



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.116/22.04.2015

privind soluționarea contestațiilor formulate de
SC .X. din localitatea .X.

înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.**922057/30.12.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./23.12.2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.922057/30.12.2014 cu privire la contestațiile formulate de SC .X. cu sediul în localitatea .X., .X., reprezentată prin administrator special .X. conform Buletinului procedurilor de insolvență nr..X./17.09.2014, aflată în copie la dosarul cauzei.

SC .X. contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014 (denumită în prezenta, Decizie de impunere) emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014 de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, privind suma totală de **.X. lei**, reprezentand:

- .X. lei - Taxa pe valoarea adaugata
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X.lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Impozit pe profit
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți persoane juridice, încasate până la 31.01.2014
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere

- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. - Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei – Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei – Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere.

De asemenea se solicită și anularea/desființarea Dispoziției nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, ca urmare a inspecției fiscale generale desfășurate în perioada 11.05.2012 - 16.10.2014.

În raport de data comunicării actelor administrative fiscale emise, respectiv 28.10.2014, potrivit semnăturii olografe a administratorului

special .X. și ștampilei SC .X., aplicată pe adresa de înaintare nr..X./23.10.2014, anexată la dosarul cauzei în copie, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv 12.11.2014, așa cum rezultă din ștampila registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Ulterior, la data de 28.11.2014 și respectiv 02.12.2014, SC .X. SA depune completări la contestația inițială.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare S, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de SC .X..

I. Prin contestație și completările la aceasta, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014 și Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./21.10.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014, societatea susține următoarele:

În conținutul contestației înregistrate la DGAMC sub nr..X./12.11.2014, contestatara solicită *„anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala emis de organele de inspectie fiscala si implicit exonerarea de la plata obligatiilor stabilite suplimentar (debit si accesorii) in quantum de .X. lei precum si a masurii de diminuare a creditului fiscal cat si a constatarilor din capitolul V „Alte constatari privind TVA” și „anularea in parte a actelor atacate si exonerarea de la plata obligatiilor stabilite suplimentar (debit si accesorii) aferente motivelor invocate, respectiv:*

► *Exonerarea noastra de la plata obligatiilor suplimentare de plata stabilite in mod gresit de organele de control (debit principal si accesorii) constand in:*

- *Impozit pe profit .X. lei (.X. baza .X. accesorii);*
- *TVA .X. lei (.X. lei baza .X. accesorii);*
- *Contributii la asigurarile sociale .X. lei (.X. lei baza .X. lei accesorii)*

► *Exonerarea noastra de la plata accesoriilor aferente perioadei ulterioare datei la care s-au implinit .X. luni de la momentul inceperii inspectiei fiscale in suma totala de .X. lei compusa din:*

- *Accesorii aferente impozit pe profit .X. lei*
- *accesorii aferente tva .X. lei*
- *accesorii aferente la contributi la asigurari sociale .X. lei*
- *accesorii aferente pentru diferenta de impozit pe profit, tva, contributi sociale stabilite in sarcina noastra si contestate*
- *accesorii aferente creante necontestate .X. lei*

Obs: in suma de .X. lei nu sunt incluse accesoriile calculate dupa perioada de .X. luni de la data de 11.05.2012 pentru impozitul pe profit intrucat, astfel cum se va arata la cap. II Motive de fapt si de drept – subcap. Impozit pe profit, nu s-a putut identifica modul de calcul complet al acestei creante intrucat nu exista calcule, prezentari ori explicatii adecvate pentru modul de fundamentare

Urmeaza ca in perioada urmatoare, sau in urma refacerii controlului, sa fie identificate si aceste sume

► *Anularea in parte a deciziei contestate in ceea ce priveste capitolul Impozit pe profit si refacerea inspectiei fiscale in ceea ce priveste acest tip de creanta cu modificarea in consecinta a bazei impozabile”.*

In continutul completarii contestatiei depuse la ANAF – Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili si inregistrata sub nr..X./28.11.2014, contestatară solicită anularea:

- *Deciziei de impunere nr.F-MC .X./22.10.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina societății în ceea ce privește impozitul pe profit, diminuarea creditului fiscal, TVA, contribuțiile sociale și a obligațiilor fiscale accesorii în suma totală de .X. lei,*
- *Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014 privind constatările referitoare la diferențele de impozit pe profit, diferențele de TVA, impozitul pe venit diferențele de contribuții sociale și accesoriile aferente acestora în sumă totală de .X. lei, diminuarea creditului fiscal cât și constatările din Capitolul V - Alte constatări privind TVA,*
- *Dispoziției nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de ANAF.*

I. Prezentare contribuabil și constatări ale organului de control

Date despre contribuabil

Contestatară prezintă cadrul larg de desfășurare a activității care are obiect principal de activitate „*Prelucrarea și conservarea cărnii*”, respectiv prezintă evoluția societății din anul 2005 când susține că a implementat

sistemele de management al calității, siguranței alimentare, managementul sănătății și securității în muncă și cel de mediu, până la momentul când SC .X. devine unul dintre principalii furnizori de carne proaspătă pentru toate rețelele din România.

Constatări ale organelor de control

Contestatară prezintă reținerile organelor de inspecție fiscală, respectiv :

- în cadrul impozitului pe profit, se face referire la :
 - a. modul cum a fost stabilit impozitul pe profit aferent anului 2006 în suma de .X. și a accesoriile aferente;
 - b. modul de calcul al profitului impozabil și al impozitului pe profit;
 - c. înregistrarea unor cheltuieli reprezentând prestări servicii fără ca societatea să poată justifica prestarea efectivă a acestora;
 - d. înregistrarea pe cheltuieli a provizioanelor constituite asupra creanțelor neîncasate în termen;
 - e. cu privire la cheltuielile de deplasare/diurnă acordate salariatului .X.;
 - f. cu privire la achiziția efectuată de la .X. din .X..
- recalificarea indemnizațiilor de detasare ca fiind venituri de natură salarială
 - taxa pe valoarea adăugată
 - a. referitoare la tranzacțiile efectuate cu SC .X.
 - b. referitoare la tranzacțiile efectuate cu .X.
 - c. achiziții de servicii realizate de SC .X. de la SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.,
 - d. relații comerciale derulate între SC .X. și .X.,
 - e. relații comerciale derulate între SC .X. și .X.,
 - f. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în iulie 2009 de la SC .X. SRL,
 - g. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada februarie 2010-aprilie 2011 de la SC .X. SRL,
 - h. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada aprilie 2010-mai 2011 de la SC .X. SRL,
 - i. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada iulie 2010-iunie 2011 de la SC .X. SRL,
 - j. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada ianuarie 2011-decembrie 2011 de la SC .X. SRL,
 - k. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada aprilie 2010-mai 2010 de la SC .X. SRL,
 - l. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada septembrie 2009-octombrie 2009 de la SC .X. SRL,
 - m. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada martie-iulie 2011 de la SC .X. SRL,

- n. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada martie 2011-decembrie 2011 de la SC .X. SRL,
- o. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada iulie 2009-aprilie 2010 de la SC .X. SRL,
- p. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada ianuarie 2008-decembrie 2009 de la SC .X. SRL / SC .X. SRL,
- q. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada iulie 2011-septembrie 2011 de la SC .X. SRL,
- r. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în luna septembrie 2011 de la SC .X. SRL,
- s. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în lunile mai și iunie 2009 de la SC .X. SRL,
- t. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada iunie-decembrie 2011 de la SC .X. SRL,
- u. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada aprilie 2009-octombrie 2009 de la SC .X. SRL,
- v. achizițiile de mărfuri realizate de SC .X. în perioada aprilie 2010-decembrie 2011 de la SC .X. SRL.

II. Motive care atrag anularea totală a actelor atacate

II.1. Nerespectarea art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatară precizează că potrivit art.104 alin.1, alin.2 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, durata inspectiei fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni, iar termenul este imperativ avand in vedere dispozitiile legale, respectiv formularea legiuitorului care prevede ca „*termenul nu poate fi mai mare de sase luni*”.

În același sens, contestatară precizează că aceeași speță este tratată și în doctrina, respectiv în lucrarea „*Inspectia fiscala*” aparținând autoarei .X., cadru didactic universitar, editura .X., .X., 2011, la pag. .X., cu privire la sancțiunea atrasă de depășirea termenului în care trebuie efectuată inspectia fiscala, respectiv: „*Nulitatea în cauza este o nulitate absoluta, fiind o obligatie pozitiva a organului fiscal de a respecta termenul maxim impus de lege*”.

Contestatară precizează că inspectia fiscală a început în data de 11.05.2012 și a fost finalizată la data de 22.10.2014, iar pe parcursul inspectiei fiscale nu a intervenit nici o suspendare. Astfel, contestatară subliniază că inspectia fiscală a durat peste 29 luni, depășirea termenului fiind substantială, respectiv termenul legal imperativ fiind depășit cu 450%.

Prin depășirea termenului legal, contestatară susține că au fost vătămate interesele legitime ale societății, care constau în:

- Calcularea de accesorii pe o perioada mult peste cea permisa de lege;
- Perturbarea activitatii in mod excesiv ca durata de timp;
- Emiterea actelor atacate cu depasirea limitelor rezonabile in care, potrivit reglementarilor CEDO, trebuie efectuata o procedura.

De asemenea, contestatara menționează ca nu poate reține interpretarea potrivit careia termenul de sase luni este unul de recomandare, întrucât durata controlului trebuie analizată în acord cu art.68 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiile art. 180-186 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatara concluzionează că termenul referitor la durata controlului este unul legal, imperativ iar, intrucat codul de procedura fiscala reglementeaza termenul referitor la durata controlului ca termen maxim, inseamna ca acest termen devine termen absolut.

De asemenea, contestatara subliniază că nerespectarea termenului privind durata controlului *„poate duce atat la nulitatea actului de procedura, respectiv la refacerea sau completarea actului îndeplinit fără îndeplinirea formelor legale cât și la despăgubirea părții vătămate”*.

Astfel, contestatara solicită anularea accesoriilor pentru perioada care depășește durata maximă a inspecției fiscale, prezentând în acest sens Decizia de solutionare a contestațiilor din data de 21.09.2009 emisă de MFP-ANAF unde au fost admise la contestație și anulate accesoriile care au fost calculate în condițiile depășirii cu 2 ani a duratei inspecției fiscale.

II.2. Neregularitatile privind actele atacate (decizie si RIF) – termen de verificare

Contestatara sustine că decizia de impunere este anterioară raportului de inspecție fiscală, purtând data de 22.10.2014, aceasta fiind listată (mențione în subsolul fiecărei pagini) la ora 20:19:25.

De asemenea, contestatara subliniază că la momentul întocmirii deciziei de impunere, RIF-ul nu exista, acesta fiind listat ulterior, la ora 20:21:49, iar conform legii, acesta trebuia semnat de organele de inspecție fiscală, verificat și avizat de șeful de serviciu, în condițiile în care semnarea și avizarea presupune, în mod obligatoriu, existența actului pe suport de hârtie.

Mai mult, contestatara subliniază că, diferența de timp dintre listarea actelor susmenționate și cea de înregistrare - în aceeași zi, confirmă imposibilitatea îndeplinirii cerinței legale de verificare, întrucât este peste capacitatea biologică a unei persoane să lectureze 326 pagini - fără anexe - în câteva ore.

