă operațiunilor economice ale petentei, contestația petentei privind impozitul pe profit în sumă de lei (... lei x 16%) urmând a fi respinsă.

- cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de lei facturate de către SC E. SRL O., reprezentând comision în baza contractului .../2006 în sumă de lei și reparații instalații la un imobil din O. în sumă de lei. Cât privește cheltuiala cu comisionul în sumă de lei, constatăm că potrivit art. 16 din contractul nr./2006, a cărui

obiect îl reprezintă promovarea și vânzarea produselor SC R.SRL, comisionarul, în speță SC E. SRL, avea obligația ca pentru fiecare contract încheiat cu clienții să emită o notă însoțită de factură. În baza acestei note se va stabili comisionul la care are dreptul în funcție de puterea transformatorilor vânduți, comisionarul înaintând către comitent (în vederea decontării serviciului prestat) **“o anexă cu contravaloarea calculată a comisionului, respectiv factura aferentă”** (a se vedea art. 21 al contractului). Petenta nu a transmis pentru nici una din facturile înregistrate și neadmise la deducere, notele sau anexele în baza cărora au fost emise aceste facturi și din care să rezulte realitatea și corectitudinea acestor cheltuieli cu comisioanele.

În ce privește reparația vizând instalația unui imobil din Oradea, petenta nu a pus la dispoziția organului de control niciun document sau vreo informație din care să rezulte că acel imobil este utilizat pentru desfășurarea activității economice a societății.

În raport de cele prezentate contestația privind impozitul pe profit în sumă de lei (.... lei x 16%) și accesoriile aferente urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, iar decizia de impunere nr. .../24.09.2009 menținută corespunzător.

- cheltuieli cu prestări de servicii facturate de SC H. SRL G. în sumă de **.... lei** reprezentând comision conform contractului/01.08. 2007.

Așa cum rezultă din contractul de agenție comercială nr. .../31.08.2007 (filele 229-232, dosar IV) încheiat între SC R. SRL în calitate de comitent și SC H. SRL în calitate de comisionar, acesta din urmă se obligă ca, în schimbul unui **comision fix** de lei lunar, inclusiv tva, să negocieze și să încheie contracte de vânzare-cumpărare de transformatoare electrice de medie putere. Potrivit art. 11 al contractului în cauză, comisionarul are obligația de a informa pe comitent asupra comenzilor și cererilor de ofertă și **de a prezenta un raport lunar în care va indica lista clienților și cifra de afaceri realizată**. Rapoartele transmise de către petentă pentru anul 2007 (filele 240-244, vol IV) cuprind numai lista clienților identificați de către comisionar, fără a se prezenta și cifra de afaceri realizată, iar **comisionul facturat nu este cel stipulat în contract**, existând în fiecare lună diferențe în plus sau în minus, fără a se prezenta vreo motivație referitoare la acest aspect. Având în vedere că organul de control nu a admis la deducere cheltuielile cu comisionul, motivând că nu sunt documente justificative, fără a face referire, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la contractul încheiat cu SC H. SRL (deși pe toate facturile acest contract a fost menționat), organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu comisionul în sumă de lei înregistrate de către petentă în anul 2007, starea de fapt nefiind clarificată. Având în vedere că nu a fost analizat modul de îndeplinire a clauzelor contractuale prin prisma cărora să se constate realitatea și corectitudinea acestor cheltuieli, baza de impunere a impozitului pe profit nu este corect și legal determinată. În aceste condiții, decizia de impunere nr. .../24.09.2009 urmează a fi desființată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei (.... lei x 16%) și accesoriile aferente.

- cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de **.... lei** reprezentând consultanță și auditare pentru desfășurarea activității și a obținerii certificatelor SRAC pentru

comercializarea transformatorilor. Din conținutul facturilor rezultă că au fost încheiate contracte cu fiecare din furnizorii în cauză, astfel: fact./28.08.2007 în sumă de lei a fost emisă de SC T.. SRL în baza contractului/27.08.2007, fact./25.10.2007 (fila 272-273, vol. II) în sumă de lei a fost emisă de SC BMM C. SRL C. în baza contractului nr./22.10.2007 , fact./02.11.2007 (fila 288, vol. II) în sumă de lei a fost emisă de SC S.C. SRL în baza contractului, fact./06.09.2007 (fila 264, vol. II) în sumă de lei emisă de SC A. P. SRL în baza contractului încheiat în 01.08.2007 (filele 265-266, vol II). În cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se face nicio referire la conținutul acestor contracte, precum și la respectarea clauzelor acestora, astfel încât să se constate realitatea și legalitatea acestor cheltuieli. Având în vedere prevederile legislative referitoare la implementarea standardelor de calitate ISO, certificatele obținute de către petentă (filele 289-290, vol II), precum și faptul că nu a fost analizat modul de îndeplinire a clauzelor contractuale prin care să se constate realitatea și corectitudinea acestor cheltuieli, starea de fapt nu a fost clarificată și baza de impunere a impozitului pe profit nu este corect și legal determinată. În aceste condiții, decizia de impunere nr./24.09.2009 urmează a fi desființată pentru impozitul pe profit în sumă de lei (... lei x 16%) și accesoriile aferente.

- cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de **... lei** reprezentând comisioane facturate de SC I. SA R.V. (fact./08.05.2007-fila 238, vol. II) și SC I. SRL B. (fact..../30.08.2007-fila 254, vol II). În cazul acestor cheltuieli petenta nu prezintă nicio justificare, iar din conținutul facturilor nu rezultă realitatea, necesitatea și oportunitatea acestor cheltuieli pentru desfășurarea activității economice. Astfel, în cazul discount-ului, SC I. SA Rm. Vâlcea nu a anexat niciun document din care să rezulte tranzacțiile derulate cu petenta și condițiile acordării discount-ului, astfel încât să rezulte corectitudinea și realitatea comisionului acordat, iar în cazul comisionului de intermediere , petenta anexează un contract încheiat cu o altă societate (contract încheiat cu SC K. C. O., fila 255, vol. II).

În raport de cele prezentate, contestația petentei privind suma de ... lei (5.397 lei x 16%) și a accesoriilor aferente urmează a fi respinsă, iar decizia de impunere nr./24.09.2009 menținută corespunzător.

Pentru anul 2008

SC R SRL a înregistrat în anul 2008 cheltuieli cu prestări de servicii neadmise la deducere de către organul de control în sumă totală de **... lei** (..... lei cuprinse în anexa 6-filele 172-175, dosar 46, vol. anexe și lei cuprinse în anexa 4-fila-194,dosar 46 anexe). Din totalul de lei, petenta admite că pentru suma de **... lei** (fact. emisă de M B.-fila 25, dosar 22), organul de control a stabilit corect că nu este deductibilă fiscal **și renunță la contestația vizând impozitul pe profit aferent de ... lei (..... lei x 16%) și accesoriile aferente.**

În raport de documentele existente la dosarul cauzei, susținerile părților și normele legale incidente, cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de lei urmează a fi analizate punctual dacă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008, astfel:

- cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de lei facturate de SC H. SRL reprezentând comisioane conform contractului/31.08.2007 (filele 229-232, dosar IV). Așa cum s-a arătat anterior (pentru anul 2007), având în vedere faptul că organul de control nu a făcut nicio referire, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la contractul încheiat cu SC H. SRL (deși pe toate facturile acest contract a fost menționat), organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu comisionul în sumă de lei înregistrate de către petentă în anul 2008, starea de fapt nefiind clarificată. Pentru considerentul că nu a fost analizat modul de îndeplinire a clauzelor contractuale prin care să se constate realitatea și corectitudinea acestor cheltuieli, baza de impunere a impozitului pe profit nu este corect și legal determinată. În aceste condiții, decizia de impunere nr./24.09.2009 urmează a fi desființată pentru impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei x 16%) și accesoriile aferente.

În privința cheltuielilor în sumă de lei, vizând auditare în vederea obținerii certificatelor SRAC pentru comercializarea transformatorilor și implementarea standardelor de calitate ISO, facturate de SC A.C.S. SRL (fact./26.11.22008-fila 459, vol. I), de SC S. C. SRL (fact./14.08.2008 – fila 434, vol. I) și de SC BMM C.SRL , în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se face nicio referire la conținutul acestor contracte, precum și la respectarea clauzelor acestora, astfel încât să se constate realitatea și legalitatea acestor cheltuieli. Având în vedere prevederile legislative referitoare la implementarea la standarde de calitate ISO, certificatele obținute de către petentă (filele 289-290, vol II), precum și faptul că nu au fost analizate modul de îndeplinire a clauzelor contractuale și modul de decontare, din care să se constate realitatea și corectitudinea acestor cheltuieli, starea de fapt nu a fost clarificată și baza de impunere a impozitului pe profit nu este corect și legal determinată. În aceste condiții , decizia de impunere nr./24.09.2009 urmează a fi desființată pentru impozitul pe profit în sumă de lei (.... lei x 16%) și accesoriile aferente, urmând a se reverifica acest aspect.

-cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de lei reprezentând servicii consultanță energetică facturată de PF O. I J. cu sediul în S.M (fact./23.04.2008,/12.06.2008,/18.04.2008 - filele 210,214,227, vol IV), manoperă instalații termice efectuată de SC C. SRL C (fact./01.06.2008-FILA 213, vol. IV) și închiriere macara de către SC S. SA (factura/27.10.2008, fila 442, vol. IV).

Privitor la aceste cheltuieli petenta nu a anexat facturilor situații de lucrări , note de confirmare, contract , comandă, etc sau orice alt document sau informație din care să rezulte că serviciul a fost efectiv prestat și că a fost necesar în activitatea economică. În această ordine de idei, menționăm că nu rezultă ce instalații termice au fost remediate, la ce s-a utilizat macaraua sau consultanța energetică ce a avut în vedere, pentru ce produse a fost necesară și concret în ce a constat.

În raport de cele prezentate , contestația petentei vizând impozitul pe profit în sumă de lei (.... lei x16%) și a accesoriilor aferente urmează a fi respinsă , iar decizia de impunere nr./24.09.2009 menținută corespunzător.

Pt anul 2009

SC R. SRL a înregistrat în anul 2009 cheltuieli cu prestări de servicii neadmise la deducere de către organul de control în sumă totală de **..... lei** cuprinse în anexa 4-

fila- 193,dosar 46 anexe), constând în asistență juridică oferită de PFA CA C.K.A R (fact. .../23.03.2009, fila 223, vol IV).

Deși au fost solicitate petentei documente care să probeze că asistența juridică a fost necesară societății (contract de asistență, procese pe rol, situații privind notificări pentru recuperarea creanțelor, orice alte documente din care să rezulte că serviciile avocatului au fost necesare pentru desfășurarea activității economice), aceasta nu a dat curs solicitării.

În aceste condiții, constatăm că organul de control a procedat corect, contestația petentei împotriva impozitului pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neadmiterii la deducere la cheltuielilor privind asistența juridică și a majorărilor aferente , urmează a fi respinsă.

A.5.2. Organul de control a considerat prestările de servicii externe în sumă de lei cuprinse în anexa 2/A la raportul de inspecție fiscală, nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, întrucât petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost necesare și oportune în desfășurarea activității economice a societății, încălcând astfel prevederile art. 21 alin. (2) și (4) lit. (m) din Codul fiscal.

În cuprinsul contestației formulate privind impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei și a accesoriilor aferente de lei, SC R. SRL arată că prestările de servicii în cauză sunt deductibile deoarece fiind prestări ocazionale nu exista obligația de a încheia contracte cu prestatorii de servicii , aspect reglementat de pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar faptul că au fost necesare rezultă din specificul activității desfășurate de către aceasta. Prin urmare, în opinia petentei, factura emisă este suficientă pentru a proba deductibilitatea acestor cheltuieli.

În drept sunt aplicabile prevederile art. (21) alin. (1) și (4) lit m) din Codul fiscal și ale pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care dispun:

ART. 21

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte;

Norme metodologice:

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

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea

serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate

Potrivit normelor legale antecitate, sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai acele cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității impozabile, cu condiția ca entitatea economică să dovedească cu documente legale necesitatea prestării și că aceste servicii au fost efectiv prestate.