Societatea contestatară invocă în sprijinul acestor mențiuni prevederile art.109 alin.3 din OG nr.92/2003 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.106.1. și pct.106.3. din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizând totodată că interesele societății sunt grav vătămate iar modul de lucru al organelor de inspectie fiscală, în emiterea actelor, ca și în cazul întregii desfășurări a inspecției fiscale denotă total dispreț față de contribuabil.

De asemenea, contestatară precizează că o verificare temeinică și conformă Codului de Procedură Fiscală ar fi impus verificarea riguroasă a RIF-ului (ar fi constatat numeroase greșeli, inclusiv de aritmetică) și ulterior să verifice și să aprobe deciziile.

II.3. Neregularitățile privind avizele de inspectie fiscală

Contestatară subliniază că este nefirească, din punct de vedere procedural, modalitatea de avizare a începerii inspecției fiscale întrucât au fost emise 6 avize de inspectie fiscală.

Astfel, în ceea ce privește inspecția fiscală generală care a demarat la data de 11.05.2012, contestatară apreciază că doar avizul nr. F-MC .X. (unul din cele 2 numerotate identic și anume cel cu nr..X./06.04.2014) este legal, iar toate celelalte sunt emise cu încălcarea legii, întrucât au intervenit în timpul derulării inspecției fiscale și au produs consecințe prin extinderea perioadei și a obiectului inspecției fiscale, cu raportare la motivul de nulitate invocat mai sus.

III. Motivele care atrag anularea partiala a actelor atacate

1. Prescripția pentru anul 2006

Contestatară precizează că în baza art.23 alin.1, art.24, art.28, art.85 alin.1, art.91 alin.1 și alin.2, art.98, art.104 alin.2, art.110 alin.3, art.111, art.131, art.141 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatările și creanțele care fac obiectul unei decizii de impunere aferente anului 2006, sunt prescrise.

2. Cu privire la calcularea nelegală a accesoriilor

În ceea ce privește calcularea accesoriilor după perioada de 6 luni de la data de 11.05.2012, data de începere a inspecției fiscale, contestatară apreciază că acestea nu sunt datorate de societate întrucât exista deja practica în acest sens, legată de accesoriile suplimentare datorate depășirii

duratei controlului, respectiv Decizia din data de 21.09.2009 emisa de MFP prin ANAF.

Astfel, întrucât inspecția fiscală a început în data de 11.05.2012 și a fost finalizată la data de 22.10.2014, după o perioadă de 2 ani și 5 luni, contestatara apreciază că accesoriile calculate după perioada de 6 luni de la data de 11.05.2012, în suma de .X. lei nu sunt datorate de societate.

De asemenea, societatea precizează: „*Obs. : în suma de .X. lei nu sunt incluse accesoriile calculate după perioada de 6 luni de la data de 11.05.2012 pentru impozitul pe profit întrucât, astfel cum se va arăta la cap. II Motive de fapt și de drept — subcap. Impozit pe profit, nu s-a putut identifica modul de calcul complet al acestei creanțe întrucât nu există calcule, prezentări ori explicații adecvate pentru modul de fundamentare. Urmează ca în perioada următoare, sau în urma refacerii controlului să fie identificate și aceste sume.*”

Mai mult, contestatara identifică sumele reprezentând accesorii suplimentare calculate ca urmare a depășirii duratei maxime a inspecției fiscale, respectiv:

- .X. lei, conform anexei .X. pag. .X. la contestație, sume calculate pentru perioada 2007-2011 pe baza modului de calcul al inspecției fiscale pentru sumele de baza stabilite suplimentar-mod de calcul cu care contestatara nu este de acord (conform cu subcapitolul Mod de calcul al impozitului și al contribuțiilor sociale utilizat de ANAF din prezenta contestație);

- .X. lei, conform anexei F pag. .X. din contestație, sume calculate pentru perioada 2007-2011 pe baza modului de calcul corectat de către societate pentru sumele de baza stabilite suplimentar de inspecția fiscală;

- .X. lei, conform anexei nr. .X. pag. .X. la contestație, sume calculate pentru perioada febr.-dec.2011 pe baza modului de calcul corectat de către societate pentru sumele de baza stabilite suplimentar de inspecția fiscală pentru această perioadă.

De asemenea, contestatara subliniază că, aceste variante de calcul al accesorii suplimentare stabilite nelegal, sunt în acord cu punctul de vedere al MFP - Dir. Gen. de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, exprimat la pct. III. Tratatul fiscal al răspunsului MFP - Dir. Gen. de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale (solicitată cu adresele nr..X./2014 și nr..X./2014, adresa de răspuns ANAF fiind cu nr..X./15.07.2014) cu privire la aplicabilitatea prevederilor Codului fiscal cu privire la introducerea în contribuțiile sociale ca baza de calcul a indemnizațiilor de detașare începând cu febr.2011 .

Cu toate acestea, contestatara menționează că poziția sa exprimată în subcapitolul Analizarea documentului intitulat ANAF - Problematika fiscală (pag. 3515 - 3525 din RIF .X.), cu abordarea spetei atât pentru .X. cât și

pentru .X., apreciază ca aceste indemnizații de detașare nu reprezintă o plată pentru munca prestată, fapt pentru care nici aceasta ultima varianta de calcul nu o susține în privința accesoriilor suplimentare (aferele depășirii duratei controlului).

Astfel, contestatara precizează ca prezintă aceste variante de calcul în ipoteza acceptării, la soluționarea contestației, a oricăreia din variantele de mai sus deși poziția sa, se referă la anularea atât a contribuțiilor sociale suplimentare - astfel cum au fost stabilite de organele fiscale pentru 2007-2011, cât și a accesoriilor aferente, în totalitate, și numai în secundar la anularea contribuțiilor sociale suplimentare pentru 2007- ian.2011, cât și a accesoriilor aferente care depășesc durata legală a controlului.

Societatea precizează că nu acceptă termenul maxim de 6 luni ca o recomandare, întrucât trebuie să existe reciprocitatea drepturilor și obligațiilor în cadrul procedurilor fiscale. Societatea face trimitere la termenele care trebuie respectate de contribuabil (ex. depunerea contestației după termenul legal de 30 zile atrage decăderea din drepturi, fără putința de a prelungi acest termen motivat de volumul actelor contestate, care în speță însumează aproape 5.000 fișe), iar nerespectarea termenelor trebuie să producă consecințe similare atât pentru contribuabil cât și pentru organul fiscal, în virtutea respectării principiului potrivit căruia legea este egală pentru toți.

Concluzionând, contestatara afirmă că drepturile contribuabililor nu ar beneficia de nici o protecție din partea legii, iar norma legală ar fi lipsită de orice eficiență juridică. Ori, legea trebuie interpretată în sensul în care să producă efecte, respectiv legea este aceeași pentru toți și trebuie respectată atât de contribuabili cât și de organul fiscal, cu consecința anularii actelor încheiate cu încălcarea ori nerespectarea legii.

3. Cu privire la considerente speciale aferente indemnizațiilor de detașare

Preambul: Analiza reglementărilor din domeniul indemnizațiilor de detașare internațională și aplicabilitatea principiilor fiscale la acest domeniu

În această parte a contestației petenta analizează prevederile legale pe care le consideră aplicabile indemnizațiilor de detașare acordate de către SC .X. personalului detașat în .X., precum și incidența Codului Fiscal din România asupra detașării internaționale.

4. Cu privire la gresita stabilire a impozitului pe profit

A. Cu privire la modul de calcul al profitului impozabil și al impozitului pe profit

Contestatară precizează că organele de inspecție fiscală în mod neîntemeiat și nelegal au constatat reîncadrarea în categoria veniturilor realizate în afara zonei defavorizate, a veniturilor din dobânzi aferente disponibilităților existente în conturile bancare, a veniturilor din dobânzi aferente împrumuturilor acordate persoanelor afiliate, a veniturilor din despăgubiri, amenzi, penalități, cât și în ceea ce privește cuantumul sumelor reprezentând venituri vânzări marfa (cont .X.).

Ca și observație generală, contestatară subliniază că, modul de calcul al impozitului pe profit a fost identic și în perioada 2001-2005, iar inspecțiile fiscale efectuate în anii respectivi au considerat modul de calcul ca fiind corect, existând astfel o evidentă diferență de tratament.

A.1. Astfel, în cazul veniturilor realizate din dobânzi aferente disponibilităților bănești aflate în conturile bancare, a veniturilor din dobânzi aferente împrumuturilor acordate persoanelor afiliate și a veniturilor din despăgubiri, amenzi, penalități, societatea susține că organele de inspecție fiscală au reținut în anexele privind modul de calcul al profitului impozabil aferent perioadei verificate, că respectivele venituri sunt venituri realizate în afara zonei defavorizate și au recalculat ponderea respectivelor venituri în totalul veniturilor, astfel fiind majorate în mod eronat veniturile realizate în afara zonei cu suma totală de .X. lei, respectiv:

- .X. lei, venituri din dobânzi aferente împrumuturilor acordate persoanelor afiliate,
- .X. lei venituri din dobânzi aferente disponibilităților bănești existente în conturile bancare și
- .X. lei venituri din despăgubiri, amenzi, penalități.

Contestatară consideră că aceste venituri nu au fost obținute din activități desfășurate în afara zonei defavorizate, întrucât:

- conform pct.104 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, obținerea acestor venituri, nu este activitate desfășurată de societate în afara zonei defavorizate, deoarece nu se circumscrie celor cinci domenii de activitate strict reglementate de normă,

- în același sens s-a pronunțat și ICCJ prin Decizia nr..X./2013, pe care o anexează la contestație,

- organele de inspecție fiscală consideră eronat motivul pentru care veniturile din dobânzi aferente depozitelor bancare sunt impozitate, considerându-le câștiguri realizate din investiții financiare, întrucât aceste depozite nu reprezintă investiții financiare, iar investițiile financiare sunt derulate prin intermediul Societăților de servicii de investiții financiare, conform Legii nr.297/2004.

Astfel, ca și concluzie contestatara apreciază că depozitele bancare nu constituie investitii financiare.

Referitor la veniturile din dobânzi pentru împrumuturile acordate persoanelor afiliate, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat aceste venituri întrucât nu au avut în vedere prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.93², art.84 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea precizează că aceste prevederi legale nu sunt aplicabile, întrucât tranzacțiile au avut loc în perioada 2006-2011, iar procedura eliminării dublei impuneri au fost introdusă prin OG nr.2/2012 privind modificarea și completarea Codului de procedură fiscală, este nelegală deoarece inspecția fiscală a început în data de 11.05.2012, iar procedurile sunt de strictă și imediată aplicabilitate indiferent de faptul că tranzacțiile au avut loc într-o perioadă anterioară.

Mai mult, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat prevederile privind ajustarea veniturilor și cheltuielilor între persoane afiliate din anul 2006, deși Normele legale care instituie această prevedere intră în vigoare începând cu luna mai 2010, iar în perioada 2006-2011 relațiile dintre persoanele afiliate se refereau doar la afiliere cu un nerezident și nu între persoane juridice române, organul de inspecție fiscală neputând face o asemenea ajustare.