În raport de documentele existente la dosarul cauzei, de susținerile părților și de normele legale incidente, urmează a se stabili dacă cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de lei cuprinse în anexa 2A sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

În virtutea rolului activ s-a solicitat petentei, prin adresa nr./23.06.2010 (fila 399, dosar 46) transmiterea de documente *“care probează că cheltuielile și achizițiile efectuate de SC R SRL au fost reale, oportune și necesare activității impozabile, înțelegând prin acestea, contracte, situații de lucrări, rapoarte, extrase de cont, bonuri de consum, ordine de deplasare, înregistrarea sediilor secundare precum și orice alte documente care îndeplinesc condițiile de document justificativ așa cum sunt ele reglementate de Codul fiscal, de Legea contabilității nr. 82/1991, HG nr. 3512/2008”*, specificând obligativitatea traducerii lor în limba română (a se vedea art. 8 alin. (2) din Codul de procedură fiscală).

În completările transmise ulterior și înregistrate la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr./20.01.2011 (vol I-IV și dosar 22) petenta reiterează aceleași aspecte și anume că fiind prestări ocazionale nu a existat obligația încheierii de contracte, iar specificul activității dă deductibilitatea fără a fi necesar un alt document decât factura, netransmițând alte documente, în condițiile în care prestările analizate nu pot intra sub incidența excepțiilor de la pct. 48 din Normele metodologice, având caracter de continuitate.

Potrivit prevederilor legale citate anterior sunt deductibile fiscal numai serviciile efectiv prestate în scopul obținerii de venituri impozabile. Așadar, chiar și în condițiile în care nu au fost încheiate contracte cu prestatorii, deductibilitatea cheltuielilor cu prestări de servicii este condiționată de realitatea acestora și de efectuarea lor în scopul realizării de venituri impozabile. Punctul 48 din Normele metodologice citat anterior, reglementează modul de justificare a realității și oportunității serviciilor prestate, astfel încât să rezulte fără dubiu destinația acestora.

Or, din facturile anexate la raportul de inspecție fiscală, facturi emise în limba italiană, nu rezultă în ce au constat prestările de servicii facturate și în ce mod au fost necesare activității economice. Petenta susține că aceste cheltuieli constau în reparații efectuate transformatorilor, dar nu anexează nici un document care să probeze aceasta. De altfel din factura nr./02.04.2008 (fila 132, dosar 46, vol. Anexe)

emisă de CMT di T. F.Italia rezultă că au fost livrați transformatori, deși înregistrarea acestei facturi s-a făcut în contul 628 Cheltuieli cu prestări de servicii.

În această ordine de idei, deși s-a solicitat petentei transmiterea oricărui document justificativ legal din care să probeze efectuarea reală a reparațiilor (fișa transformatorilor cu defecțiuni, situație de lucrări), că acești transformatori aparțineau SC R. SRL și se impunea a fi reparați (documente tehnice privind constatarea defecțiunilor, aviz expediție sau orice alt document privind trimiterea transformatorilor la reparat și primirea acestora de la reparat, constatări tehnice privind starea lor după reparațiile efectuate, registrul non-transferurilor), precum și documente care să probeze că transformatorii reparați au fost valorificați (facturi de vânzare) obținându-se venituri, petenta nu a dat curs solicitării. Prin prisma celor arătate, este cât se poate de limpede că opinia petentei potrivit căreia, obiectul de activitate al societății constând în comerțul cu transformatori este o dovadă că aceste prestări de servicii sunt aferente activității impozabile, este incompletă și eronată în lipsa altor documente menționate mai sus.

În raport de cele prezentate contestația petentei privind impozitul pe profit în sumă de lei, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, iar decizia de impunere nr./24.09.2009 menținută corespunzător.

A.6) și A.7) Referitor la cheltuieli cu transportul și cazarea în țară și străinatate în suma totală de lei și **cheltuielile cu bilete de avion** în sumă de lei, din analiza documentelor transmise de petentă și de normele legale incidente speței, facem următoarele precizări:

Prin actul de control s-a stabilit că cheltuielile de delegații, deplasări, transport și cazare aferente anului 2004 au fost în sumă de lei, suma corectă fiind de lei. Aceste cheltuieli contin suma de lei, suma înscrisă eronat în anexa 5 (fila 192, dosar 46) la Raportul de inspecție fiscală, în locul sumei de lei, diferența în suma de lei fiind soluționată, așa cum s-a menționat anterior, prin Decizia/09.12.2010 emisă de DGFP Bistrița-Năsăud.

Așadar, suma cheltuielilor de transport, cazare, deplasări și delegații ce face obiectul acestei analize este de lei (.... lei - lei + lei).

Potrivit alin. (4) lit. f) al art. 21 din Codul fiscal pentru a fi deductibilă la calculul profitului impozabil, orice cheltuială trebuie să aibă la bază un document justificativ, **potrivit legii**, prin care să se facă dovada că operațiunilor în cauză au fost efectuate.

Potrivit OMFP nr. 1850/2004 privind registrele și formulare financiar-contabile, în vigoare până la 31.12.2008 și OMEF nr. 3512/2008 în vigoare începând cu 01.01.2009, **ordinul de deplasare** este documentul legal care stă la baza **decontării cheltuielilor legate de deplasări care implică cheltuieli cu transportul, cazarea, inclusiv cheltuielile cu bilete de avion**. Din cuprinsul ordinului de deplasare trebuie să rezulte clar, persoana care face deplasarea, scopul și destinația deplasării, durata, cheltuielile aferente, astfel încât să fie cert că deplasarea administratorilor și angajaților societății a fost efectuată în interesul contribuabilului, iar cheltuielile aferente deplasării au avut ca scop obținerea de venituri, condiție imperativă referitoare la deductibilitatea fiscală a acestora.

În ceea ce privește obligativitatea utilizării stricte a documentelor prevăzute de OMFP nr. 1850/2004, respectiv OMEF nr. 3512/2008, corect a sesizat petenta că “nu este obligatoriu ca o firmă să utilizeze toate documentele menționate” în acest ordin, existând posibilitatea adaptării acestor documente comune pe economie în funcție de specificul și necesitățile persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, **cu condiția respectării conținutului minimal de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora.**

Așadar, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; **scopul, destinația** și durata deplasării; ștampila unității; semnatura conducătorului unității; data;
- **data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării** în/din delegație; **ștampila unității; semnatura conducătorului unității;**
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;
- numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans.
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Analizând documentele transmise de către petentă, care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu deplasările, precum și la baza înregistrării cheltuielilor cu biletele de avion, constatăm următoarele:

- ordinele de deplasare, în cazurile în care au fost întocmite, nu au conținutul minimal de informații, care să le confere calitatea de document justificativ, potrivit legii. În acest sens, exemplificăm:

- Ordin de deplasare nr./29.05.2007 (filele 145-146, vol. IV), pe baza căruia au fost înregistrate cheltuieli cu deplasarea, în Italia a d-nului Cobianchi în perioada **29.05.2007-08.06.2007**, în sumă de lei nu prezintă semnăturile și ștampila societăților unde a avut loc deplasarea, precum și data și ora sosirii, elemente esențiale pentru determinarea cheltuielii cu deplasarea. De altfel, în acest caz petenta recunoaște că a înregistrat eronat cheltuieli deductibile în cuantum de lei (a se vedea anexa 4 refăcută de petentă- fila 20, dosar 22), dar apreciază că cheltuiala cu diurna în sumă de lei este deductibilă fiscal. Potrivit art. 2 din H.G. nr. 1860/2005 pentru **salariatii** din cadrul companiilor naționale, **societăților comerciale** și regiilor autonome la care drepturile salariale se acordă prin negociere, **drepturile bănești pe perioada delegării și detașării** în altă localitate, precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului, **se acordă în condițiile prevăzute în contractele colective sau individuale de muncă,** pentru administratorii

societății fiind deductibile numai cheltuielile cu transportul și cazarea în condițiile în care se face dovada că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri. Iar, potrivit art. 21 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, au deductibilitate limitată suma cheltuielilor cu **indemnizația de deplasare acordată salariaților** pentru deplasări în România și în străinătate. Or, d-nul C. L. nu a prezentat documente din care să rezulte că este salariatul SC R. SRL (are încheiat un contract de muncă sau de mandat, prin urmare nu poate beneficia de diurnă).

- Ordin de deplasare .../28.05.2007 (filele 175-176, vol IV) întocmit pentru deplasarea în Italia a domnului C. în perioadă suprapusă cu ordinul de deplasare prezentat anterior (**30.05-18.06.2007**), petenta decontându-și încă o dată cheltuielile în sumă totală de ...lei, ceea ce conduce la concluzia că aceste ordine nu sunt reale.
- Ordinul de deplasare/09.06.2007 (filele 173-174, vol. IV) întocmit pentru deplasarea d-nului C. în Italia în perioada **09.06.2007-25.06.2007**, pe baza cărora au fost înregistrate cheltuieli de deplasare în sumă de lei, constatăm că și în acest caz perioadele se suprapun ceea ce conduce la suspiciuni legate de sinceritatea petentei și realitatea deplasării, mai ales că în nici unul din cele trei cazuri nu există confirmarea locației unde s-a făcut deplasarea (semnături și stampile ale partenerilor din Italia).

- ordinele de deplasare (nr. .../01.03.2008, .../12.03.2008, .../27.03.2008, .../10.04.2008, .../15.06.2008 - filele 204-207 și 212, vol. IV), pe baza cărora au fost decontate **“cheltuieli diverse”** fără a se preciza în ce constau aceste cheltuieli, realitatea, necesitatea și oportunitatea lor în desfășurarea activității economice. În completarea la contestației (a se vedea fila 24, dosar 22), petenta arată că ordinele de deplasare în cauză sunt semnate și ștampilate (aspect pe care organul de control nu l-a avut în vedere la neadmiterea la deducere a a cheltuielilor în cauză), fără însă a preciza în ce constau aceste cheltuieli, astfel încât să probeze că sunt aferente veniturilor impozabile.

- ordinele de deplasare .../05.01.2007 (filele 129-130, vol. IV) și/15.05.2007 (filele 147-148, vol. IV) care potrivit constatărilor organului de control nu erau ștampilate la data efectuării inspecției, au fost transmise, ulterior, de către petentă ștampilate. Chiar în condițiile în care deplasarea în cauză a fost reală, organul de control nu a admis la deducere cheltuielile cu diurna plătită d-nului C., care nu are calitatea de salariat, precum și cheltuieli cu produse alimentare.

-ordinul de deplasare nr. .../27.04.2007, **nesemnat și neștampilat la destinație**, a fost emis pe numele d-nului C. pentru deplasare pe 10 zile (pentru care s-a decontat diurnă externă de 50 euro/zi) și s-au înregistrat cheltuieli cu cazarea în sumă de lei (fără a se preciza documentul în baza căruia s-a înregistrat această cheltuielă) . În aceeași perioadă, se înregistrează și factura/29.04.2007 (fila 237, vol II) cu cazare pentru seara de 28-29. 04.2007 pt. d-nul C. la H. I. din O., fără a prezenta alt document și fără a înscrie în ordinul 184 această cheltuielă . Este limpede că și în această situație se ridică suspiciuni asupra realității deplasării și a cheltuielilor înscrise în decontul de deplasare, în sensul că deși se decontează 10 zile de diurnă

externă, cel pentru puțin 2 zile (27-28.04.2007) , persoana delegată se afla în România , nu în Italia.

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea și cu biletele de avion înregistrate de către petentă, constatăm că nu au fost atașate acestora documene justificative care să probeze persoana care a făcut deplasarea, calitatea acesteia, scopul și durata deplasării astfel încât să rezulte fără dubiu că deplasările au fost făcute în scopul desfășurării activității economice. Pentru o parte din aceste cheltuieli, petente admite că organul de control a procedat corect. În acest sens exemplificăm:

- bilet de avion cumpărat cu factura/26.05.2009 (fila 228, vol IV) în sumă de lei, pe numele unei terțe persoane;

-bilet avion cumpărat cu factura/07.08.2007 (fila 180, vol. IV) în sumă de lei pe numele C. L., fără ordin de deplasare;

-bilet avion cumpărat cu factura(fila 179, vol IV) în sumă de lei pe numele C. L., fără ordin de deplasare.

Pentru alte bilete de avion emise în aceleași condiții (ex.: factura/01.11.2007 –fila 192, vol IV, cu bilet de avion emis pe numele P. S.- persoană nesalariată, în sumă de lei, fact./25.04.2008-fila 208, vol IV, fact./21.05.2008- fila 209, fact/28.05.2008-fila 211 cu care au fost achiziționate bilete de avion pe numele C. L.), și anume fără a prezenta ordin de deplasare care să justifice scopul și destinația deplasării, petenta apreciază că admiterea la deducere trebuie să aibă în vedere doar faptul că factura a fost emisă pe numele societății, aspect care excede cadrul legal privind determinarea profitului impozabil (a se vedea art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Codul fiscal citate anterior).