De asemenea, contestatara menționează că normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal date pentru aplicarea art.11 se referă până la 30.07.2010 la persoane afiliate române cu una nerezidentă și nicidecum între persoane afiliate române, fapt pentru care nu se poate face aplicarea acestor prevederi pe perioada 2006-2010, iar după anul 2010 când în norme s-a stipulat clar și legătura de afiliere între persoane juridice române, art.11 se referă la posibilitatea reîncadrării tranzacțiilor. Mai mult, organul de inspecție fiscală face referire la reîncadrarea operațiunilor la prevederile legale legate de preturile de transfer, ori din cuprinsul RIF-ului rezulta că organul de inspecție fiscală nu a considerat necesară punerea la dispoziție a dosarului preturilor de transfer.

În ceea ce privește constatarea privind împrumuturile fără dobânda acordate de către SC .X. către persoana afiliată SC .X. SRL, contestatara precizează că SC .X., are capacitatea de a efectua împrumuturi unor societăți afiliate, întrucât aceasta practică este permisă cu condiția ca împrumutul să fie unul neprofesional, negarantat cu depozite la terți, conform art. 2 alin. 1-2 din Legea 93/2009 privind instituțiile financiare nebancare.

Astfel, activitatea de împrumut efectuată de SC .X. nu este profesională și nu are garanții. În plus, conform art.272 alin.2 din Legea nr.31/1990 nu se mai incriminează fapta administratorului de a acorda împrumuturi societăților afiliate, de unde rezulta că astfel de operațiuni de împrumut sunt legale. Aceeași concluzie rezulta și din art.206 din Noul Cod Civil.

În plus, conform pct.38 titlul I din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, în cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop, precum și dacă a existat o schemă de distribuție a profitului, or organele de inspecție fiscală nu fac analiză îndeplinirii celor două condiții de mai sus aplicând în mod direct și fără motivare dobânda considerată legală.

Contestatară susține că în mod special nu s-a analizat impactul împrumutului efectuat asupra creșterii cifrei de afaceri și a rentabilității societății afiliate, respectiv asupra viitoarelor venituri care vor fi generate de către societatea afiliată către SC .X..

A.2. În cazul veniturilor realizate din variația stocurilor (cont .X.) luate în calcul pentru determinarea ponderii veniturilor din afara zonei defavorizate, contestatară subliniază că, deși constatările organelor de inspecție fiscală sunt legale totuși nu sunt temeinice și instrumentate corect, întrucât nu au avut în vedere faptul că atunci când au refăcut calculul acestei ponderi, la rândul lor în mod neunitar, respectivele venituri, incluzând în cadrul veniturilor din afara zonei defavorizate (cont .X.)-deci impozabile- și partea din veniturile scutite, provenite din valorificarea cu amănuntul a producției realizată în zona defavorizată-deci scutită de impozit.

Astfel, contestatară subliniază că organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că nu tot soldul contului .X. "Venituri din variația stocurilor" care se transfera în contul .X. "Profit și pierdere", este efectiv aferent variației de stoc, o parte a acestuia fiind aferent produselor transferate și vândute prin magazinele proprii (cont .X.), veniturile din vânzarea mărfurilor cu amănuntul fiind (în mod eronat) luate integral în calculul ponderii veniturilor din afara zonei defavorizate.

De asemenea, contestatară precizează că organele de inspecție fiscală au considerat eronat ca tot soldul contului .X. "Venituri din variația stocului" trebuie inclus în veniturile impozabile, deși o parte din aceste venituri (mai precis cele de la .X.) au fost deja eliminate din veniturile scutite.

Contestatară prezintă înregistrările efectuate în contabilitate conforme cu Reglementările aprobate prin OMFP nr..X./2009, și cum s-a ajuns la calculul

eronat a ponderii veniturilor din afara zonei in total venituri, prezentând în acest sens calculul corect privind contul .X. aferent perioadei 2006- 2010 in ANEXA .X. pag. 2, 4, 6, 8 și 10 la contestație, din care rezulta prin modul de calcul practicat de organele de inspecție (respectiv prin neincluderea vânzărilor cu amănuntul, a producției realizate in zona defavorizata, in veniturile scutite) un impozit pe profit stabilit in plus de către inspecția fiscala, astfel:

- pentru anul 2006 in suma de .X. lei,
- pentru anul 2007 in suma de .X. lei,
- pentru anul 2008 in suma de .X. lei,
- pentru anul 2009 in suma de .X. lei,
- pentru anul 2010 in suma de .X. lei.

Totodată, contestatara precizează că în ceea ce privește modul de calcul al sumelor cu titlu de impozit pe profit stabilite suplimentar conform Decizie si RIF de .X. lei prezintă erori de calcul.

Contestatara precizează că suma finala a impozitului pe profit datorata in urma luării in considerare in mod corect si a efectului quantumului veniturilor din vânzarea cu amănuntul provenite din producția realizata din zona defavorizata este de sume cu titlu de impozit pe profit stabilite suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile - .X. minus .X. lei reprezentând luarea in considerare si a efectului quantumului veniturilor din vânzarea cu amănuntul provenite din producția realizata din zona defavorizata = (-).X. lei

Astfel, cu privire la luarea in considerare si a efectului quantumului veniturilor din vânzarea cu amănuntul provenite din producția realizata din zona defavorizata societatea arată că au fost considerate venituri impozabile inclusiv vânzarea cu amănuntul a sumei totale de .X. lei, din care suma corecta care trebuie eliminata din veniturile scutite este de doar .X. lei pe considerentul ca in aceasta suma este in fapt cuprinsa si suma care provine din veniturile din variația stocurilor (aferenta exclusiv locației .X.) pentru care exista temei legal de scutire in sensul ca provin din zona defavorizata si care trebuie deci eliminata din veniturile impozabile.

Contestatara precizează ca acest calculul a fost practicat in anii precedenți in mod eronat, in defavoarea societății.

Modul de calcul pentru acest aspect si rezultatele pe ani (2006, 2007, 2008, 2009 si 2010) este prezentata in Anexa .X. pag. 3, 5, 7, 9 și 11 la contestație.

B. Cu privire la înregistrarea unor cheltuieli reprezentând prestări servicii fara ca societatea să poată justifica prestarea efectiva a acestora, contestatara apreciază ca suma de .X. lei este deductibila la calculul

impozitului pe profit, întrucât aceste cheltuieli de prestări servicii indeplinesc condițiile legale de deductibilitate, respectiv prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, prezentând în acest sens materialele corespunzătoare care atesta prestarea serviciilor respective. Chestionarele sunt semnate și stampilate de prestator, iar cu titlu exemplificativ sunt prezentate un număr de .X. chestionare, din totalul de .X. de chestionare puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală în perioada desfășurării controlului și cuprinse în .X. bibliografuri.

C. Cu privire la cheltuielile de deplasare/diurnă acordate salariatului .X., contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au reținut în mod eronat că nu au fost puse la dispoziție decât deconturile întocmite în conformitate cu legislația din .X., fără a se pune la dispoziție alte documente cum ar fi ordine de deplasare sau bonuri de combustibil.

În acest sens, contestatara depune, toate ordinele de deplasare, precizând că acesta este documentul esențial pentru recunoașterea la deducere a cheltuielilor de deplasare.

Mai mult, contestatara precizează că în conformitate cu pct.16 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile (OMEF .X./2008), formularele de decont, prezentate precum și toate documentele de funcționare a sediului permanent din .X. demonstrează realitatea deplasărilor în interesul serviciului și deductibilitatea acestor cheltuieli de deplasare, ceea ce demonstrează că sumele privind cheltuielile de deplasare ale dl..X. sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

În acest sens, contestatara prezintă în ANEXA .X. pag 22-32 la contestație, un tabel centralizator în susținerea deductibilității cheltuielilor de deplasare ale dl .X. pe perioada 2007 - 2011 față de care se contestă suma de .X. lei cu titlu de impozit pe profit și suma de .X. lei accesorii.

Totodată, în completarea depusă la contestație, menționează că au fost puse la dispoziția inspecției fiscale toate documentele justificative pentru cheltuielile efectuate de dl..X. la sediul permanent din .X. iar organul fiscal din .X. cu ocazia controlului efectuat la sediul permanent a constatat caracterul deductibil al acestor cheltuieli.

De asemenea, contestatara invocă în susținere cauza C-250/95 Futura Participations SA and Singer V. Administration des contributions.

D. Cu privire la achiziția efectuată de la .X. din .X., societatea contestatară precizează că a efectuat achiziția a 144 porci vii în suma de .X. lei, în baza facturii nr..X./18.02.2011 de la furnizorul I.X. din .X. pentru care deține documentele suplimentare aferente tranzacției, respectiv:

- nota de intrare recepție din data de 18.02.2011, si
- document de transport (CMR) nr. .X. care atestă transportul a 144 porci vii de la furnizorul .X. (.X.) la beneficiarul .X. (.X.) prin intermediul transportatorului SC .X. SRL (.X.).

Astfel, achiziția de porci vii a avut loc, este reala si societatea a realizat venituri prin livrarea mărfii respective către SC .X. SRL rezultând că societatea si-a exercitat in mod corect dreptul de deducere a respectivei cheltuieli in suma de .X. lei, contestând astfel impozitul pe profit de .X. lei si accesoriile aferente de .X. lei.

În final, cu privire la capitolul Impozit pe profit, contestatara precizează că suma totala a impozitului pe profit stabilită în baza anexelor la RIF este de .X. lei „*impozit considerat ca fiind justificat si demonstrat in mod adecvat de organele de inspecție*”, iar pentru diferența de .X. lei „*nu exista o fundamentare a modului de calcul astfel incat stabilirea unui impozit pe profit suplimentar fara prezentarea in mod clar a situației de fapt si a prezentării clare (cifrice si cu text explicativ) a modului de calcul lipsește*”. Societatea susține că aceasta situație „*duce la anulabilitatea in parte a deciziei contestate*”, fiind încălcate prevederile art.109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, OMFP nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, OMFP nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice”.

Astfel, contestatara solicită constatarea de către organul de soluționare a contestației a faptului că încălcarea acestor prevederi constituie anulabilitatea actului administrativ (decizia de impunere) in ceea ce privește impozitul pe profit, drept pentru care solicită anularea in parte a deciziei contestate in ceea ce privește capitolul Impozit pe profit si refacerea inspecției fiscale în ceea ce privește acest tip de creanța.

E. Cu privire la recalificarea indemnizațiilor de detașare ca fiind venituri de natură salarială

Referitor la neregularități privind actele atacate – considerente speciale aferente indemnizațiilor de detașare, având în vedere analiza reglementărilor din domeniul indemnizațiilor de detașare internațională și aplicabilitatea principiilor fiscale, contestatara invocă dispozițiile art.19 din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, art.9 din Hotărârea Guvernului nr.1860/21.12.2006 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, art.46 alin.(4) din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, art.55 alin.(4) lit.f) și g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.85 din Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, susținând următoarele:

- indemnizația de detașare nu este reglementată distinct la extern, astfel încât este cuprinsă în noțiunea de diurnă pentru misiunile cu caracter temporar (Hotărârea Guvernului nr.518/1995), precizând că dacă la intern se aplică o diurnă neimpozabilă de până la .X. ori .X. lei, la extern pentru indemnizația de detașare se va aplica aceeași regulă, respectiv .X. euro x .X. = .X. euro (.X., .X. etc.).

- la societățile private, prin contractul colectiv sau individual de muncă aplicabil se pot stabili alte niveluri pentru indemnizația de detașare decât cele care rezultă din aplicarea Hotărârii Guvernului nr.518/1995, situație în care aceste sume vor fi incluse atât în calculul impozitului pe venitul din salarii cât și a contribuțiilor sociale dacă depășesc de 2,5 ori cuantumul pentru funcționari publici.

Contestatară precizează că la nivel comunitar, detașarea transfrontalieră este reglementată de Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, transpusă în legislația din România prin Legea nr.344/2006, ambele referindu-se doar la detașarea cetățenilor din alte state ale Uniunii Europene pe teritoriul României. În ceea ce privește detașarea realizată de angajatorii din România pe teritoriul altor state UE, societatea susține ca nu există nici la ora actuală o reglementare specifică, singura instituție similară fiind cea a detașării reglementată de Codul Muncii. În aceste condiții, lipsind un cadrul legal specific de aplicare, în practică de multe ori, detașarea transfrontalieră este interpretată și aplicată în mod diferit de angajatori.

Referitor la reîncadrarea indemnizațiilor de detașare internațională ca venituri salariale impozabile de către organele de inspecție fiscală, contestatară consideră că au fost încălcate următoarele principii prevăzute de art.3 din Codul fiscal:

a) *neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin*, susținând că nu se asigură condiții egale investitorilor în sensul că indemnizația de detașare practică în România pentru detașările din interiorul țării, nu sunt asimilate drepturilor salariale impozabile, pe câtă vreme cele aferente detașărilor internaționale

sunt impozabile în mod diferențiat, creându-se o diferențiere evidentă între investitori.

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

În acest sens, invocă prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța Guvernului nr.8/2013, precizând că relațiile de muncă sunt relații sociale și nu relații economice sau financiare, termenul de tranzacții neputând include relațiile de muncă.

În susținere, contestatara invocă art.10, art.14 alin.(1), art.37, art.38 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, care reglementează relațiile de muncă dintre angajator și salariat, în cadrul contractelor colective de muncă și contractelor individuale de muncă.

Totodată, contestatara consideră că au fost încălcate principiul legalității, principiul egalității în fața legii fiscale, precum și justa așezare a sarcinilor fiscale, făcând trimitere la modul de calcul al contribuțiilor sociale de către organele de inspecție fiscală.

Referitor la principiile comunitare în materie fiscală aplicabile în România, contestatara susține că a fost încălcat principiul securității juridice întrucât nu se asigură securitatea juridică a raporturilor de muncă, astfel cum au fost încheiate între angajator și angajat, cu trimitere la indemnizațiile de detașare, făcând referire la reconsiderarea și anularea din oficiu a unei obligații contractuale de muncă, organul fiscal anulând din oficiu o prevedere a unui contract de muncă, respectiv indemnizațiile de detașare, înlocuind-o practic cu un alt tip de obligație (de acordare a unor drepturi salariale impozabile).

Contestatara susține că organul fiscal nu este parte în contractul de muncă și nu poate opera modificări asupra întinderii drepturilor și obligațiilor din respectivul contract, această competență nu există, în raport cu prevederile Codului Muncii și nici în raport cu prevederile Codului fiscal, întrucât dispozițiile acesteia acordă competență de reîncadrare doar asupra tranzacțiilor, făcând trimitere la art.11 alin.(1) din Codul fiscal și nu asupra relațiilor de muncă.

Referitor la principiile generale ale dreptului comunitar aplicabile domeniului, contestatara consideră ca a fost încălcat principiul rangului prioritar al dreptului comunitar față de dreptul național întrucât deși se invocă dispozițiile art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE, organele fiscale invocă

împotriva acesteia, reglementări naționale din Codul Muncii și din Codul fiscal, contrare acestei prevederi, pentru a se ajunge la concluzia impozitării indemnizațiilor de detașare.

Cu privire la recalificarea indemnizațiilor de detașare ca fiind venituri de natură salarială, contestatara arată că în speță nu sunt aplicabile dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind în prezența unei tranzacții cu caracter economic, neaplicându-se în materia dreptului muncii, care are reguli proprii. Dacă legiuitorul ar fi intenționat să includa în sfera de aplicare și contribuțiile sociale datorate în temeiul raporturilor de muncă ar fi înserat această posibilitate în conținutul normei respective, invocând în acest sens dispozițiile art.13 din Codul de procedură fiscală, care prevede că *“interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”*.

Normele metodologice referitoare la aplicarea art.11 din Codul fiscal nu includ rapoartele juridice de dreptul muncii între tranzacțiile ce pot fi recalificate, cu atât mai mult cu privire la indemnizația de delegare.

Contestatara susține că art.3 alin.(1) lit.a) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, nu reglementează aspecte fiscale sau de dreptul muncii opozabile unui angajator roman de către autoritățile române precum autoritățile fiscale, în sensul de a permite acestora să țină angajatorul roman obligat de a acorda salariilor săi angajați într-un alt stat membru un venit salarial așa cum este acesta reglementat în acel stat membru.

Contestatara precizează că și-au respectat obligațiile impuse de dreptul muncii din România cât și de dreptul muncii din .X., care a implementat Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, ce prevăd la alin.(7), paragraful (2) *“Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașați, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă”*.

Simplul fapt că .X. impozitează potrivit legislației ei, ca venit salarial și indemnizațiile de detașare, nu atrage nici o obligație angajatorului roman în temeiul legislației fiscale românești.

Contestatara susține că a avut obligația conform prevederilor legale în vigoare, a contractelor individuale de muncă și a actelor adiționale subsecvente încheiate cu salariații detașați în .X., să acorde acestora un salariu, în lei, plătit în România și o indemnizație de detașare, în euro, plătită în .X..

Referitor la susținerea organelor de control că sumele plătite cu titlu de indemnizație de detașare au fost variabile, determinate în funcție de coeficienți de ajustare reprezentanți de indicatori precum timpul lucrat de aceștia sau tariful pe operațiune executată, contestatoarea precizează că modul de determinare a cuantumului indemnizației de detașare, așa cum a fost agreat prin negocieri de părți în contractul individual de muncă și regulamentul intern aplicabil salariaților societății, care este parte componentă a convenției părților, nu este contrar niciunei reglementări legale. Nimic nu interzice părților să stabilească de comun acord ajustarea nivelului indemnizației de detașare cu coeficienți ce permit raportarea la indicatori de natură să reflecte complexitatea și dificultatea pe care le presupune îndeplinirea efectivă a atribuțiilor de serviciu îndeplinite pe perioada detașării.

Contestatară invederează că în fond problema care trebuie soluționată este dacă statul român prin organele sale fiscale mai are dreptul de a impune sumele respective în situația în care beneficiarii sumelor, salariați detașați din România sunt prezenți în .X. pe perioade cuprinse între un an și doi ani de zile. Indemnizațiile sunt plătite în fapt de o persoană care este rezident al celuilalt stat, respectiv .X., iar respectivele remunerații sunt suportate de un sediu permanent pe care cel care angajează îl are în celălalt stat.

Contestatară consideră că soluționarea cauzei își are sediul materiei în prevederile art.15 din Legea nr.29/2002 privind Convenția dintre România și Republica Federală .X. pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, aceasta fiind singura lege care reglementează calificarea juridico-fiscală a veniturilor realizate și pe baza căreia se determină suveranitatea fiscală fie a României fie a Republicii Federale Germane de a impune respectivele venituri realizate de societatea română pe teritoriul german.

Contestatară susține că nu îndeplinește cele trei condiții prevăzute de art.15 alin.(2) din din Legea nr.29/2002 privind Convenția dintre România și Republica Federală .X. pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, pentru ca salariații detașați să fie impuși în România, primul stat, deci dreptul de impunere revine în acest caz statului german.

De asemenea, contestatară arată că dacă persoanele fizice rămân rezidente fiscal în România, atunci România are drept de impozitare cu acordarea creditului fiscal conform art.7 paragraful 1, art.5, art.23 din convenție coroborat cu art.91 din Codul fiscal. Procedura creditului fiscal extern este problema personală a fiecărui angajat detașat și nu a angajatorului ce este subiect al inspecției fiscale.

În consecință, contestatară consideră că impozitarea veniturilor personalului detașat în .X. se face potrivit dreptului fiscal german, organele de

inspecție fiscală neavând competență materială și teritorială conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată cu .X. să stabilească impozite diferite aferente sediului permanent din .X..

Referitor la legalitatea încadrării din punct de vedere fiscal al indemnizațiilor de detașare în baza de impozitare a veniturilor de natură salarială, contestatara invocă pentru perioada 2007 - 2010, dispozițiile art.46 din Codul Muncii, art.26 alin.(1), lit.b), alin.(2) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, art.257 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, art.55 alin.(4), lit.g), art.296¹⁵ lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și arată ca:

- indemnizația de detașare de .X. EUR nu depășește 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice. Pe perioada 2007 - 2011, societatea a acordat, în unele cazuri, o indemnizație lunară mai mare de .X. EUR, așa cum se poate constata din situațiile lunare cuprinzând indemnizațiile acordate persoanelor detașate în .X.. Suma ce depășește nivelul indemnizației de .X. EUR a fost acordată fiecărui salariat în parte în funcție de aportul acestuia, la îndeplinirea sarcinilor de serviciu, în perioada de detașare.

- din Actul adițional nr. .X./01.05.2007 la contractul individual de muncă nr..X./13.02.2007, rezultă faptul că pe perioada detașării în .X., salariatul va beneficia de o indemnizație pentru munca în străinătate în cuantum de .X. euro/lună, angajatorul obligându-se să îi asigure transportul și cazarea salariatului, precum și echipamente și instrumente de lucru.

- sumele plătite în .X. salariaților detașați se compun din:

- a. o parte fixă aferentă indemnizației de detașare pentru munca în străinătate, în cuantum de .X. euro/lună, calculată pentru toți salariații detașați în mod unitar, în funcție de numărul mediu de zile lucrătoare pe an, aceasta reprezentând .X. de euro/zi și
- b. o sumă variabilă pentru orele suplimentare peste programul normal și care au fost plătite în funcție de tarif, susținând că indemnizațiile de detașare nu pot fi incluse în totalitate în baza de calcul a contribuțiilor sociale și de asigurări sociale, potrivit prevederilor legale.

Contestatara susține că prevederile art.296⁴ lit.o) și art.296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii pentru veniturile salariale și/sau asimilate salariilor și se pot aplica numai pentru partea variabilă a sumelor plătite în .X., în timp ce pentru partea fixă a sumelor plătite în .X. sunt aplicabile dispozițiile art.296¹⁵ lit.g) din actul normativ invocat mai sus.