În cazul facturilor privind cazarea, din analiza documentelor depuse de către petentă, constatăm că aceasta nu a pus la dispoziție documente din care să reiasă necesitatea deplasărilor și inclusiv a cheltuielilor cu cazarea care le implică aceasta. Astfel, pentru cea mai mare parte a cheltuielilor cu cazarea , petenta a pus la dispoziția organelor de control facturile emise de societățile unde s-a făcut cazarea, fără a prezenta orice alt document din care să rezulte , așa cum s-a precizat, că deplasarea s-a făcut în scopul obținerii de venituri impozabile.

Un alt aspect care conduce la concluzia că cheltuielile cu cazarea nu sunt aferente veniturilor impozabile este și faptul că d-nul C. L., care potrivit petentei avea dreptul de a beneficia de cazare în calitate sa de administrator, apare ca fiind cazat în două locații diferite în aceeași noapte. În acest sens exemplificăm: fact./26.11.2005 emisă de SC Z. I. E. Cluj-Napoca (fila 105, vol. III) pentru cazarea d-nului C. L. în noaptea de 25/26 noiembrie 2005 și factura/25.11.2005 (fila 104, vol III) emisă de SC J. SA Craiova pe numele delegatului C. L. pentru cazare în noaptea de 25/26 noiembrie în două camere, fact./27.07.2007 (fila 247, vol. II) emisă de SC N. SRL Oradea pe numele delegatului C. L. pentru cazare în noaptea de 27/28. 07.2007 și fact./28.07.2007 (fila 248, vol. II) emisă de SC O.E. H. SRL , pentru același delegat și aceeași noapte.

De asemenea, deși petenta susține că administratorul societății a beneficiat de cazare, din documentele puse la dispoziție rezultă că deseori, a fost facturată cazarea în două camere, fără a se preciza persoanele cazate. În acest sens exemplificăm: fact.

..../20.12.2005 emisă de SC M. SRL (fila 114, vol. III), fact./21.12.2005 emisă de SC E. SRL C. (fila 113, vol. III).

Facem mențiunea că petenta admite că cheltuielile în sumă lei (...+...+... lei) cu cazarea și deplasarea, precum și cheltuielile cu biletele de avion în sumă de lei nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit (a se vedea anexa 4 și 6 refăcute de petentă, filele 9-27 și 3-8, dosar 22, respectiv filele 1-32 și 33-40, vol. III) **și renunță la contestația vizând impozitul pe profit în sumă de lei (... X 25%+..... lei x 16%) și accesoriile aferente.**

În raport de cele prezentate , contestația petentei împotriva impozitului pe profit stabilit ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu deplasarea și cazarea în sumă de **... lei** (... lei- lei) și a cheltuielilor cu biletele de avion în sumă de **... lei** (...lei -.... lei) urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, iar decizia de impunere menținută pentru suma de **... lei** (...x 25%+..... X 16%).

A.8) În ceea ce privește **cheltuielile de transport** organul de control a apreciat că nu au la bază documente din care să rezulte că aceste transporturi au fost efectiv prestate, iar pentru transporturile externe nu s-a putut determina la ce achiziție sau livrare intracomunitară se referă, incalcându-se prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) Cod fiscal republicat. Facem precizarea că suma corectă este **de lei** (.... – ...+ ...), având în vedere transformarea incorectă din anul 2004 (anexa 5-fila 192, dosar 46), aspect soluționat prin Decizia .../09.12.2010.

Potrivit art. 21 alin. (1) din Codul fiscal :

*(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.*

Din perspectiva prevederii legale citate, pentru calculul profitului impozabil și , implicit , a impozitului pe profit se vor avea în vedere numai cheltuielile efectuate de către un contribuabil pentru obținerea veniturilor impozabile.

La baza înregistrării și deductibilității cheltuielilor, potrivit art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, trebuie să se afle documente justificative care să probeze că cheltuielile în cauză au fost aferente unor operațiuni necesare în desfășurarea activității economice a contribuabilului.

În raport de documentele existente la dosarul cauzei, de susținerile părților și normele legale aplicabile speței, urmează a se stabili dacă cheltuielile cu transportul sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Analizând documentele transmise constatăm că pentru o parte din cheltuielile cu transportul mărfurilor petenta a pus la dispoziția organului de soluționare documente din care reiese că această cheltuială este aferentă veniturilor obținute de către SC R. SRL din valorificarea transformatorilor achiziționați. În această ordine de idei, exemplificăm:

- factura .../05.03.2007 emisă de A. Iii C. SRL în sumă de ...euro , adică ... lei. Deși , organul de control arată în anexa 4 (fila 196, dosar 46, vol. anexe) că nu există documente justificative privitoare la această cheltuială cu transportul, petenta pune la dispoziție CMR din 02.03.2007 (fila 138, vol IV) din care rezultă clar că ruta pe care

s-a efectuat transportul este cea facturată și anume , din localitatea P. , Italia la Cluj și că transportatorul este cel înscris în CMR.

- factura/24.11.2005 emisă de SC C. I. SRL , în sumă de lei (fila 102, vol. III). Deși, organul de control arată în anexa 6 (fila 182, dosar 46, vol anexe) că nu există documente justificative, petenta a pus la dispoziția organului de soluționare, avizul/23.11.2005 (fila 102, vol. III) din care rezultă că au fost livrați transformatori în B. din localitatea R.. Menționăm că SC R. SRL a avut punct de lucru înregistrat în localitatea R.

-factura /12.01.2007 emisă de SC B. T. SRL, în sumă de ... lei (fila 212, vol. II), pentru transport efectuat pe ruta R.-C.. Deși organul de control arată în anexa 6 (fila 182, dosar 46, vol anexe) că nu există documente, petenta a pus la dispoziția organului de soluționare, avizul/11.01.2007 (fila 213, vol II) din care rezultă că au fost livrați transformatori la o societate din C..

Un alt aspect constatat este și faptul că, potrivit documentelor transmise de către petentă, o parte din cheltuiala înregistrată cu transportul a fost refacturată clienților cărora le-au fost livrați transformatorii. Așadar, au fost obținute venituri aferente acestor cheltuieli. În acest sens, exemplificăm:

- fact. .../17.11.2004 în sumă de lei emisă de SC H. I. E. SRL (fila 61, vol III) pentru transport efectuat pe ruta C.-R. T.-R. -C.. Potrivit, facturii nr./12.11.2004 (fila 62, vol III), SC R. SRL a livrat către SC I. C. SRL T. , două transformatoare și a facturat transport în sumă de lei.

- fact./22.12.2004 în sumă de lei emisă de SC D. T. SRL (fila 67, vol III) pentru transport efectuat pe ruta C.-B.. Potrivit fact./20.12.2004 (fila 68, vol. III), SC R. SRL a livrat către SC I. SA B. un transformator și a facturat și transport în sumă de lei.

În cuprinsul contestației formulate, SC R. SRL arată că o parte din facturile de transport neadmise la deducere au fost cuprinse de două ori de către organul de control în anexa 6. În referatul cu propuneri de soluționare, organul de control nu este de acord cu acest aspect, susținând că facturile se referă la furnizori diferiți, și ca atare nu pot fi considerate dublări.

Analizând anexa 5 și 6 din raportul de inspecție fiscală (fila 188, respectiv 173-174, dosar 46, vol anexe), constatăm că într-adevăr unele facturi apar de două ori, dar din documentele existente organul de soluționare nu poate stabili dacă și în evidența contabilă au fost înregistrate dublu aceste cheltuieli sau, din eroare, organul de control le-a cuprins în anexe de două ori. În acest sens exemplificăm:

- fact./25.07.2008 emisă de SC C SRL în sumă de lei

- fact./01.07.2008 emisă de SC C. SRL în sumă de lei

- fact./07.07.2008 emisă de SC C. SRL în sumă de lei.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, nu a fost admise la deducere cheltuieli de transport facturate de către SC T. SRL, întrucât transportatorul este o altă persoană juridică decât cea care a emis factura. În acest sens exemplificăm:

- fact./30.10.2007 (fila 278, vol II) în sumă de2 lei este emisă de SC T. SRL, iar potrivit CMR anexat (fila 279, vol. II) transportatorul este SC C. R. SRL;

-fact./30.10.2007 (fila 280, vol. II) în sumă de24 lei este emisă de SC T. SRL, iar potrivit CMR anexat (fila 281, vol. II) transportatorul este SC L. E V. W. SRL.

Pentru a arată motivul acestor inadvertențe, petenta transmite Contractul de prestări servicii-Casă de expediții încheiat în 28.12.2006 cu SC T. SRL (filele 232-233, vol II) , potrivit căruia aceasta din urmă organizează transportul de mărfuri pentru client , factura urmând a fi emisă de casa de expediții.

În analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare constată inadvertențe între conținutul facturilor și constatările înscrise în anexa 6 la raportul de inspecție, anexă în care sunt menționate motivele neadmiterii la deducere a cheltuielilor. În acest sens exemplificăm factura/04.04.2005 (fila 82, vol. III) emisă de către SC L. SRL reprezentând utilități (gaz, curent electric), dar pe care organul de control nu a admis-o la deducere întrucât a considerat-o transport intern fără documente justificative.

Organul de soluționare a solicitat petentei prezentarea de documente justificative pentru toate transporturile cuprinse de către organul de inspecție fiscală în anexele pe baza cărora s-a stabilit impozit pe profit suplimentar, prin neadmiterea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil. Pentru o parte din aceste cheltuieli , SC R. SRL a transmis numai facturile care nu conțin elemente care să justifice cheltuiala în scopul obținerii de venituri impozabile (ruta, km aferenți, comanda, etc.) sau a transmis documente justificative din care nu rezultă nicio legătură cu factura emisă de transportator. În acest sens exemplificăm :

- factura/08.12.2005 emisă de SC A. T. I. E. SRL pentru perioada 01.11.2005-30.11.2005, în sumă de lei, potrivit căreia transportul s-a făcut cu auto nr., iar din avizele și facturile transmise (filele 125-127) rezulta că transporturile au fost efectuate cu auto nr. Petenta nu a pus la dispoziția organului de soluționare niciun alt document pe baza căruia s-a făcut confirmarea efectuării și decontării transportului, între cele două societăți pentru luna noiembrie 2005;

- factura/03.01.2006 (fila 133, vol. III) emisă de SC K. A. SRL B. reprezentând transport marfă –curs București, fără alte documente care să confirme efectuarea transportului așa cum a fost facturat;

- factura/26.07.2006 (fila 169, vol. II) emisă de SC B ..B SRL B. reprezentând transport de ruta B-A- B, fără ca petenta să prezinte vreun document sau vreo informație care să justifice necesitatea acestui transport.

Prin prisma celor prezentate și având în vedere că pentru o parte din cheltuielile cu transportul înregistrate, petenta prezintă justificări privind necesitatea acestora pentru desfășurarea activității economice, este limpede că nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, **starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată**. În aceste condiții, baza de impunere nu este certă și prin urmare, se impune reverificarea tuturor aspectelor legate de cheltuielile cu transportul (tratate la acest punct) înregistrate de SC R. SRL și apreciate de către organul de control ca nedeductibile la calculul profitului impozabil. În această ordine de idei, se impune verificarea documentelor (contracte , comenzi) din care să rezulte care partener suportă cheltuiala cu transportul în cazul livrărilor și achizițiilor de

transformatori, identificarea clienților și furnizorilor , astfel încât rutele pe care sa desfășurat transportul să corespundă cu sediile acestora, verificarea, în cazul transporturilor externe efectuate în anii 2004-2006, a CMR-urilor, a declarațiilor vamale de import sau export, astfel încât transportatorul să poată fi identificat, verificarea , în cazul achizițiilor și livrărilor intracomunitare, a scrisorilor de transport, a modului de plată a facturilor emise de transportatori, efectuarea de verificări încrucișate acolo unde se impune (de ex. în cazul caselor de expediții), înregistrarea în evidența contabilă și fiscală a avizelor care au fost prezentate ca documente justificative privind livrarea sau achiziția de transformatori, verificarea comenzilor înscrise pe o parte din facturile de transport, astfel încât să rezulte, fără dubiu, dacă cheltuielile cu transportul sunt sau nu aferente activității desfășurate de către SC R. SRL.