În ceea ce privește faptul că art.3 alin.1 lit.c) din Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii, care se aplică lucrătorilor care, pentru anumită perioadă, limitată de timp își desfășoară activitatea pe teritoriul altui stat membru, altul decât statul în care lucrează în mod obișnuit, face trimitere la obligația angajatorului de a asigura lucrătorului angajat un salariu minim pe teritoriul statului unde se prestează activitatea, contestatara susține ca aceasta nu înseamnă că suma achitată lucrătorului detașat reprezintă salariul așa cum este el definit de legislația țării de trimitere

În ceea ce privește detașarea realizată de angajatori din România pe teritoriul altor state, nu există o reglementare specifică, singura instituție similară fiind cea reglementată de Codul Muncii care reglementează că salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și de cazare precum și la o indemnizație de detașare în condițiile prevăzute de lege sau în contractul colectiv de muncă.

Legile de instituire a impozitului pe venitul din salarii și a contribuțiilor sociale prevăd în esență că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozitate indemnizația primită pe perioada detașării în interesul serviciului și nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de salariați pe perioada de detașare precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

Contestatara arată că din prevederile legale anterior menționate se constată o deosebire esențială între prevederea europeană și prevederile legislației românești referitoare la stabilirea impozitului pe veniturile de natură salarială și determinarea contribuțiilor sociale cu privire la "*alocațiile specifice detașării*". Astfel, legislația europeană prevede ca pentru a nu fi incluse în salariu acestea trebuie să fie vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv, legislația română prevede acordarea unei indemnizații de detașare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil, deci prevede acordarea unei sume fără justificarea ulterioară, în timp ce cheltuielile de transport, cazare trebuie justificate.

Totodată, societatea precizează că reținerea organelor fiscale privind faptul că alocațiile specifice detașării se impozitează în salariul minim în .X. potrivit Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, nu este întemeiată întrucât în .X. nu există o reglementare a salariului minim.

Societatea susține că indemnizația acordată salariaților detașați în .X. a fost acordată în conformitate cu art.42 și art.47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, cu atât mai mult cu cât prevederile naționale nu menționează un quantum al acestuia, un mod de

calcul specific și nici faptul că înregistrarea eronată a acestora în conturile de cheltuieli cu salariile, acestea și-ar pierde natura juridică de indemnizație de detașare.

Referitor la analiza documentului intitulat ANAF – Problematika fiscală, contestatarea arată că deși se constată conținutul economic al operațiunii fiind acela de detașare, totuși se invocă de către echipa de inspecție fiscală că sumele de bani acordate nu pot fi tratate ca indemnizații de detașare întrucât:

- salariaților nu li s-au plătit sume fixe ci variabile, în funcție de productivitatea muncii;

- S.C .X. S.R.L a suportat în nume propriu și în totalitate cheltuielile cu cazarea și cu transportul salariaților în .X.;

- conform contractului colectiv de muncă și a regulamentului intern detașarea este de maxim 1 an, iar drepturile convenite celor detașați se suportă de angajatorul la care s-a dispus detașarea;

- art.3 alin.1 din Directiva 96/71/CE instituie în sarcina S.C .X. S.R.L obligația de a plăti celor detașați un salariu minim orar stabilit în această țară;

- art.3 alin.7 lit.c) din Directiva 96/71/CE prevede că *“alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă”*;

De asemenea, societatea combate constatările organelor de inspecție fiscală raportat la răspunsurile Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice transmise la solicitarea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aducând următoarele critici:

- au fost încălcate prevederile art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organul fiscal este îndreptățit să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză,

- au fost încălcate prevederile art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. Contestatoarea menționează că nu există probe sau constatări proprii incluse în raportul de inspecție fiscală care să demonstreze că acordarea indemnizației a fost făcută în funcție de realizarea sarcinilor, respectiv de productivitatea muncii, așa cum se susține în documentul ANAF – Problematika fiscală,

- a fost încălcat principiul constituțional al legalității în sensul că fără nici o prevedere aplicabilă referitoare la salariul minim, organele fiscale au considerat din oficiu existența unei astfel de prevederi aplicabile, susținând că deși industria cărnii nu se regăsește în anexa invocată la art.3 din Directiva 96/71/CE, cu privire la garantarea drepturilor lucrătorilor detașați, totuși organele fiscale includ din oficiu acest domeniu în aplicabilitatea respectivelor reglementări,

- au fost încălcate chiar dispozițiile comunitare invocate de organele fiscale la art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE, primul paragraf, litera c), referitoare la alocațiile specifice detașării, susținând că această destinație poate fi dovedită cu declarațiile pe proprie răspundere ale personalului trimis în detașare,

- au fost încălcate prevederile art.1 alin.3 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organele fiscale invocă ca bază de impunere reglementări din domeniul muncii care nu au nici o legătură cu baza de impunere în cazul salariilor,

- această indemnizație pentru munca în străinătate, așa cum a fost denumită în actul adițional de detașare pe care o găsim denumită în decizia internă din 16.03.2007 art.3, în art.62 ¹ din Regulamentul Intern al S.C. .X. S.R.L., în declarația dată de .X. și în cele aproximativ 220 de declarații ale salariaților ca indemnizație de detașare, se indentifică în mod clar cu indemnizația de detașare, așa cum aceasta este prevăzută în Codul Muncii,

- sumele respective au fost contabilizate în România în conturi salariale inasa nu constituie ca mod de înregistrare un argument de natură fiscală, pur și simplu prin faptul că nu este prevăzută de norma fiscală, iar legislația contabilă nu constituie normă de drept fiscal ci numai sursă de informații, motivatia fiind necesitatea adaptării softului de evidență utilizat de societate pentru furnizarea de informații grupate pe centre de costuri, a tuturor cheltuielilor și veniturilor aferente punctului de lucru din .X. și nu a prevăzut că ar putea exista premise pentru fiscalizarea sumelor,

- sumele respective au fost evidențiate în statele de plată de la sediile permanente în funcție de numărul de ore lucrate și de gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu, inasa nu reprezintă o constatare reală ci o prezumție, intrucat nu există probe sau constatări proprii incluse în raportul de inspecție fiscală care să demonstreze că acordarea indemnizației a fost făcută în funcție de realizarea sarcinilor, respectiv de productivitatea muncii,

- deși au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală situații centralizatoare care susțin situația reală, nu au fost luate în considerare, respectiv situația privind modul de calcul și acordare a indemnizațiilor de detașare pentru întreaga perioadă de verificare,

- nu a fost respectat Codul etic al inspectorului de control fiscal, cap.VI, Atitudinea față de contribuabil, în privința obligației de la lit.b), respectiv să acorde importanță și timpul necesar discuțiilor cu contribuabilii sau cu cei desemnați legal în acest sens, pentru a fundamenta constatările pe baza tuturor argumentelor contribuabilului, precum și art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

- deși se invocă art.45 și art.46 din Contractul colectiv de muncă la nivel național pe anii 2007 – 2010 conform cărora salariații unităților trimiși în delegație în țară sau străinătate vor beneficia în cazul în care detașarea depășește 30 de zile consecutive, în locul diurnei zilnice de o indemnizație egală cu 50% din salariul de bază zilnic, totuși nu se menționează că în fapt și în drept acest contract este denunțat conform anexei E emisă de ITM .X., lipsind de efecte acest contract, astfel că invocarea acestuia în punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale este nulă,

- răspunsul conform căruia din documentele prezentate, respectiv act adițional nr. .X./01.05.2007 la contractul de muncă nr..X./13.02.2007 rezultă că salariatul beneficiază de o indemnizație pentru munca în străinătate în cuantum de .X. euro/lună este incorect întrucât singurul argument al organelor fiscale îl constituie utilizarea termenului de indemnizație pentru munca în străinătate fără corelarea acestui termen și a acestei prevederi cu celelalte dispoziții interne aplicabile respectivului contract, dispoziții care demonstrează că în fapt și în drept este vorba de indemnizații de detașare,

- afirmația conform căreia sumele plătite se ajustează în funcție de orele lucrate și de gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu este complet eronată, așa cum s-a arătat mai sus la răspunsul societății referitor la argumentul invocat de inspecția fiscală la pct.4,

- referitor la opinia finală a Ministerului Finanțelor Publice conform căreia: sumele primite în perioada 2007-2010 de către personalul detașat ca plată a muncii lor, în funcție de performanța și de rezultatele obținute de fiecare sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art.296⁴ lit.o) și art.296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2011 reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii este parțial corectă, însă pusă în aplicare totalmente eronat de către organele de inspecție fiscală întrucât chiar dacă acele sume ar fi venituri salariale și/sau asimilate salariilor, s-ar include în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii numai cu anul 2011 conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.117/2010, aspect de care organele de inspecție fiscală și conducerea ANAF nu a ținut deloc seama, aceste sume fiind incluse în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii chiar

începând cu anul 2007 fără să existe nici un temei în acest sens și împotriva punctului de vedere al Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale.

Prin urmare, contestatoarea susține că rezultatul acestor erori constă în faptul că organele de inspecție fiscală au instituit creanțe fiscale suplimentare în sumă totală de .X. lei reprezentând contribuții sociale, considerând că acele sume, respectiv indemnizații de detașare, ar fi reprezentat plata contravalorii muncii și nu sume menite să acopere cheltuielile de transport intern, hrană și disconfort creat de detașare.

Față de cele de mai sus, contestatara consideră ca au fost încălcate prevederile art.296⁴ lit.o) și art.296⁵ din Legea nr.571/2003, în vigoare începând cu anul 2011, art.13 și art.14 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și principiul constituțional al legalității și principiul neretroactivității legii fiscale.

Referitor la modul de calcul al contribuțiilor sociale, contestatara precizează că în situația în care aceste drepturi ale detașării ar fi considerate salarii conform opiniei organelor de inspecție, aceasta susține că a fost comisă o eroare gravă, întrucât organul fiscal ar fi trebuit să treacă această sumă în coloana salariu realizat (brut), însă acesta a majorat succesiv suma netă primită ca indemnizație de detașare în .X. (inclusiv suma netă din România) după cum urmează:

- a aplicat la suma netă cota de impozit pe venit de 16% prin înmulțirea sumei nete minus deducerea cu coeficientul de 0,84 rezultând astfel suma brută reprezentând baza de calcul brută pentru impozitul lunar, în acest fel rezultatul a fost majorarea artificială a sumei impozabile;

- ulterior, la baza de calcul brută pentru impozitul lunar la care este adunată deducerea personală s-a aplicat contribuțiile individuale (10,5%, 5,5%, 0,5%) însă tot prin suta micșorată (adică prin înmulțirea sumei cu coeficientul de 0,835), rezultatul fiind din nou majorarea artificială a sumelor stabilite ca și baza de calcul venit brut atât pentru contribuțiile individuale cât și ale angajatorului;

- asupra bazei de calcul venit brut pentru contribuțiile sociale au fost aplicate cotele angajatorului respectiv CAS 20,8%, CASS 5,2%, Șomaj 0.5%, Fond de garantare a creanțelor salariale 0,25%, accidente de muncă și boli profesionale 0,297% și concedii și indemnizații 0,85%.

Prin urmare, contestatara consideră că această metodă de calcul aplicată de organele de inspecție fiscală respectiv de modificare a unui contract de muncă nu are reglementare în materie fiscală.

Referitor la accesoriile aferente acestor contributii, societatea sustine ca acestea sunt stabilite nelegal de organele fiscale peste durata maximă a controlului.

Prin contestația nr..X./27.11.2014 înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./28.11.2014 în completare la contestația nr..X./12.11.2014, referitor la contribuțiile sociale, contestatara susține că motivarea dată de către organele fiscale este nelegală, aratand că organele fiscale nu pot motiva constatarea și impunerea, presupunând că dacă în .X. sumele reprezentând indemnizații au fost impozitate, atunci în România acestea sunt asimilate salariilor impozabile.

Referitor la punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, exprimat la pct.III Tratatamentul fiscal, solicitat cu adresele nr..X./2014 și nr..X./2014, înregistrat la ANAF – D.G.A.M.C. sub nr..X./15.07.2014, contestatara susține că acest punct de vedere nu constituie o probă în înțelesul prevederilor din codul de procedură fiscală, întrucât Curtea Supremă de Justiție a arătat limpede într-o speță care reprezintă un pilon judiciar extrem de solid în materie că *Precizările Ministerului Finanțelor Publice nu au caracterul unui act normativ, ci constituie doar o recomandare de ordin metodologic*, invocand în susținere Decizia Curtii de Apel .X. nr..X./CA/18.10.2007 prin s-a precizat că *adresa Agenției Naționale de Administrare Fiscală la care face referire recurenta nu poate fi o probă în dosarul cauzei, câtă vreme reprezintă doar o opinie unilaterală a organului ierarhic superior recurentei*.

Referitor la regimul fiscal al veniturilor din activitatea desfășurată în străinătate, contestatara invocă dispozițiile art.55 alin.(4) lit.g) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că legiuitorul a reglementat anumite excepții de la prevederile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Codul fiscal, stabilind veniturile care chiar și în absența unei convenții de evitare a dublei impuneri sunt neimpozabile potrivit dreptului intern român.

În acest sens, contestatara invocă și dispozițiile art.90 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *“veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia”* care fac trimitere la prevederile art.55 și următoarele din Codul fiscal.

Prin urmare, contestatara motivează că chiar dacă organul fiscal refuză să recunoască natura sumelor acordate în .X. (indemnizații de delegare/deplasare) și nu ar fi prin absurd incidente dispozițiile art.55 alin.(4), lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, aceste sume se încadrează pe excepția de la impozitare prevăzută de art.55 alin.(4), lit.m) din actul normativ menționat mai sus.

Totodată, contestatara precizează că legiuitorul comunitar a dispus că indemnizațiile plătite pentru a acoperi cheltuielile cu transportul, cazarea și masa trebuie evidențiate separat de cheltuielile salariale, susținând că orice sume de bani plătite lucrătorului detașat cu titlu de compensarea/rambursarea cheltuielilor de transport, cazare, masă nu vor fi incluse în salariul minim.

Astfel, contestatara consideră că nu pot fi asimilate salariilor sumele plătite salariaților detașați cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Mai mult, contestatara susține că acest argument este întărit de interpretarea dată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele care i-au fost deduse spre soluționare și care vizează Directiva 96/71/CE, arătând că statele membre ale Uniunii Europene pot stabili reguli diferite în ceea ce privește drepturile acordate salariaților detașați, citând un paragraf dintr-o speță pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, respectiv *“Directiva 96/71 nu urmărește armonizarea sistemelor de stabilire a condițiilor de muncă și de încadrare în muncă în statele membre, acestea rămân libere să aleagă, la nivel național, un sistem care nu figurează în mod expres printre cele prevăzute de directiva menționată, cu condiția să nu împiedice prestarea de servicii între statele membre”*.

Referitor la acordarea creditului fiscal în condițiile art.91 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea precizează că chiar dacă aceste sume s-ar fi impozitat în România, titularul obligației de a declara în România venitul și de a solicita creditul fiscal ar fi fost persoana fizică beneficiar al venitului iar nu societatea din România, legiuitorul referindu-se în mod expres la contribuabilii persoane fizice.

În consecință, contestatara consideră ca lipsită de orice temei legal conduita organelor fiscale care în vederea determinării venitului brut impozabil a pornit de la suma netă primită de fiecare angajat, conform statelor de plată întocmite în .X. și în România de către societate, care a fost ajustată corespunzător cu sumele reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile datorate de asigurați, determinand un venit brut de natură salarială în sumă totală de .X. lei, față de venitul brut determinat de societatea verificată în vederea calculării contribuțiilor datorate de asigurați în sumă de .X. lei, rezultând astfel un venit brut de natură salarială determinat suplimentar de organul fiscal în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale, contestatara consideră că pentru perioada 2007 – 2010, sunt aplicabile dispozițiile art.26

alin.(1) lit.b) din Legea nr.19/2000, dispoziție ignorată de organul fiscal și care stabilește sumele asupra cărora nu se datorează contribuția de asigurări sociale, coroborat cu pct.20 din Ordinul ministrului muncii și solidarității sociale nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia contribuția de asigurări sociale nu se datorează pentru sume reprezentând diurne de deplasare și de delegare, indemnizații de delegare, detașare și transfer.

Referitor la anul 2011, contestatara susține că baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care fac trimitere la venitul din salarii conform art.55 alin.(1) din Codul fiscal, ci de art.296⁴ alin.(1), lit.o) din același act normativ, care face trimitere la *"orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii"*, coroborat cu art.296¹⁵ lit.j) și lit.g) și art.296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale indiferent de titlul cu care sunt acordate.

Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj și contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale aferentă perioadei 2007-2010, contestatara susține că nu are obligația de a plăti această contribuție în cazul persoanelor care desfășoară activitate în străinătate și care nu intră în categoria de asigurați conform art.19 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă.

Contestatara invocă dispozițiile art.20 alin.(1) lit.e) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în sensul că se acorda posibilitatea asigurării pentru șomaj a cetățenilor români care lucrează în străinătate la cerere.

Referitor la anul 2011, contestatara susține că baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care fac trimitere la venitul din salarii conform art.55 alin.(1) din Codul fiscal, ci de art.296⁴ alin.(1), lit.o) din același act normativ, care face trimitere la *"orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii"*, coroborat cu art.296¹⁵ lit.j) și lit.g) și art.296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că sumele reprezentând venituri pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuției pentru fondul de șomaj indiferent de titlul cu care sunt acordate.

Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate, contestatara invocă dispozițiile art.215 alin.(1), alin.(2), art.257 alin.(2) lit.a), art.258 alin.1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006, art.296⁵ alin.(2), art.296⁴ alin.(1), lit.o), art.296¹⁵ lit.j), lit.g), 296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că societatea nu avea obligația de a calcula și reține contribuția de asigurări de sănătate, neîndeplinind condiția de a fi persoană juridică la care își desfășoară activitatea asigurării, deoarece așa cum a constatat și organul fiscal activitatea s-a desfășurat în .X..

Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contestatara invocă dispozițiile art.1 alin.(1), art.4 alin.(2), art.6 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr..X./2005, art.296⁵ alin.(2), art.296¹⁵ lit.j), lit.g), art.296¹⁶ alin.(3), art.296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că sumele plătite în .X. nu fac parte din fondul de salarii al S.C. .X. S.R.L. ci eventual din fondul de salarii al sediului permanent din .X..

Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contestatara invocă prevederile art.85 alin.(3) lit.b) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată, art.296³ lit.e) și art.296¹⁹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând că societatea nu avea calitatea de plătitor de venituri din activități dependente, sumele fiind plătite persoanelor fizice de sediul permanent din .X..

Prin contestația nr..X./28.11.2014 înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./08.12.2014 în completare la contestația nr..X./12.11.2014, referitor la contribuțiile sociale, contestatara susține că prin decizia de impunere nr.F-MC .X./22.10.2014 nu se invocă temeiul de drept pentru contribuțiile sociale ale angajaților începând cu data de 01.01.2008, fiind menționate doar prevederile art.23 alin.1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, text valabil până la data de 01.01.2008.

Prin urmare, contestatara consideră că neinvocarea temeiului de drept valabil de la 01.01.2008, respectiv Ordonanța de urgență a Guvernului nr.91/2007 privind contribuțiile sociale ale angajaților constituie motiv de nulitate a deciziei de impunere nr.F-MC .X./22.10.2014, cu atât mai mult cu cât privește modul de calcul al contribuțiilor sociale ale angajaților.

5. Cu privire la gresita stabilire/constatare a TVA

5.1 Relațiile comerciale dintre SC .X. și alte persoane juridice

A. În ceea ce privește relațiile comerciale derulate între SC .X. și SC .X. SRL (CUI -.X.), contestatara susține ca aceste tranzacții nu sunt fictive și “au existat [...] Societatea a respectat prevederile fiscale cu privire la deductibilitatea TVA”.

Contestatara susține ca “*a dedus in mod legal si corect suma de .X. lei*”, prezentând o serie de inscripții incluse în Anexa 2 la contestația formulată.

Prin adresa nr..X./27.11.2014, SC .X. SRL a depus o completare la contestația formulată, unde se argumentează ca “activitățile care au legătura cu furnizorul sunt supuse TVA-ului prin urmare se încalca neutralitatea perfectă a impozitării.” și invocă Decizia CEJ în cauza C-78/12 Evita – K, Decizia nr..X./2004 în cazul Axel Kittel vs. Etat belge vs. Recolta Recycling SPRL și Decizia .X./11 în cauza Bonik EOOD vs. Direktor na Direktsia (...) Varna. În plus, petenta invocă “art 1522 din Codul Fiscal referitor la răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei care prevede faptul ca „...daca beneficiarul dovedeste achitarea taxei catre persoana obligată la plata taxei, nu mai este tinut raspunzator individual si in solidar pentru plata taxei”.

B. În ceea ce privește relațiile comerciale derulate între SC .X. și .X.cod TVA .X., contestatara susține ca “pentru toate livrarile intracomunitare de bunuri efectuate de SC .X. către .X.pentru care poate prezenta CMR-uri semnate și stampilate de noi în calitate de furnizor și stampilate de transportator, SC .X., îndeplinește condiția de scutire de TVA”.

Contestatara afirmă ca “*nu are obligația colectării TVA în suma de .X. lei*”, prezentând o serie de inscripții incluse în Anexa 3 la contestația formulată.

Prin completarea la contestația formulată, cu adresa nr..X./27.11.2014, SC .X. invocă Decizia CEJ în cauza .X./12 Evita – K: “*De asemenea, administrația menționată nu poate să solicite persoanei impozabile amintite să prezinte documente care să provină de la emitentul facturilor și să menționeze crotaliile animalelor supuse sistemului de identificare și înregistrare instituit prin regulamentul nr. .X./2000.*”

C. În ceea ce privește achizițiile de servicii realizate de SC .X. de la SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X., contestatara precizează că au fost respectate prevederile art.146 și art..X. din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.46 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, suma contestată fiind de .X. lei și accesorii aferente de .X. lei.

D. În ceea ce privește relațiile comerciale derulate între SC .X. și .X. cod TVA .X., contestatara susține că deține documente de transport (air waybill – documente de transport aerian) care justifică pachetele de bunuri care au fost

incarcate in aeroportul din .X. cu destinatia .X.. Contestatara afirma ca nu are obligatia colectarii TVA in suma de .X. lei, prezentând în susținere o serie de inscrisuri incluse in Anexa 3A la contestatia formulata.