Având în vedere că între aspectele înscrise în raportul de inspecție fiscală și între documentele prezentate de către petentă există inadverențe, neputându-se stabili cu certitudine cuantumul cheltuielilor cu transportul care sunt aferente veniturilor impozabile obținute, decizia de impunere nr./24.09.2009 prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei, impozit pe profit aferent neadmiterii la deducere a sumei delei și obligații fiscale accesorii urmează a fi desființată.

A.9) Organul de inspecție fiscală a stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă totală de **.... lei** (.... lei -.... lei +.... lei) , ca urmare a faptului că SC R. SRL a înregistrat aceste cheltuieli fără a avea la bază documente justificative legale, a înregistrat de două ori sumele, a înregistrat sume pe bază de plăți bancare fără factură, cheltuieli înregistrate pe bază de xerocopie sau date de identificare eronate (eliberate pe altă societate, cod fiscal eronat, lipsă sediu sau cod de identificare fiscală), încălcându-se prevederile art.21 alin (4) lit. f) din Codul fiscal.

Menționăm că diferența între cheltuielile în sumă de lei și lei provine, așa cum s-a mai arătat, din anul 2004 și anume din preluarea eronată în anexa 5 –fila 192, dosar 46, a cheltuielilor cuprinse în anexa 6, filele 184-185, dosar 46, în sumă de lei în loc de lei ca urmare a denominării eronate, aspect soluționat prin Decizia/09.12.2010.

Din totalul cheltuielilor de lei , petenta admite că organul de inspecție fiscală a procedat corect **pentru lei** (conform anexei 4 suma de lei, filele 3-8, dosar 22 și anexei 6 suma de, filele 33-40, vol. III) **renunțând la contestație pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei** (... x 25% + x 16%) suplimentar aferent acestei sume și accesorii) dar neadmiterea la deducerea diferenței de cheltuieli de lei consideră că este neîntemeiată și nelegală .

În drept sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal coroborate cu cele ale art. 6 alin. (1) din Legea 82/1991 a contabilității potrivit căror:

Cod fiscal

(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;

Legea contabilității

Art. 6

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

Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate sunt reglementate de OMFP 1850/2004 privind privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare până la sfârșitul anului 2008 și OMEF 3512/2008 aplicabil începând cu 01.01.2009. Potrivit acestora:

41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, **operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale**, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.

Pentru acele situații în care prin alte reglementări speciale se prevede că formularul original trebuie să fie păstrat la altă unitate, atunci la înregistrarea în contabilitate este folosită copia documentului respectiv.

În raport de documentele aflate la dosarul cauzei, susținerile părților și normele legale incidente speței urmează a se stabili dacă cheltuielile în sumă de08 lei sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Analizând documentele transmise de către petentă pentru a combate constatările organului de inspecție fiscală, cuprinse în anexa 4 (filele 9-27, dosar 22) și în anexa 6 (filele 1-32, vol. III), constatăm următoarele:

- privitor la cheltuiala cu prestarea de servicii în sumă de **... lei** adică euro, reprezentând comision conform Scrisorii de angajare cu contract pentru proiect din 01.06.2005 încheiată cu P. S. (filele 85-86, dosar 22) înregistrată în contabilitate (nota contabilă .../30.06.2005-fila 84, dosar 22) doar în baza unei note care nu respectă condițiile privind documentele justificative (fila 83, dosar 22) . Potrivit pct. 6 din contractul de mai sus “*pentru lucrarea stabilită cu colaboratorul , acestuia îi va reveni o compensație totală de euro, plata va fi efectuată până în data de 10 a lunii care urmează după prestația efectuată*”. Cât privește documentul cuprins la fila 87, dosar 22, pe care petenta îl prezintă ca fiind document justificativ al cheltuielii în cauză (fila 14, dosar 22), menționăm că nu are nici o legătură cu aceasta.

Constatăm același aspect și în ceea ce privește factura proformă emisă de A. I. în sumă de **... lei** (.... euro) care a fost înregistrată, conform anexei 4 la raportul de inspecție fiscală (fila 197, dosar 46) , pe baza DVI Petenta pune la dispoziția organului de soluționare factura proformă și contractul de colaborare nr. .../18.01.2006 (fila 102, dosar IV) în care (așa cum s-a arătat și la punctul **A.5**), se specifică că se “acordă prestatorului o indemnizație în valoare de euro lunar”, fără a se arăta concret în ce condiții va fi decontată această sumă (câți transformatori trebuie achiziționați, de ce capacitate, în ce constă asistența tehnică acordată, ce mijloc de transport este pus la dispoziție, etc). Privitor la prestarea efectivă (***munca prestată*** conform clauzelor contractuale), petenta nu anexează niciun document care

să probeze necesitatea și efectuarea acestora, așa cum prevede pct. 48 din Normele de aplicare a Titlului III a Codului fiscal citate anterior.

Având în vedere că petenta nu a pus la dispoziția organului de soluționare documente din care să reiasă cuantumul cheltuielii în cauză, modul de îndeplinire a a clauzelor contractuale, astfel spus, nu a pus la dispoziție nici un act care să îndeplinească condițiile de a fi document justificativ, **potrivit legii**, prin care să combată și să înlăture constatările organului de control, contestația petentei referitoare la nedeductibilitatea cheltuielii cu prestarea de serviciu în sumă de (...+....) lei urmează a fi respinsă, iar decizia de impunere menținută pentru suma de ... lei (.....x16%).

- privitor la cheltuielile reprezentând mese servite în sumă totală de lei cuprinse în anexele 3 și 4 (filele 193-203, dosar 46) și anexele 4 și 5 (filele 170-192, dosar 46) deși petenta susține că au fost înregistrate pe cheltuieli de protocol nedeductibile, nu prezintă niciun document care să probeze acesta. De exemplu: fact./06.12.2006 în sumă de ...lei emisă de M. (fila 15, vol III, poz. 195), reprezentând cumpărături personale+băuturi alcoolice, petenta susține că a fost înregistrată pe cheltuieli de protocol, fără a anexa vreun document care să probeze că achizițiile în cauză sunt de natura cheltuielilor de protocol și că se încadrează în limita legală privind aceste cheltuieli (note contabile, notă privind calculul impozitului pe profit din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost avute în vedere la calculul impozitului pe profit, declarația 101 privind impozitul pe profit, bilanța de verificare). În aceste condiții contestația petentei referitoare la impozitul pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16%) urmează a fi respinsă.

-privitor la cheltuieli notariale (... lei), cheltuieli cu avocatul (... lei), taxă de autorizare (.... lei), petenta nu prezintă niciun document care să detalieze serviciul prestat și care să probeze că au fost necesare desfășurării activității economice (contract de reprezentare din care să rezulte că societatea a fost cea reprezentată, cauza în care a fost reprezentată, date privind imobilul intabulat din care să rezulte că este proprietatea societății, plăți făcute fără a prezenta documentul în baza căruia se fac acestea, etc, documente solicitate prin adresa .../23.06.2010 și .../19.07.2010-filele 399 și 402, dosar 46). În acest sens exemplificăm: ordin de plată din data de 08.09.2006 (fila 100, vol. IV) prin care s-a virat Biroului notarial V M. suma de lei nu poate constitui document justificativ, potrivit legii, din cuprinsul acestuia nu rezultă că această cheltuială este aferentă activității economice. În ce privește taxa de autorizare, în justificarea acesteia petenta transmite autorizația de construire nr./03.11.2006 eliberată de Primăria Bistrița, pe numele K. A., neprezentând însă niciun document din care să reiasă legătura cu SC R SRL a acestei persoane sau a imobilului în cauză, situat în localitatea B. În aceste condiții, contestația privind impozitul pe profit în sumă de lei (... x 25% + x 16%) urmează a fi respinsă.

- privitor la cheltuielile înregistrate pe bază de documente justificative în xerocopie, în sumă totală de lei petenta a apreciat că numai taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă. Potrivit OMFP 1850/2004, respectiv 3512/2008, pentru a fi înregistrate în contabilitate **operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale**, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ. De asemenea, potrivit pct. 2 din Anexa 1 la OMEF 3512/2008, documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele si prenumele, dupa caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care intocmeste documentul;
- numarul documentului si data intocmirii acestuia;
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (cand este cazul);
- continutul operatiunii economice-financiare si, atunci cand este necesar, temeiul legal al efectuarii acesteia;
- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate, dupa caz;
- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atributii de control financiar preventiv si ale persoanelor in drept sa aprobe operatiunile respective, dupa caz;
- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Prin prisma celor prezentate, rezultă că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ în condițiile în care furnizeaza toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și dacă sunt prezentate în original sau reconstituite potrivit legii.

Privitor la facturile în copie pe baza cărora au fost înregistrate cheltuieli, în evidența fiscală și contabilă, de către SC R..... SRL, petenta recunoaște acest aspect fără însă a prezenta motivele pentru care documentele nu erau cele originale și fără a prezenta alte documente (referat de necesitate, nota de intrare receptie, proces verbal de receptie, decont de cheltuieli, ordin de deplasare, in functie de fiecare situatie in parte, documente care trebuiau sa fie aprobate de persoana care autorizeaza efectarea unor astfel de cheltuieli), în cazul în care din motive întemeiate nu a putut fi prezentat originalul sau documentul reconstituit conform legii, care să dovedească intrarea bunurilor în gestiune sau prestarea efectivă a unui serviciu, care să justifice cheltuielile efectuate și să probeze că au fost necesare și oportune în desfășurarea activității economice.

În aceste condiții contestația petentei privitoare la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de lei înregistrate în evidența contabilă și fiscală pe bază de documente în xerox copie, urmează a fi respinsă, iar decizia menținută pentru suma de lei (..... x 16%).

- privitor la documentele care conțin date eronate, (inclusiv facturile emise de Orange în suma de ... lei în 2008 și Romtelecom în sumă de lei în 2005) în sumă de **..... lei** , aspect recunoscut de către petentă, facem precizarea că documentele justificative trebuie sa cuprinda elemente enumerate mai sus.

În conformitate cu art. 105 din Codul de procedură fiscală “*Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere*”, iar potrivit pct. 102.1 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin HG nr. 1050/2004

*102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent **va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale** care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.*

Așadar, la stabilirea ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit în cazul în care factura, în original, prezintă date eronate (de ex. o cifră în minus la codul de înregistrare fiscală al SC R. SRL , fila 83, vol. III), apreciem că organul de inspekție fiscală avea obligația de a lua în considerare toate documentele justificative relevante pentru stabilirea realității, necesității și oportunității cheltuielilor (documente privind plata, note de recepție, scrisori de transport). În raport de aceste aspecte constatăm că starea de fapt fiscală nu a fost stabilită corect, iar soluția adoptată de organul de control nu a fost întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. În raport de cele prezentate decizia de impunere nr. 09.2009 urmează a fi desființată .

- privitor la cheltuielile înregistrate dublu sau prin închiderea contului 612 și 628 în sumă de **... lei** (...+...+.... lei) cuprinse în anexa 4 (filele 199 și 197, dosar 46), petenta arată că aceste cheltuieli au fost excluse de la deductibilitate la calculul impozitului pe profit de două ori. Având în vedere faptul că organul de inspekție fiscală nu a anexat raportului întocmit “*copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspekției*”, așa cum prevede pct. 102.2 din HG 1050/2004 privind Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală, coroborate cu pct. 54.2 al aceleiași norme a care dispun “*În cazul în care pentru stabilirea stării de fapt fiscale contribuabilul pune la dispoziția organului fiscal înscrisuri sau alte documente, în original, acestea vor fi înapoiate contribuabilului, **pastrându-se în copie la dosarul fiscal numai înscrisurile relevante din punct de vedere fiscal***”.

Ținând seama de faptul că în raportul de inspekție motivul neadmiterii cheltuielilor în sumă de ... lei (...+....) se rezumă la “*închidere cont 612 (628) nr. înreg./30.09.2006 fără documente justificative*”, fără a se preciza când au fost debitate aceste conturi (când s-a înregistrat cheltuiala), iar pentru suma de ...lei petenta susține că este vorba de o cheltuială de deplasare a unui angajat (fila 28, dosar 22), precum și de faptul că nici petenta, nici organul de control nu au prezentat starea de fapt fiscală bazată pe documente relevante referitoare la acest capăt de cerere, nu se poate stabili cu certitudine ce reprezintă aceste cheltuieli și dacă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Invederăm aceleași aspecte și în cazul cheltuielii în sumă de **... lei** (.... lei + lei). Astfel, cu factura/15.06.2006 emisă de SC A. SRL în sumă de lei, petenta a achiziționat un televizor care se află în gestiunea obiectelor de inventar ale societății, aspect pe care organul de control, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei nu l-a verificat, iar suma de lei reprezintă o plată privind achiziția unui caiet de sarcini pentru participarea la licitație la Bursa de mărfuri în anul 2006, aspect care de asemenea nu rezultă că a fost verificat. Având în vedere că nici

petenta, nici organul de control nu au prezentat starea de fapt fiscală bazată pe documente relevante referitoare la acest capăt de cerere, nu se poate stabili cu certitudine destinația televizorului și necesitatea caietului de sarcini și, în final, corectitudinea bazei de impunere.