Prin completarea la contestație, înaintată cu adresa .X./27.11.2014, SC .X. susține că *“in jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene s-a aratat ca, in exercitarea competentelor lor, statele membre trebuie sa respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridica a Uniunii, intre care figureaza în special principiile securitatii juridice si proportionalitatii, precum și principiul protectiei increderii legitime”*.

Totodată, contestatara invoca cauza C0273/11, respectiv art.267 TFUE, unde Curtea de Justitie a Uniunii Europene a stabilit ca art.138 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat in sensul ca nu se opune ca vanzatorului sa i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrari intracomunitare, cu conditia sa se dovedeasca.

E. În ceea ce privește relațiile comerciale derulate între SC .X. SRL și .X. cod TVA .X., contestatara susține ca *“aceste operatiuni sunt reale, dovada principala constand din incasarea in numerar si in valuta a contravalorii livrarilor intracomunitare efectuate”*, prezentând în acest sens Anexa 3B, respectiv fisa clientului .X. din contabilitatea SC .X., facturi emise catre societatea italiana, copii ale unor chitante in care apar sume in relatie cu .X..

Prin completare la contestație, înaintată cu adresa nr..X./27.11.2014, SC .X. susține ca *“in jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene s-a aratat ca, in exercitarea competentelor lor, statele membre trebuie sa respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridica a Uniunii, intre care figureaza în special principiile securitatii juridice si proportionalitatii, precum și principiul protectiei increderii legitime”*, și prezintă în susținere cauza C0273/11 a Curții de Justitie a Uniunii Europene.

Astfel, se contestă masura de instituire a unei TVA în sumă de .X. și a accesoriilor aferente în sumă de .X. lei.

In continuare la punctele F-W din cuprinsul contestatiei, precum si la punctele 5-6 din cuprinsul completarii la contestatie societatea prezintă argumente privind relatiile comerciale desfasurate cu diverse societati comerciale, relatii care au fost tratate de catre organele de inspectie fiscala in cuprinsul capitolului– „Alte constatari” din RIF.

În ceea ce privește Dispoziția nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală, contestara precizează că și-a îndeplinit obligația de declarare în Declarația nr..X. și nr..X., iar deficiențele constatate de organele de inspecție fiscală privind nedeclararea în totalitate a valorii

livrarilor/achizițiilor intracomunitare, respectiv valorii livrarilor/prestărilor/achizițiilor interne nu poate fi considerată nedeclarare ci cel mult eroare materială.

Astfel, contestatara solicită anularea deciziei de impunere contestată, a constatarilor din capitolul V „Alte constatarari privind TVA” și anularea Dispoziției nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./21.10.2014 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare și măsuri in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014, astfel:

1. Impozitul pe profit

Perioada supusă verificării: ianuarie 2006-decembrie 2011

a) in perioada 2006-trim II 2007 SC .X. a aplicat un mod de calcul eronat la stabilirea ponderii veniturilor realizate în afara zonei defavorizate, determinând distinct profitul activității de comercializare a mărfurilor, precum și profitul rezultat din vânzarea activelor, aplicând ulterior cota de 16% asupra sumei reprezentând profitul aferent acestor activități desfășurate în afara zonei defavorizate, contrar prevederilor titlului III, pct. 104 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) în perioada 2006-2011 SC .X. a acordat cu titlu de imprumut/finantare societatilor afiliate SC .X. SRL și SC .X. SRL diverse sume de bani fără a calcula și înregistra veniturile din dobânzile aferente acestor tranzacții, fiind încălcate prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin. (1) si alin.(6), art.23 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.17 din HG nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea tranzactiilor si la calcularea veniturilor din dobanzi aferente acestora prin aplicarea ratei dobanzii de referinta BNR, respectiv venituri din dobanzi în suma de .X. lei.

c) în perioada august 2006-iulie 2007, intre SC .X. in calitate de locator si SC .X. SRL in calitate de locatar a fost incheiat contractul de inchiriere inregistrat sub nr. .X. la SC .X. si respectiv sub nr. .X. la SC .X. SRL, or

urmare a verificarilor efectuate asupra documentelor puse la dispozitie de societate, a rezultat ca SC .X. nu a facturat catre SC .X. SRL contravaloarea chiriei si a amortismentului aferent, incalcand astfel prevederile art.6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 19, alin. (1) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, consecinta fiscala fiind reîntregirea veniturilor cu suma de .X. lei reprezentând venituri din chirii.

d) în perioada ianuarie 2006-decembrie 2011 SC .X. inregistreaza in debitul contului .X. "Cheltuieli diverse cu servicii executate de terti" suma de .X. lei reprezentând prestări servicii facturate de diverse societăți (SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL, PFA .X., SC .X. SRL), în fapt, comisioane vânzări pentru care nu au fost respectate prevederile art.19 alin.(1) si alin.(6) art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 punctul 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

e) în perioada trim.III 2007 – trim IV 2010 societatea nu a inclus în baza de impunere a profitului impozabil veniturile obținute din dobânzi bonificate aferente veniturilor rezultate din activitatea de producție desfășurată în afara zonei defavorizate (fabrica de la .X.) diminuând în acest sens profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat bugetului de stat, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) si alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12 și pct.104 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (.X. lei).

f) în perioada trim.III 2007 – trim.IV 2007 societatea nu a inclus in calcul impozitului pe profit veniturile in suma de .X. lei din productia de semifabricate obtinute la fabrica de procesare carne din .X., fiind încălcate prevederile art. 19, alin. (1) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.104 și pct.12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

g) la determinarea profitului impozabil realizat, SC .X., în perioada trim.III 2007 – trim.IV 2010, a calculat o pondere a veniturilor obținute în afara zonei defavorizate fara insa sa includa in mod corect in calcul veniturile aferente

productiei in curs de executie, respectiv nu s-au luat in calcul si veniturile din productia in curs de executie (cont .X.” Venituri din productia in curs”) obtinute la fabrica de procesare .X., in timp ce la calculul ponderii veniturilor din vanzarea produselor finite realizate la fabrica din .X. si implicit a celor din vanzarea semifabricatelor au fost luate in calcul toate veniturile din productia in curs de executie calculul matematic fiind astfel denaturat.

In conformitate cu prevederile art.19 alin.1) si alin.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 pct.104 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin.1) si alin.2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au reintregit suma veniturilor impozabile realizate de societate cu veniturile din productia in curs de executie la fabrica din .X. (cu influenta in modul de determinare a ponderii veniturilor obtinute de societate in afara zonei defavorizate).

h) în perioada ianuarie 2007-decembrie 2007, SC .X. a inregistrat prin intermediul contului .X. “Alte venituri din exploatare” suma totala de .X. lei, fără ca societatea să ia in considerare veniturile de aceasta natura, încălcând astfel prevederile art.19 alin.(1) si alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 și pct.104 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6, alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

i) în perioada supusă verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat că SC .X. a beneficiat de subventii .X., subventii solicitate in vederea finantarii unor proiecte de investitii, fiind incalcate prevederile cap.2, Sectiunea 7, Subsectiunea 7.8, pct.197, alin.(2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 19, alin. (1) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlului II, art.19, punctul 12 si punctul 13 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6, alin. (1) si alin. (2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 17, alin. (1) si alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Consecinta fiscala a celor prezentate anterior o reprezinta diminuarea nejustificata a profitului impozabil prin neinregistrarea venitului corespunzator in suma de .X. lei.

j) organe de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2007, SC .X. a constituit și înregistrat în debitul contului .X. „Cheltuieli exploatare – provizioane depreciere active circulante” – provizioane pentru clienții neincasați în termen, în suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuielile deductibile la calculul profitului impozabil iar suma de .X. lei reprezintă suma nedeductibilă (70% din valoarea creanțelor constituite drept provizioane și care nu îndeplinesc cumulativ condițiile legale), în baza art.7 alin.(1), pct.33 lit. d) art.19 alin.(1) art.21 alin.(3) lit.g) alin.(4) lit.o), art.22 alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

k) organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2008-decembrie 2008, SC .X. a constituit și înregistrat în debitul contului .X. „Cheltuieli exploatare – provizioane depreciere active circulante” – provizioane pentru clienții neincasați în termen în suma totală de .X. lei, or societatea a luat în calcul la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2008, cheltuieli în suma totală de .X. lei, fără a fi respectate prevederile art. 7, alin. (1), pct. 33, lit. d), art. 19, alin. (1) și alin. (6), art. 21, alin. (4), lit.o), art. 22 alin.(1), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că din provizioanele constituite de către SC .X. în anul 2008 în suma de .X. lei sunt nedeductibile fiscal provizioanele în suma de .X. lei (70% din valoarea acestora).

l) organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada aprilie 2007-decembrie 2011, SC .X. a înregistrat prin debitul contului .X. „cheltuieli privind deplasare-diurne .X.” suma totală de .X. lei, reprezentând cheltuieli de deplasare și diurna acordate salariatului .X. pentru deplasările în .X.. Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală deconturile întocmite de salariatul beneficiar, deconturi întocmite conform legislației specifice statului german, fără a atașa alte acte și documente justificative de natură să determine deplasarea efectivă în .X. în interesul realizării sarcinilor de serviciu, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.31 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct.90 și 91 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, rezultând ca suma de .X. lei este cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil aferent sediului permanent din .X. al SC .X..

m) în ceea ce privește sumele de bani acordate de catre SC .X. angajatilor trimisi in .X., organele de inspectie fiscala au constatat că începând cu luna aprilie 2007, sumele primite de fiecare angajat, inscrise in statele de plata din .X., sunt stabilite in functie de timpul lucrat de acesta consemnat in pontajele intocmite de colaboratorii societatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat că aceste cheltuieli au fost înregistrate in evidenta contabila din Romania intr-un analitic al contului .X. "Cheltuieli cu salariile personalului" (.X. "Cheltuieli cu salariile .X.") fara inasa a se calcula si vira la bugetul statului roman obligatii fiscale aferente (contributii sociale).