În raport de cele prezentate actul de impunere urmează a fi desființat pentru impozit pe profit în sumă de lei ($\dots \text{ lei} \times 25\% + \dots \times 16\%$).

A.10) și A.11) Organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere **cheltuieli înregistrate** în contul 628 Cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de **.... lei** reprezentând drepturi vamale plătite de către petentă (fact./20.06.2005-fila 53, dosar 22) precum și suma de **.... lei** reprezentând cheltuieli sociale peste limita legală de 2% (fact...../30.12.2005-fila 107, vol III). În situațiile prezentate de petentă (fila 11, dosar 22, poz. 25 și fila 8, vol. III, poz. 107), aceasta admite că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, chiar dacă au fost contestate și renunță la contestația privind impozitul pe profit în sumă de ... lei ($\dots \times 16\%$) și delei ($\dots \times 16\%$), precum și cea privind accesoriile aferente.

Privitor la calculul eronat al impozitului pe profit efectuat de petentă în anul 2008 (aceasta stabilind un impozit de lei în loc de lei), aceasta admite că a greșit și renunță la contestația împotriva impozitului pe profit în sumă de lei și a accesoriilor aferente.

În raport de cele arătate, situația centralizatoare privind modul de soluționare a contestației împotriva impozitului pe profit se prezintă după cum urmează:

Anul de referință	Situația stabilită la inspecția fiscală		Rezultatul soluționării contestației							
	Cheltuieli nedeductibile	Impozit suplimentar	Cheltuieli neadmise la deducere	Impozit respins	Cheltuieli admise la deducere	Impozit admis	Cheltuieli pentru care s-a renunțat	Impozit aferent renunțării	Cheltuieli desființate	Impozit desființat
2004										
2005										
2006										
2007										
2008										
2009										
TOTAL										

Având în vedere prevederile art. 47 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, republicat, decizia de impunere nr./24.09.2009 pentru suma de **.... lei** reprezentând obligații fiscale accesorii (dobânzi de lei și penalități de lei) aferente impozitului pe profit, urmează a fi desființată. Având în vedere faptul că SC R. SRL a renunțat la contestația privind accesoriile în sumă de **.... lei**, aferente impozitului pe profit, decizia de impunere nr./24.09.2009 urmează a fi menținută.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Prin scrisoarea înregistrată sub numărul/06.05.2011 (fila 115-124) SC R. SRL își reprecizează sumele contestate, precum și cele pentru care își retrage contestația , după cum urmează:

Din totalul sumei de lei stabilită la control ca taxă pe valoarea adăugată suplimentară (..... lei) și accesorii constând în dobânzi (..... lei) și penalități de întârziere de (.... lei), petenta își menține contestația pentru suma totală de lei, compusă din:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei
- dobânzi în sumă de lei
- penalități în sumă de lei

Precizînd că “diferențele rămase între sumele contestate și sumele stabilite de organul fiscal le consideră juste”, înțelegînd să revină asupra cererii inițiale, **retrăgându-și contestația pentru aceste diferențe în sumă totală de lei** , și anume:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei
- dobânzi în sumă de lei
- penalități în sumă de lei.

Din cuprinsul documentelor puse la dispoziție de către SC R..... SRL , constatăm că, deși aceasta admite că organul de inspecție fiscală a stabilit corect taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei, renunțarea la contestație se referă numai la suma de lei.

Din analiza dosarului cauzei rezultă că diferența provine din aprecierea petentei că organul de control nu a avut în vedere suma de **..... lei** cuprinsă în factura/20.06.2005 (fila 88, vol III) emisă de SC E.S. SRL.

Avînd în vedere prevederile art. 205 alin. (1) din Codul de procedură fiscală coroborate cu cele ale pct. 11.1 lit. c) din Ordinul nr. 2137 din mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , precum și faptul că **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei nu a fost cuprinsă în decizia de impunere nr./24.09.2009, contestația vizînd acest capăt de cerere urmează a fi restinsă ca fiind fără obiect.**

B.1 Potrivit constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală SC R. SRL a achiziționat cu facturile nr./29.04.2005 în valoarea de lei, nr./29.04.2005 în valoare de lei, nr./29.04.2005 în valoare de lei și nr./29.04.2005 în valoare de lei , imobile de la SC C. SRL, fără respectarea prevederilor legale privitoare la taxarea inversă a livrărilor de imobile, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor în cauză.

Totodată, petenta a achiziționat chereștea de la SC I. SRL cu facturile .../13.06.2008 și .../01.08.2008 , în valoare de lei , respectiv lei, nerespectînd nici în acest caz prevederile legale referitoare la aplicarea măsurilor simplificate prevăzute de art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal .

În raport de aceste constatări, organul de control a calculat suplimentar în sarcina petentei taxă pe valoarea adăugată în cuantum de **... lei**.

SC R. SRL arată că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile Normelor de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, modificate prin HG nr. 84/03.02.2005. În raport de aceste norme, organul de control nu avea dreptul să calculeze taxă pe valoarea adăugată suplimentar, și nici dobânzi și penalități, ci doar să oblige beneficiarul să storneze taxa, să înregistreze 4426=4427 și să facă regularizarea în decontul lunii în care s-a finalizat controlul, respectiv furnizorul să storneze factura inițială și să emită o factură corectă.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 160¹ din Codul fiscal și prevederile pct. 65¹ din Normele de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 în vigoare în anul 2005 pentru tranzacțiile cu imobile și prevederile art. 160 din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct. 82 din Norme aplicabile în anul 2008 pentru achizițiile de chereștea, astfel:

Anul 2005

Masuri de simplificare

Art. 160¹ - (1) *Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) **au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol.** Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca platitori de taxa pe valoarea adăugată.*

(2) *Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:*

(...)

b) *terenurile de orice fel;*

c) cladirile de orice fel sau parti de cladire. *Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol;*

(...)

(3) *Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea «taxare inversă». Furnizorii și beneficiarii evaluează taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în **jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxa pe valoarea adăugată, atât ca taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă**, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.*

(...)

(5) *De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. **In situația în care furnizorul nu a menționat «taxare inversă» în facturile fiscale emise pentru bunurile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea «taxare inversă» în factura fiscală și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).***

Pct. 65¹ din Normele metodologice

(12) *In situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, **vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxa pe valoarea adăugată***

intocmit la finele perioadei fiscale in care controlul a fost finalizat, la randurile de regularizari. (...)

Anul 2008

Măsuri de simplificare

ART. 160

*(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) **au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol.** Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.*

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

(...)

*c) **materialul lemnos**, conform prevederilor din norme.*

*(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea «taxare inversă», fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, **beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.***

(...)

*(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol **sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii.** În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat «taxare inversă» în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), **beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea «taxare inversă» în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).***

Norme metodologice:

82. (1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal.

(2) Bunurile care se încadrează în categoria material lemnos, prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, sunt masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos stabilit prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.

(...)

*(7) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin **obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.***

*(8) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru operațiunile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, **vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea***

înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. (...)

Potrivit prevederilor normelor legale precitate, atât furnizorul imobilelor, respectiv a materialului lemnos, cât și beneficiarul acestora au obligația de a aplica măsurile de simplificare prevăzute de Codul fiscal.

În calitate de beneficiar al imobilelor și a materialului lemnos, SC R. SRL avea obligația de a nu plăti către furnizori, respectiv SC C. SRL și SC I. SRL, taxa pe valoarea adăugată cuprinsă în facturile emise și de a cuprinde taxa respectivă atât în jurnalul de cumpărări ca taxă deductibilă, cât și în jurnalul de vânzări ca taxă colectată, în perioadele fiscale în care au fost emise facturile în cauză.

Prin neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de art. 160¹ și 160 din Codul fiscal în vigoare în anul 2005, respectiv 2008, petenta a înscris taxa pe valoarea adăugată doar în jurnalul de cumpărări, ca taxă deductibilă și nu a înscris aceeași sumă și în jurnalul de vânzări, ca și taxă colectată, **influențând astfel suma taxei pe valoarea adăugată de plată** pentru perioadele fiscale în care au fost înregistrate facturile în cauză.

Potrivit pct. 65¹ alin. (12) din Normele metodologice în vigoare în anul 2005, respectiv pct. 82 alin. (7) și (8) din normele în vigoare în anul 2008, beneficiarul, în speță SC R. SRL, este obligat la rectificarea operațiunilor înregistrate și aplicarea taxării inverse. Rectificarea operațiunilor se face prin înscrierea în rândul de regularizări a decontului de taxă pe valoarea adăugată, atât a taxei deductibile cât și a taxei colectate în sumă de lei întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat. Facem mențiunea că prin înscrierea taxării inverse în primul decont, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, taxa pe valoarea adăugată de plată sau de rambursat aferentă respectivei perioade nu va fi influențată.

În raport de cele arătate rezultă că în mod corect a stabilit organul de inspecție fiscală taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **... lei**, contestația petentei vizând acest capăt de cerere, precum și accesoriile în sumă de **... lei** (dobânzilor în sumă de **... lei** și penalităților de întârziere în sumă de **... lei** urmează a fi respinsă, iar decizia de impunere nr..../24.09.2009 menținută corespunzător.

Cât privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **... lei** reprezentând diferențe între taxa colectată înscrisă în factură și taxa înscrisă în jurnalul de vânzări, precum și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **... lei** neînregistrată, petenta admite că organul de control a procedat corect (anexa 8-fila 267, vol IV) și, așa cum s-a precizat **a renunțat la contestația împotriva acestui capăt de cerere și la accesoriile aferente în sumă totală de ... lei** (dobânzi de ... lei și penalități de ... lei-fila 43b, vol III).

B.2) SC R. SRL a dedus, în perioada verificată, taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ (documente în xerocopie, emise pe numele altei societăți, lipsa datelor de identificare a cumparatorului, cod fiscal, sediul social etc), precum și deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de bunuri și servicii pentru care nu s-a probat faptul că achiziția acestora a fost reală, necesară și oportună pentru desfășurarea activității

economice și realizarea de venituri impozabile. În aceste condiții organul de control a stabilit că petenta nu avea dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă, nefiind respectate prevederile art. 145 alin. 8 lit. a), art. 146 alin 1 lit.a) și art.155 alin 5 lit.e) din Legea nr.571/ 2003, cu modificările și completările ulterioare.

SC R. SRL admite că taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (anexa 6, filele 1-32, vol. IV) a fost corect stabilită de către organul de inspecție fiscală, renunțând la contestația vizând acest capăt de cerere, dar pentru diferența de lei consideră că organul de control a procedat nelegal.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 45 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal , aprobate prin HG nr. 44/2004 , potrivit cărora:

Cod fiscal

Art. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

Norme metodologice

Pct. 45 (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) 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 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.

Așa cum rezultă din normele legale anterior citate, pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată este obligatoriu ca bunurile achiziționate să fie destinate exclusiv operațiunilor generatoare de venituri.

În funcție de documentele aflate la dosarul cauzei, de susținerile părților și normele legale în vigoare urmează a se stabili dacă SC R. SRL și-a exercitat legal și corect dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă lei aferentă cheltuielilor cu chiriile (... lei) cuprinse în anexa 5 (filele 186-192), facem următoarele precizări:

Cheltuiala cu chiria facturată de SC S. SRL aferent căreia s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (factura .../15.05.2004), așa cum s-a precizat detaliat la punctul A.3) petenta nu a justificat necesitatea efectuării acestei cheltuieli pentru desfășurarea activității economice. Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată în sumă delei nu este deductibilă fiscal.

Referitor la chiria facturată de către SC K.SRL , în cuantum de lei (... lei și lei) din facturile și contractul de închiriere anexate (filele 292-293 –vol. II) rezultă că imobilul închiriat este situat în localitatea Oradea (fără punct de lucru declarat) , în condițiile în care sediul societății este (la data controlului) în Cluj. În aceste condiții taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor în cauză în sumă de lei, nu îndeplinește condițiile legale privind deductibilitatea.

Privitor la avansurile facturate de către SC I. SRL cu facturile/08.12.2005 și/07.12.2005, aferent cărora s-a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei , petenta a procedat corect. Potrivit art. 155 alin. (1) din Codul fiscal “persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru avansurile încasate”. Așadar, taxa pe valoarea adăugată a fost colectată în amonte (la SC I. SRL), iar imobilul închiriat este destinat activității, prin urmare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei** a fost corect dedusă.

Și în cazul taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr./30.06.2006 emisă de SC I. SRL (filele 157-159, vol III) , cu taxă pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei** reprezentând chiria pentru 6 luni a unui autoturism conform contractul de închiriere nr. / 09.05.2006 (filele 97-98-vol IV), din care rezultă că începând cu data semnării (09.05.2006), pentru un an, a fost pus la dispoziția chiriașului un autoturism marca FIAT pentru suma de RON/lunar, aspect prezentat pe larg la pct. A.3). În raport de aceasta , rezultă că taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei a fost corect dedusă de petentă.

În raport de cele prezentate, contestația petentei urmează a fi respinsă pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (...+....) și admisă pentru suma de lei (....+.....), iar decizia de impunere menținută și respectiv, anulată corespunzător.

b) Privitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** aferentă facturilor reprezentând cheltuieli de transport în sumă de ... lei cuprinse în anexele 5 și 6 (filele 170-192, dosar 46) precizăm că, petenta a renunțat la contestația privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei** (conform anexa 6, fila 31-32, vol.III).

Așa cum s-a arătat detaliat la pct. A.8, pentru taxa pe valoarea adăugată rămasă contestată , respectiv **.... lei** nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, **starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată**. În aceste condiții, baza de impunere nu este certă și prin urmare, se impune reverificarea tuturor aspectelor legate de cheltuielile cu transportul înregistrate de SC R. SRL și apreciate de către organul de control ca nefiind aferente activității economice, și implicit, obținerii de venituri impozabile, condiție imperativă în exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. În această ordine de idei, se impune reverificarea documentelor (contracte, comenzi) din care să rezulte care partener suportă cheltuielile cu transportul în cazul livrărilor și achizițiilor de transformatori, identificarea clienților și furnizorilor , astfel încât rutele pe care s-a desfășurat transportul să corespundă cu sediile acestora, verificarea , în cazul achizițiilor și livrărilor intracomunitare, a scrisorilor de transport, a modului de plată a facturilor emise de transportatori, efectuarea de verificări încrucișate acolo unde se impune (de ex. în cazul caselor de expediții), înregistrarea în evidența contabilă și fiscală a avizelor care au fost prezentate ca documente justificative privind livrarea sau achiziția de transformatori, verificarea comenzilor înscrise pe o parte din facturile de transport, astfel încât să rezulte, fără dubiu, dacă cheltuielile cu transportul sunt sau nu aferente activității desfășurate de către SC R. SRL.

Având în vedere că între aspectele înscrise în raportul de inspecție fiscală și între documentele prezentate de către petentă există inadvertențe, astfel încât nu se

poate stabili cu certitudine cuantumul cheltuielilor cu transportul care sunt aferente veniturilor impozabile obținute, cuantumul ce reprezintă baza de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată, decizia de impunere nr. .../24.09.2009 prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și obligații fiscale accesorii, urmează a fi desființată.

c) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor reprezentând cazări în diverse locații, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei aferentă facturii .../16.02.2006 emisă de SC W.T. SRL reprezentând bilet de avion fără date privind delegatul, petenta a renunțat la contestația privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei. Așa cum pe larg s-a prezentat la punctul A.6) și A.7), pentru diferența de lei, din analiza documentelor puse la dispoziție de către petentă, constatăm că aceasta nu a prezentat documente din care să reiasă necesitatea deplasărilor și inclusiv a cheltuielilor cu cazarea care le implică aceasta. Astfel, pentru cea mai mare parte a cheltuielilor cu cazarea, petenta a pus la dispoziția organelor de control numai facturile emise de societățile unde s-a făcut cazarea, fără a prezenta alte documente justificative din care să rezulte, așa cum s-a precizat, că deplasarea s-a făcut în scopul obținerii de venituri impozabile. În cazul în care au fost puse la dispoziție ordine de deplasare, aceasta nu au avut conținutul minimal obligatoriu din care să reiasă scopul și durata deplasării.

Având în vedere că una din condițiile legale obligatorii privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în concret condiția referitoare la faptul că :

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

a) operațiuni taxabile;

nu este respectată, SC R. SRL ne prezentând nici un document din care să reiasă că deplasările efectuate au fost necesare operațiunilor impozabile, apreciem că măsurile organului de control sunt întemeiate. Totodată, așa cum s-a precizat la punctele referitoare la impozitul pe profit, din analiza documentelor s-au constatat și alte aspecte care au condus la concluzia că cheltuielile în cauză nu au fost necesare desfășurării activității.

Prin prisma celor prezentate, contestația petentei referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, precum și a obligațiile fiscale accesorii aferente urmează a fi respinsă.

d) În ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei aferentă facturilor reprezentând cheltuieli personale efectuate de către SC R. SRL (mașină spălat- fact .../06.12.2008, mese servite de diverse persoane fizice, este limpede că acestea nu îndeplinesc condițiile imperative prevăzute de art. 145 din Codul fiscal privind exercitarea dreptului de deducere a taxei, aspect recunoscut și de petentă în anexa transmisă (fila 29, vol III, poz. 391 și fila 30-31, vol. III, poz. 402,405,406,407) care renunță la contestația vizând acest capăt de cerere.

e) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** aferentă facturii/30.12.2005 emisă de SC N. SRL (fila 107, vol. III), petenta admite în anexa transmisă (fila 8, poz. 97, vol. III), că în mod eronat a apreciat-o ca taxa deductibilă, renunțând la acest capăt de cerere.

f) Privitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** stabilită suplimentar de către organul de inspecție fiscală ca urmare a deducerii taxei pe baza facturilor în xerocopii sau prezentării de documente care nu au înscrise date corecte, facturi înregistrate dublu, cumpărări fără factură, facturi cu care au fost achiziționate băuturi alcoolice, facturi emise pe numele altor societăți, petenta admite că organul de control a stabilit corect faptul că societatea nu putea să exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** (filele 1-32, vol III), renunțând la contestația împotriva acestui capăt de cerere, însă contestă măsura referitoare la suma de lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 45 și 46 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin HG 44/2004 , potrivit cărora:

Cod fiscal

Art. 145 (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Norme metodologice

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) 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 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.

Cod fiscal

Art. 146

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

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

*46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, 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. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, **beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.*****

În raport de normele legale citate , rezultă că taxa pe valoarea adăugată se poate deduce numai de pe facturi în original sau copii întocmite conform prevederilor legale, care conțin toate informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Deși pentru o parte din taxa stabilită suplimentar , petenta susține că avea dreptul de deducere , nu prezintă nici un document care să probeze aceasta .

În raport de cele prezentate contestația petentei privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei precum și a accesoriilor aferente urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Invăderăm însă faptul că petenta va putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor completate greșit sau a facturilor în xerocopie, în condițiile respectării prevederilor art. 159, ale art. 146 alin. (2) și ale art. 147 alin. (1) și (2) din Codul fiscal și a Normelor metodologice date în aplicarea acestora.

g) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă facturilor nr./22.07.2005 (fila 89, vol. III) și nr. /10.12.2005 (fila 115, vol. III) emise de SC V SRL cu care s-au achiziționat materiale de construcții, facem următoarele precizări:

Așa cum pe larg s-a prezentat la pct. A.2), organul de control a apreciat că cheltuielile cu materiale de construcții *“trebuiau înregistrate ca și investiții în curs și înregistrate pe cheltuieli pe măsura amortizării , conform prevederilor art. 24 alin. (1) și (2) din Codul fiscal”*, fără însă a stabili concret categoria și natura investiției efectuată. Petenta contestă constatările organului de control , susținând că materialele de construcții au fost utilizate pentru reparații curente.

În această ordine de idei, constatăm că pentru aceiași categorie de material achiziționat de către petentă , organul de inspecție fiscală a stabilit că SC R. SRL are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru o parte nu poate exercita acest drept , fără a detalia motivele care au condus la această concluzie . În acest sens exemplificăm:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturii .../10.12.2005 (fila 115, vol. III) cu care s-a achiziționat ciment nu este deductibilă fiscal , organul de control precizând că sunt *“materiale de construcții fără justificare necesitate și oportunitate”*.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii .../02.10.2007 emisă de SC M. SRL (fila 186, vol. IV) cu care s-a achiziționat și ciment, printre altele, a fost apreciată ca deductibilă fiscal, precizând că acestea reprezintă *“materiale înreg în ct. 602”*.

Având în vedere faptul că din cuprinsul raportului de inspecție fiscală (pag. 6-fila 241A) rezultă că aceste achiziții au fost utilizate pentru realizarea unor investiții , fără a preciza natura investiției, necesitatea acesteia în desfășurarea activității economice și obținerii de venituri impozabile, precum și faptul că organul de control nu a precizat motivele pentru care taxa aferentă unei părți din materialele de construcții este deductibilă, iar pentru o parte nu este deductibilă, este limpede că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității și corectitudinii neadmiterii la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă

achizițiilor de materiale de construcții. În concluzie, capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei urmează a fi reanalizat, iar decizia de impunere pentru suma respectivă urmează a fi desființată.

h) Referindu-ne la taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei aferentă facturilor reprezentând diverse prestări de servicii înregistrate de către petentă, aceasta a renunțat la contestația vizând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Așa cum detaliat s-a prezentat la pct. A.5) privind deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit, în contestația depusă, precum și în completările ulterioare, SC R. SRL nu a prezentat documente justificative care să probeze că prestările de servicii au fost reale, necesare și oportune în obținerea de venituri impozabile, astfel încât condițiile privind exercitarea dreptului de deducere pentru suma de ... lei, să fie îndeplinite.

În raport de cele prezentate la punctul A.8), rezultă că pentru cea mai mare parte a prestărilor de servicii înregistrate, petenta nu a prezentat documente justificative suplimentare față de cele puse la dispoziția organului de inspecție fiscală neprobând că îndeplinește condiția prevăzută de art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, potrivit căreia:

ART. 145

(1)(...)

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

În aceste condiții, contestația petentei referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor reprezentând prestări servicii în sumă de lei (facem precizarea că în cazul facturii .../23.11.2009 emisă de SC S. SRL, organul de control a preluat eronat la cheltuieli suma de ... lei în loc de lei) pentru care petenta nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte că au fost necesare operațiunilor pentru care se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată urmează a fi respinsă, iar decizia de impunere nr. .../24.09.2009 menținută corespunzător.

În ceea ce privește:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturilor emise de SC H. SRL în anul 2007 și 2008, în sumă totală de lei (respectiv lei pentru anul 2007 și lei pentru anul 2008);

- taxa pe valoarea adăugată în sumă ...lei aferentă facturilor cu prestări de servicii în sumă de lei reprezentând consultanță și auditare pentru desfășurarea activității și a obținerii certificatelor SRAC pentru comercializarea transformatorilor (fact. 810028/28.08.2007 emisă de SC T. SRL în baza contractului .../27.08.2007, fact./25.10.2007 (fila 272-273, vol. II) emisă de SC BMM C. SRL Cluj în baza contractului nr./22.10.2007 , fact..../02.11.2007 (fila 288, vol. II) emisă de SC S. C. SRL în baza contractului ., fact. 2/06.09.2007 (fila 264, vol. II) emisă de SC A P SRL în baza contractului încheiat în 01.08.2007 (filele 265-266, vol II), taxa pe valoarea adăugată aferentă facturile vizând auditarea în vederea obținerii certificatelor ACS și S pentru comercializarea transformatorilor, facturate de SC A C S SRL (fact./26.11.22008-fila 459, vol. I), de SC S.C. SRL (fact./14.08.2008 – fila 434, vol. I) și de SC BMM C. SRL ;

-taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturilor emise de SC ALG R. SRL în sumă de lei reprezentând procesare parchet facturat de SC ALG R. SRL (fact./07.07.2006 neanexată și fact./05.09.2006- fila 178, vol. II),

facem următoarele precizări:

Așa cum pe larg s-a arătat la punctul A.5) organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere toate documentele justificative existente în stabilirea stării de fapt fiscale (în concret: contractele de prestări servicii, certificatele SRAC și ISO, modul de îndeplinire a clauzelor contractuale privind achiziția transformatorilor, criteriile privind acordarea comisionului, modul de valorificare a transformatorilor, documentele privind trimiterea materialului lemnos spre prelucrare pentru a obține parchet, recepționarea parchetului, valorificarea acestuia în vederea obținerii de venituri impozabile). În raport de cele prezentate, concluzionăm că starea de fapt fiscală nu a fost complet și corect determinată, iar baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată nu este certă, impunându-se reverificarea îndeplinirii condițiilor referitoare la destinația prestațiilor de servicii menționate mai sus. În concluzie, decizia de impunere nr./24.09.2009 urmează a fi desființată pentru suma de ... lei, precum și accesoriile aferente.

Având în vedere prevederile art. 47 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, republicat, precum și faptul că petenta a renunțat la contestația privind accesoriile în sumă de lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, decizia de impunere nr./24.09.2009 pentru suma de lei (dobânzi lei, penalități ... lei) reprezentând obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de, urmează a fi desființată.

B.3) În perioada verificată, SC R. SRL a efectuat livrări intracomunitare pentru care a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută de art. 143 alin. (2) lit. a). Întrucât petenta nu a prezentat documentele justificative prin care să facă dovada că marfa expedită din România a ajuns într-o altă țară comunitară, organul de inspecție fiscală a stabilit că nu poate beneficia de scutire și a calculat suplimentar în

sarcina acesteia taxă pe valoarea adăugată în suma de **... lei** (anexa 10-fila 165/vol. anexe)

În drept sunt incidente prevederile art. 143 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

Art. 143

(...)

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

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunica furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru (...)

Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt reglementate de art. 10 al Ordinul MFP nr. 2.222 din 22 decembrie 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

ART. 10

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

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

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

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

Așadar, pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrări intracomunitare de bunuri este obligatoriu de a dispune de factura care să conțină toate informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, inclusiv codul valabil de înregistrare fiscală al clientului intracomunitar, precum și documente de transport , sau alte documente, din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Așa cum s-a precizat, organul de inspecție fiscală a constatat că pentru livrările de bunuri cuprinse în anexa 10 (fila 165/vol. anexe) petenta a aplicat scutirea de taxă fără a prezenta documentele justificative prevăzute de normele legale citate, în concret documentul de transport .

În conformitate cu prevederile art. (1) alin. (4) din OMFP 2222/2006 “*Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, **prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.***”

Având în vedere faptul că perioada de 90 de zile calendaristice admisă pentru intrarea în posesia documentelor justificative, calculată de la data la care a avut loc livrarea bunurilor și până la încheierea raportului de inspecție fiscală (24 septembrie 2009), a fost depășită, în mod corect a apreciat organul de control că aceste operațiuni sunt taxabile, stabilind suplimentar taxa pe valoarea adăugată în cuantum **de lei**

Facem mențiunea că din totalul taxei stabilite suplimentar, SC R SRL a admis că pentru taxa pe valoarea adăugată de lei nu a dispus și nu a prezentat documentele justificative prevăzute de normele legale (fila 43c, vol III), **renunțând la contestația vizând acest capăt de cerere și la accesoriile aferente în sumă de lei (fila 43d, vol III).**

Petenta susține, însă că, în mod eronat, a stabilit organul de control în sarcina sa taxa pe valoarea adăugată de lei (anexa 10-fila 273/vol.IV). Astfel, în cazul facturii nr. .../31.12.2007 emisă către AC E.I. (fila 274-vol. IV) în sumă de lei , factura fără număr .../01.12.2008 emisă către G... SRL Italia (fila 276-vol IV) și factura .../10.04.2009 emisă către A. di S.E. (fila 280-vol IV) , deși cu ocazia controlului petenta nu a prezentat documentele de transport al bunurilor, sau în cazul în care au fost prezentate nu aveau aplicată ștampila și semnătura destinatarului (ex fila 59-vol anexe), prin care să se dovedească faptul că bunurile au fost expediate din România într-un alt stat intracomunitar, în contestația depusă anexează o parte din documente .

În aceste condiții, **contestația petentei împotriva taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei și accesorii în sumă de ... lei urmează a fi respinsă, iar decizia de impunere nr./24.09.09 menținută corespunzător pentru aceste sume.**

În această situație, invederăm prevederile pct. (8) ale art. 1 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin OMFP nr. 2222/2006 potrivit căroră:

(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, **aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective**, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

B.4) În ceea ce privește taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei stabilită suplimentar ca urmare a neadmiterii la deducere a taxei aferentă achizițiilor intracomunitare constând în servicii pentru care nu s-au prezentat documente justificative (anexa 12), fiind greșit aplicate prevederile art.157 alin. (2) din Legea nr.571/2003 R asupra operațiunilor prevazute de art. 133 alin. 2 lit. h) pct. (2) al Legii nr.571/ 2003 R, facem următoarele precizări:

Așa cum rezultă din constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, organul de control a apreciat că prestările de servicii facturate de către societățile din Italia sunt, în fapt :

- transformatori resina 2000 KVA, înregistrați eronat în contul de cheltuieli 628 în cazul facturii nr./02.04.2008 (fila 132-vol anexe, dosar 46,) emisă de CMT di T. F. Italia în valoare de euro (..... lei). Și în cazul facturii fără număr din data de 17.01.2008 (fila 131, dosar 46, vol anexe) emisă de M. SRL în valoare de euro (..... lei) s-au facturat transformatori de diverse tipuri care urmau să sufere transformări

- transformatori reparați și înregistrați în contul 628 "Cheltuieli cu prestări servicii", fără a avea vreun document justificativ, în cazul facturii/30.01.2009 (fila 127-vol anexe) în valoare de euro (.... lei) emisă de M. SRL, a facturii/11.06.2008 (fila 129-vol anexe) în valoare de euro (.... lei) și facturii/11.06.2008 (fila 128-vol anexe) în valoare de euro (.... lei) emise de M. T. E SRL

-în cazul facturii .../20.12.2007 (fila 130-vol. anexe) emisă de REM R. E. , în valoare de ... euro (... lei) nu se face nicio referire în cuprinsul raportului de inspecție fiscală

Cu toate că organul de inspecție fiscală a tratat aceste operațiuni ca lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale a căror loc de prestare este reglementat de art. 133 alin. (2) lit. h) din Codul fiscal, din datele și documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă cu certitudine dacă SC R. SRL a efectuat achiziții intracomunitare de transformatori sau a trimis spre prelucrare transformatori la societățile în cauză, societăți care ulterior au facturat această prestare.

Este adevărat că în ambele cazuri, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este SC R. SRL în calitate sa de beneficiar al bunurilor și serviciilor, astfel:

Art. 151 alin. (1) din Codul fiscal:

" Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plată taxei"

Art. 150 alin. (1) lit. c) din codul fiscal în vigoare în perioada 2007-2009:

"Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România
ART. 150

*(1) Următoarele **persoane sunt obligate la plata taxei**, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:*

(...)

*c) persoana înregistrată conform art. 153 sau 153¹, care beneficiază de serviciile prevăzute **la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 și lit. i) și care a comunicat prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România**, dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4);*

Plata la buget a taxei pe valoarea adăugată, în cazul persoanelor impozabile din România care fac achiziții intracomunitare sau cărora le-au fost facturate lucrări sau expertize asupra bunurilor mobile corporale de către un prestator nestabilit în România ,este reglementată de prevederile art. 157 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, potrivit căroră:

ART. 157

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).

În raport cu normele legale citate rezultă că persoanele impozabile care fac achiziții intracomunitare sau care beneficiază de lucrări la bunuri mobile corporale efectuate de către un prestator nestabilit în România, au obligația de a înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, taxa aferentă acestora.

Așadar nu se pune problema plății efective a taxei pe valoarea adăugată, astfel calculată, numai în cazul în care condițiile stabilite de art. 145-147¹ privind deductibilitatea nu au fost îndeplinite.

Prin prisma celor arătate, organul de inspecție fiscală trebuia să procedeze la analiza îndeplinirii condițiilor legale privind deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt stipulate imperativ de prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit cărora:

Art. 145 "(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile;"

Pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, prevede:

"45. (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) 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 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."

Așa cum rezultă din normele legale anterior citate, pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată este obligatoriu ca bunurile sau serviciile achiziționate să fie destinate exclusiv operațiunilor generatoare de venituri.

Or, atâta vreme cât organul de control nu a stabilit cu certitudine dacă operațiunile în cauză sunt achiziții intracomunitare sau prestări de servicii, concluzia acestuia potrivit căreia petenta a înregistrat nejustificat taxa deductibilă în decontul de taxă, nu are temei legal.

Față de aceste constatări și având în vedere că faptul că, deși în cuprinsul raportului, organul de inspecție fiscală admite că au avut loc achiziții intracomunitare

(ex.: fact. /02.04.2008 emisă de CMT di TF Italia), singura motivare referitoare la respingerea de la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor cuprinse în anexa 12-fila 163, constă în aceea că nu s-au prezentat documente justificative (contracte, situații de lucrări, etc.) care să probeze prestarea efectivă a serviciilor și natura lor, este limpede că nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, **starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată**. În aceste condiții, baza de impunere nu este certă și prin urmare, se impune reverificarea tuturor aspectelor legate de natura operațiunilor (achiziții sau prestări de servicii). În această ordine de idei, în cazul în care se constată că operațiunile în cauză, sau o parte din acestea, sunt achiziții intracomunitare, se impune verificarea intrării în gestiune a transformatorilor, precum și modul de valorificare a acestora, dacă s-au obținut venituri taxabile din valorificare, cuprinderea achiziției în Declarația recapitulativă pentru livrări și achiziții intracomunitare. În cazul în care petenta a beneficiat de lucrări efectuate la transformatori, facturile sau o parte din facturile cuprinse în anexa 12 reprezentând prestări servicii, se impune a se verifica documentele privind transportul acestora în Italia la prestator, modul de completare a registrului nontransferurilor, operațiunile efectuate asupra transformatorilor. În cazul în care prestările de servicii facturate nu se referă la transformatori transportați din România se impune a se stabili cu precizie locul prestării serviciului așa cum este reglementat de art. 133 din Codul fiscal și în raport de acesta dacă operațiunea este sau nu impozabilă în România. Având în vedere că toate aceste aspecte nu au fost clarificate de către organul de inspecție fiscală, precum și faptul că documentele anexate raportului de inspecție fiscală (facturile menționate) nu au fost traduse în limba română așa cum prevede art. 8 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, astfel încât conținutul lor să fie clar, decizia de impunere nr. /24.09.2009 prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei** și obligații fiscale accesorii în quantum de **..... lei** urmează a fi desființată.

B.5) Organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina SC R. SRL taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei reprezentând taxă dedusă nejustificat de societate prin încălcarea prevederilor art.157 alin. (2) și ale art. 132¹ din Codul fiscal.

Așa cum rezultă din Nota de constatare nr. /20.05.2009 încheiată de Garda financiară secția Cluj (filele 95-101-vol. III, dosar 46) s-a constatat că între achizițiile comunitare, înscrise de SC R. SRL în Declarația recapitulativa 390 prevăzută de art. 156⁴ din Codul fiscal și livrările declarate de partenerii intracomunitari, există diferențe. În cuprinsul notei întocmite, comisarii exemplifică diferențele atât pozitive cât și negative, fără a estima quantumul prejudiciului produs bugetului de stat din această cauză, solicitând Activității de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP CLUJ, prin adresa /01.06.2009 (fila 102-vol III, dosar 46) efectuarea unui control fiscal.

În urma controlului efectuat, organele Activității de Inspecție Fiscală au stabilit că toate achizițiile intracomunitare de bunuri care nu au avut ca justificare documente de transport, recepții sau alte documente justificative care să certifice realitatea efectuării acestora, sunt operațiuni taxabile pentru care nu se justifică aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, privind

înregistrarea în deconturile de taxă a taxei aferente achizițiilor intracomunitare, atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată.

În contradictoriu cu organele de inspecție fiscală, petenta arată că în mod eronat au fost invocate prevederile art.132¹ și ale art.157 alin. (2) din Codul fiscal ca temei legal pentru neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare. Condițiile pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de art. 145 alin. (2) și art. 146. alin. (1) lit. e), fiind îndeplinite, întrucât transformatorii achiziționați și accesoriile au fost vândute ulterior, iar SC R. SRL a realizat venituri impozabile.

În raport de normele legale în vigoare, de susținerile părților și de documentele aflate la dosarul cauzei urmează a se stabili dacă taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei și accesoriile aferente în cuantum de lei stabilite ca urmare a neadmiterii la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare cuprinse în anexa 12A (filele 160-161) este legal datorată de către SC R. SRL.

Potrivit art. 130¹ din Codul fiscal:

*(1) Se considera **achiziție intracomunitară** de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către alta persoana, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.*

Potrivit art. 132¹ din Codul fiscal:

*(1) **Locul achiziției intracomunitare** de bunuri se considera a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care **se încheie expedierea sau transportul bunurilor.***

În raport de normele legale citate , locul unei achiziții intracomunitare de bunuri se consideră a fi în statul membru UE unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie transportul.

Dacă bunurile achiziționate din Italia ajung în România , **locul impozitării se consideră a fi România**, iar societatea care achiziționează, în speță SC R SRL, are obligația de a cuprinde în decontul de taxă pe valoarea adăugată taxa aferentă achizițiilor intracomunitare atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în limitele prevederilor art. 145-147¹ din Codul fiscal, aspect reglementat de art. 157 alin. (2) din același cod, astfel:

ART. 157

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, **în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹**, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).*

Dacă bunurile achiziționate nu ajung în România, una din condițiile imperative referitoare la operațiunile impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementate de art. 126 din Codul fiscal nu este îndeplinită:

ART. 126

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

(...)

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

(...)

(3) Sunt, de asemenea, **operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plata, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:**

a) **o achiziție intracomunitară de bunuri**, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), **care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afară României de către o persoană impozabilă** ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mica în statul sau membru, și căreia nu i se aplica prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzările la distanță;

Prin prisma normelor citate, este limpede că pentru ca achizițiile intracomunitare să fie considerate operațiuni impozabile în România, este obligatoriu ca locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, să fie în România. În cazul în care la încheierea transportului, bunurile achiziționate nu ajung în România, operațiunea nu intra în sfera de aplicare a taxei, **fiind operațiune neimpozabilă în România.**

În cazul achizițiilor intracomunitare cuprinse în anexa 12A (filele 160-161) constatăm că aprecierea organului de control conform căreia sunt operațiuni taxabile în România **coincide** cu opinia petentei care a considerat de la început aceste operațiuni ca fiind taxabile, înscriind în decontul de taxă, pentru fiecare perioadă fiscală, atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, taxa aferentă achizițiilor.

Aprecierea conform căreia operațiunile sunt taxabile nu poate conduce automat la concluzia că petenta nu are drept de deducere a taxei, ci achizițiile trebuie analizate prin prisma prevederilor legale referitoare la condițiile imperative privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art. 145-147¹ din Codul fiscal, aspect pe care organul de inspecție fiscală nu l-a analizat.

Potrivit prevederilor art. 145 și 146 din Codul fiscal, citate anterior, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este obligatoriu ca bunurile achiziționate să fie utilizate (sau destinate a fi utilizate) în scopul obținerii de venituri taxabile. Or, organul de inspecție fiscală nu a analizat ce fel de bunuri au fost achiziționate, dacă au fost necesare, precum și dacă au fost utilizate în desfășurarea activității economice a petentei sau dacă au fost vândute (așa cum de altfel susține petenta), obținând venituri pentru care a fost colectată taxa pe valoarea adăugată. Faptul că petenta nu a prezentat documente de transport, recepții sau

documente privitoare la asigurarea mărfurilor, certificate de garanție sau de calitate, nu probează că bunurile achiziționate nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile sau în alte scopuri. Așa cum s-a precizat, documentele de transport ar fi probat dacă operațiunea este sau nu impozabilă și taxabilă în România, aspect asupra căruia părerea petentei și ale organului de control coincid, întocmirea recepțiilor nu este obligatorie în anumite condiții (a se vedea OMFP nr. 1.850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile în vigoare până la 31 dec.2008 și OMEF nr. 3512/2008 în vigoare începând cu 2009), iar celelalte documente sunt legate de natura bunurilor achiziționate.

Cât privește consemnările comisarilor Gărzii Financiare, constatăm că aspectele sesizate nu au fost clarificate cu ocazia inspecției fiscale generale. În aceasta ordine de idei, se constată că nu a fost clarificat dacă într-adevăr există diferențe între achizițiile intracomunitare înregistrate în evidența contabilă și înscrise în Declarația 390 de către SC R SRL și livrările intracomunitare declarate de către parteneri, motivele pentru care există diferențe și cuantumul acestora pe fiecare partener intracomunitar, precum și implicațiile fiscale ale acestor diferențe. De altfel, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală (fila 17 din raport-fila 231, dosar 46) se arată că *“societatea a depus la termene legale declarațiile recapitulative 390 privind achizițiile și livrările intracomunitare de bunuri, fiind depuse inclusiv declarații rectificative, astfel că la data controlului datele cuprinse în aceste declarații corespund cu cele din deconturile de taxă pe valoarea adăugată și cele din evidența contabilă”*.

Față de aceste constatări, concluzionăm că starea de fapt fiscală nu a fost fidel și corect determinată, iar în consecință baza de impunere nu este certă. Prin urmare, se impune reverificarea achizițiilor intracomunitare cuprinse în anexa 12 din punct de vedere al îndeplinirii condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată cuprinse la art. 145-147 din Codul fiscal, decizia de impunere nr./24.09.2009 desființându-se pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei și accesoriile aferente în sumă de lei .

C. Referitor la impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți, s-a stabilit o diferență suplimentară în suma totală de lei cu accesorii în suma totală de lei .

În perioada 2004-2006, SC R SRL a achitat unor persoane fizice și juridice nerezidente, în concret către societățile VL, A I și către persoane fizice A R și P S contravaloarea unor servicii prestate, conform anexei 8 la raportul de inspecție fiscală (fila 151, dosar 46).

Având în vedere prevederile art. 115 alin. (1) și art. 116 alin. (1) din Codul fiscal , organul de inspecție fiscală a calculat impozit pentru aceste venituri, având în vedere faptul că persoanele nerezidente în cauză nu au prezentat certificate de rezidență fiscală pentru a evita dubla impunere , așa cum prevede art. 118 alin. (1) și (2) din Codul fiscal.

În contestația formulată, SC R SRL arată că deține la sediul societății certificatele de rezidență fiscală, depuse de aceste persoane, și prin urmare nu datorează impozitul calculat.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 113, art. 114, art. 115, art. 116 și art. 118 din Codul fiscal, potrivit cărora:

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. 114

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

Art. 115*)

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

(...)

d) redevențe de la un rezident;

(...)

f) comisioane 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;

Art. 116

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

Art.118

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

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, cu susținerile părților și normele legale incidente speței urmează a se stabili dacă impozitul pe veniturile obținute din România de către nerezidenți calculat de organul de control este legal datorat de către petentă.

Având în vedere faptul că în contestația depusă (fila 274, dosar 46) petenta susține că nu datorează impozitul în sumă de lei deoarece deține la sediul societății certificate de rezidență fiscală pentru persoanele în cauză, prin adresele

..../23.06.2010 (fila 399, dosar 46) și/ 19.07.2010 (fila 402, dosar 46) s-a solicitat prezentarea acestora organului de soluționare a contestației.

În adresa vizând solicitarea de repunere pe rol a contestației/13.05.2010 suspendată prin Decizia nr./09.12.2010 până la prezentarea documentelor necesare în soluționarea cauzei , SC R SRL , arată că **“la pagina 318-337 sunt anexate certificatele de rezidență fiscală pentru V L, A R, A I și P O S”** (pag. 22, dosar 22).

Analizând documentele prezentate de petentă (filele 318-337, vol. IV) constatăm că, pe lângă faptul că aceste documente nu respectă prevederile legale referitoare la obligativitatea traducerii documentelor prevăzute de art. 8 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, ele nu sunt nici certificate de rezidență fiscală eliberate de către organul fiscal din Italia, ci sunt documentații privind înregistrarea societăților în Italia. Având în vedere aceste aspecte, prin adresa/23.02.2011 trimisă la domiciliul procesual al petentei, primită de aceasta în data de 03.03.2011 (conform confirmării de primire –fila 113), organul de soluționare a adus la cunoștință respectiva stare de fapt.

Petenta nu a răspuns solicitării și nu a prezentat documentele justificative, în speță certificate de rezidență fiscală, pe care susține că le deține, care să probeze netemeinicia constatărilor în ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de către persoanele nerezidente, încălcând astfel prevederile art. 206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat, coroborat cu art. 65 alin. (1) conform căruia contribuabilul are obligația *"de a dovedi actele și faptele care au stat la baza [...] oricăror cereri adresate organului fiscal."*

În această ordine de idei, precizăm că potrivit prevederilor art.206 alin.(1) din OG. 92/2003 privind Codului de procedură fiscală-republicat :

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[.....]

d) dovezile pe care se întemeiază;

[.....]"

Având în vedere prevederile normelor legale suscitade, precum și faptul că, deși i-a fost solicitată prezentarea dovezilor pe care se întemeiază contestația depusă, petenta nu a dat curs acesteia, neaducând argumente legale și nici documente probatorii prin care să combată și să înlăture constatările organelor de control, acest capăt de cerere va fi respins ca neîntemeiat, iar decizia de impunere nr./24.09.2009 va fi menținută pentru suma de **.... lei** reprezentând impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți și accesorii aferente în sumă de **.... lei**.

Pentru considerentele de mai sus și ținând seama de probele existente la dosarul cauzei, precum și de prevederile art. 206 alin. (1) și (2) , art. 208 alin. (1), ale art. 216 alin. (1) și (3) din Codul de procedură fiscală se

DECIDE:

1. Se ia act de renunțare a contestației depusă de SC R. SRL pentru suma de **.... lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.... lei**, accesorii aferente în sumă de

..... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și accesorii aferente taxei în sumă de lei.

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației depusă de SC R. SRL pentru suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

3. Admiterea ca întemeiată a contestației depusă de SC R SRL pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit și pe cale de consecință, anularea deciziei de impunere nr. .../24.09.2009 pentru această sumă.

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de SC R SRL pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit și, pe cale de consecință, menținerea deciziei de impunere .../24.09.2009 pentru această sumă.

5. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../24.09.2009 pentru suma de lei, reprezentând impozit pe profit și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul nr. 2137/2011 și a celor prevăzute în considerente.

6. Desființarea parțială a Deciziei de impunere .../24.09.2009 pentru suma de lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, urmând ca în raport și de soluțiile de la pct. 1, 3 , 4 și 5 acestea să fie recalulate.

7. Admiterea ca întemeiată a contestației depusă de SC R SRL pentru suma lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și pe cale de consecință, anularea deciziei de impunere nr. .../24.09.2009 pentru această sumă.

8. Respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de SC R SRL pentru suma de lei constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei accesorii aferente în sumă de lei, și pe cale de consecință, menținerea deciziei de impunere .../24.09.2009 pentru această sumă.

9. Respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de SC R SRL pentru suma de lei constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și obligații fiscale accesorii în sumă de lei și pe cale de consecință, menținerea deciziei de impunere .../24.09.2009 pentru această sumă.

10 . Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../24.09.2009 pentru suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și obligații fiscale accesorii în sumă de lei și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul nr. 2137/2011 și a celor prevăzute în considerente.

11 . Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../24.09.2009 pentru suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și obligații fiscale

accesorii în sumă de **... lei** și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul nr. 2137/2011 și a celor prevăzute în considerente.

12. Respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de SC R SRL pentru suma **de ... lei** (...+...+...+...) constând în taxă pe valoarea adăugată și pe cale de consecință, menținerea deciziei de impunere .../24.09.2009 pentru această sumă.

13 . Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../24.09.2009 pentru suma de **... lei** (...+...+....) reprezentând taxă pe valoarea adăugată și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul nr. 2137/2011 și a celor prevăzute în considerente.

14. Desființarea parțială a Deciziei de impunere .../24.09.2009 pentru suma de **.... lei** reprezentând obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca în raport de soluțiile de la pct. 7, 12 și 13 acestea să fie recalulate.

15. Respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de SC R SRL pentru suma de **... lei** constând în impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți în sumă de **... lei** și accesorii aferente în sumă de **... lei** și pe cale de consecință, menținerea deciziei de impunere .../24.09.2009 pentru această sumă.

16. Rămâne suspendată cauza pentru impozitul pe dividende și accesoriile aferente (**.... lei** impozit pe dividende și **.... lei** accesorii aferente) așa cum s-a dispus prin Decizia nr. .../09.12.2010.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Curtea de Apel Cluj-Napoca, Secția comercială de contencios administrativ și fiscal.

p. DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.