Astfel, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.31 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12, pct.90 si 91 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele fiscale au recalculat baza impozabila asupra careia societatea datoreaza contributi sociale și au rezultat cheltuieli deductibile fiscal, cheltuieli aferente realizarii de venituri la sediul permanent din .X..

n) în perioada ianuarie 2008-decembrie 2009 SC .X. a inregistrat prin intermediul conturilor:

- .X. "Venituri din despagubiri, amenzi si penalitati" suma totala de .X.+X. lei;

- .X. "Venituri din vanzari active" suma totala de .X. lei;

- .X. "alte venituri financiare" suma totala de .X. lei, fără a fi luate la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2009, incalcand astfel prevederile art.19, alin.(1) si alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12, pct.104 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Astfel, consecinta fiscala a acestor constatari a constatat în influențarea ponderii veniturilor obtinute de societate in afara zonei defavorizate si implicit diminuarea nejustificata a profitului impozabil realizat de societate pentru anul 2009.

o) în perioada ianuarie 2008-decembrie 2011 SC .X. deduce din impozitul pe profit datorat, sume reprezentand cheltuieli cu donatii acordate catre diverse societati comerciale/organizatii politice, inregistrate de catre societate prin intermediul debitului contului .X. "Donatii si subventii acordate" în conditiile în care beneficiarii sumelor in cauza nu se incadreaza in prevederile art.4 alin.(1) lit.a) si b) din Legea nr.32/1994 privind

sponsorizarea, cu modificarile si completarile iar activitatile desfasurate de acestia nu sunt pentru sustinerea unor activitati fara scop lucrativ.

p) organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ianuarie 2009-decembrie 2011, SC .X. a inregistrat cheltuieli deductibile reprezentand amortizarea unor mijloace fixe care au fost achizitionate in alte scopuri decat in interesul activitatilor economice ale societatii si alte cheltuieli aferente de la furnizorii SC .X. SRL și SC .X. SRL și .X.. Conform prevederilor art.19 alin.(1) si alin.(6), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil.

r) organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2005, SC .X. inregistreaza in contabilitate cheltuieli reprezentand lucrari nefinalizate facturate ca si avansuri in baza facturilor emise de SC .X. SRL. In anul 2009 contravaloarea acestor avansuri a fost inregistrata de societate in debitul contului .X. „Cheltuieli cu reparatiile” si implicit considerata deductibila la calculul profitului impozabil, fara insa a detine documente din care sa rezulte faptul ca aceste lucrari au fost prestate.

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca au fost incalcate prevederile art.19 alin.(1) si alin.(6), art.21 alin.(1) alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, consecinta fiscala fiind majorarea nejustificata a cheltuielilor deductibile cu suma de .X. lei pentru anul 2009.

s) organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. a inregistrat cheltuieli deductibile reprezentand prestari servicii facturate de SC .X. in suma de .X. lei (fara TVA), pentru care SC .X. nu a putut justifica faptul ca au fost efectiv prestate si in ce au constat aceste servicii fiind incalcate prevederile art.19, alin.(1) si alin.(6) art.21, alin.(1) alin.(4), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6, alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, consecinta fiscala fiind majorarea nejustificata a cheltuielilor deductibile cu suma de .X. lei pentru anul 2009.

t) organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2010-decembrie 2010, SC .X. a înregistrat prin intermediul contului .X. "Alte venituri financiare" suma de .X. lei, fără ca societatea să ia în considerare la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2010 aceste venituri, încalcând prevederile art.19 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.104 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Consecința fiscală a celor de mai sus o reprezintă determinarea eronată a ponderii veniturilor obținute de societate în afara zonei defavorizate și implicit diminuarea nejustificată a profitului impozabil realizat de societate pentru anul 2010, echipa de inspecție fiscală procedând la recalcularea acestei ponderi prin reintregirea sumei veniturilor impozabile cu suma de .X. lei.

u) organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2010-decembrie 2010, SC .X. înregistrează cheltuieli nedeductibile reprezentând consum carburanți aferent autovehiculelor supuse limitărilor speciale prevăzute de OG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, în suma totală de .X. lei, însă din verificarea documentelor financiar contabile și justificative a rezultat un consum aferent în valoare totală de .X. lei. Astfel, consecința fiscală constă în diminuarea nejustificată a profitului impozabil cu suma de .X. lei, întrucât au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) și alin.(6), art.21 alin.4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

v) organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile februarie, iunie și decembrie 2011, SC .X. a înregistrat în debitul conturilor .X. și .X. suma totală de .X. lei reprezentând servicii turistice facturate de SC .X. SRL și SC .X.SRL (bilete avion și cazare Dubai, Bilete avion Dubai, cazare Cannes) fără a putea justifica ca aceste servicii au fost prestate în vederea realizării de venituri (cele două persoane beneficiare nu au calitatea de salariați ai societății), încalcându-se astfel prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2)

din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

x) în ceea ce privește achiziția intracomunitară înregistrată în baza facturii nr..X./18.02.2011 de la furnizorul .X. din .X., organele fiscale au constatat că SC .X. nu confirmă realitatea acestei tranzacții și nici autenticitatea facturii prezentate. Întrucât, SC .X. înregistrează concomitent descarcarea de gestiune prin intermediul contului .X., „Cheltuieli privind marfurile” la aceeași valoare, a rezultat că au fost încălcate prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilitatii nr 82/1991, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, punctul 44 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, consecința fiscală stabilită de organele de inspecție fiscală a fost majorarea nejustificată a cheltuielilor deductibile a societății cu suma de .X. lei la calculul profitului impozabil aferent anului 2011.

y) în perioada ianuarie 2008-decembrie 2009 societatea a înregistrat - prin intermediul contului .X.- venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante în suma totală de .X. lei (.X.+X.) conform prevederilor art.20 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, fără a ține cont de valoarea nedeductibilă fiscală a provizioanelor constituite în perioadele anterioare iar conform prevederilor: art.19 alin.1) și alin.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil al societății datorat pentru anul 2008 și 2009 și implicit a impozitului pe profit aferent.

w) s-a constatat că în luna decembrie 2010, SC .X. a achiziționat mocheta în valoare totală de .X. lei pe care o înregistrează în debitul contului .X. „Obiecte de inventar .X.”. Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 19, alin. (1) și alin. (6) art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, punctul 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, organul de inspecție fiscală reîntregind profitul impozabil pe anul 2010 cu suma de .X. lei.

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit suplimentar datorat pentru perioada 2006-2011 în suma de .X., organele de inspectie fiscală au calculat – in conformitate cu prevederile art.119, 120, 120¹ si 122¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare - majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente in suma totala de .X. lei respectiv .X. lei majorari de intarziere si .X. lei penalitati de intarziere pana la data de 09.09.2014.

2. Taxa pe valoarea adaugata

Perioada supusa verificarii : ianuarie 2007 – decembrie 2011.

Urmare inspectiei fiscale efectuate asupra modului de determinare si evidentiere a taxei pe valoarea adaugata deductibila de catre SC .X., organele de inspectie fiscală au stabilit TVA de plată suplimentar în sumă de .X. lei, întrucât s-au constatat următoarele deficiențe:

a) lipsa exemplarului original al facturilor emise de de S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L, din perioada 2007-2009, cu consecinta fiscala a pierderii dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei, conform art.146 alin.(1) lit.a), art..X. alin.(1) si alin.(19), lit. a,b,c,d,e, f,h,i,j din Legea nr.571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.46 alin.(1) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) facturi de achizitie care la rubrica “cumparator” au inscrisa denumirea altei societati comerciale, fiind incidente prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.146 alin.(1) lit.a), art..X. alin.(5) lit. e)/f) din Legea nr.571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.45 alin.(2) lit.b) din Titlul VI al HG nr.44/2004 – pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.65 alin.1 din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, S.C. .X. S.R.L. nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma totala de .X. lei.

c) în perioada 16.12.2009 - 21.12.2009, S.C. .X. a inregistrat in evidenta contabila facturile nr..X./16.12.2009, .X./17.12.2009, .X./19.12.2009, .X./19.12.2009, .X./21.12.2009, .X./21.12.2009 si .X./21.12.2009 emise sub antetul S.C. .X. S.R.L. avand ca obiect al tranzactiilor diverse sortimente de carne de porc in valoare totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei, pentru care organele de inspectie fiscală au constatat că nu se pot identifica documente care sa probeze realitatea transportului acestor cantitati, fiind incidente prevederile art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea

nr.571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.45.2 lit.a) din Titlul VI al HG nr.44/2004 – pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Consecinta fiscala stabilită de organele de inspectie fiscala a fost: deducerea in mod necuvenit de catre SC .X. S.R.L. a TVA in suma de .X. lei aferenta facturilor prezentate de S.C. .X. S.R.L. ca fiind de la S.C. .X. S.R.L. si implicit diminuarea TVA de plata aferenta lunii decembrie 2009 cu suma de .X. lei. Pentru neplata la termen a TVA datorata in suma de .X. lei au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile OG nr.92/2003, republicata, art.119, art.120. Au fost calculate totodata si penalitati de intarziere (procent de 1.X.) in suma de .X. lei in baza art.120¹, lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

d) S.C. .X. S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila avansuri, astfel:

- .X. lei (din care .X. lei baza impozabila cu tva aferenta in suma de .X. lei), conform facturii nr.105 din 17.12.2008 cu explicatia "avans lucrari conform contractului nr. .X./22.07.2008 " acordat societatii .X. SRL (CF: .X.). Avansul inregistrat in suma totala de .X. lei a fost stornat ulterior integral prin factura nr. .X./31.03.2009.

- .X. lei conform facturii nr. 1 din 26.05.2011 cu explicatia "avans lucrari" acordat societatii .X. (CF: RO .X.) din care .X. lei baza impozabila cu TVA aferenta in suma de .X. lei, avansul inregistrat in suma totala de .X. lei a fost stornat ulterior prin factura nr..X./07.06.2011,

- .X. lei (din care .X. lei baza impozabila cu TVA aferenta in suma de .X. lei), conform facturii nr. .X. din 04.08.2008 cu explicatia "avans lucrari conform contractului nr..X./22.07.2008" acordat S.C. .X. S.R.L. (CUI: R .X.), avansul inregistrat in suma totala de .X. lei a fost stornat ulterior integral prin factura nr..X./31.03.2009.

Conform documentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat că nu poate fi identificat niciun obiectiv de investitii căruia să-i fi fost aferente aceste avansuri, respectiv necesitatea sau scopul pentru care au fost achitate, fiind incidente prevederile art. 65 alin.1 din OG nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 145, alin. (2), lit. a) art. .X., alin. (5), lit. c) si k) din Legea nr. 571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (2), lit. a) din Titlul VI al HG nr. 44/2004 –

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. .X. S.R.L. nu beneficiază de dreptul la deducerea TVA in suma de .X. lei, aferenta avansului platit, de la data acordarii avansului si pana la data stornarii acestuia, iar consecinta fiscala a acestor aspecte o reprezinta calculul de majorari de intarziere aferente TVA.

e) în perioada ianuarie 2007-decembrie 2011, SC .X. a dedus TVA in baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, și SC .X. SRL în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentand comisioane vanzari si/sau prestari servicii.

Din verificarile efectuate de echipa de inspectie fiscala cu privire la aceste operatiuni a rezultat ca nu se poate determina daca aceste servicii au fost efectiv prestate si implicit nu se pot determina elementele necesare stabilirii bazei de calcul a comisionului facturat, fiind incidente prevederile art.145 alin.(1) alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.45 alin.4) lit.a) si b) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.65 alin.1 din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Consecinta fiscala reprezentând faptul ca SC .X. nu beneficiază de dreptul la deducerea TVA in suma de .X. lei aferenta facturilor emise de societățile sus menționate.

f) S.C. .X. S.R.L. a achizitionat autoturismul marca „X.” in baza facturii (invoice) nr. .X., in valoare de .X. Euro cu TVA aferent in suma de .X. euro, emisa de .X. inregistrata cu cod valid de TVA in .X. DE .X., pentru care a dedus TVA in suma de .X. euro in luna decembrie 2009 în condițiile în care operatiunea reprezinta o achizitie intracomunitara de bunuri, operatiune impozabila in Romania conform art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucât, S.C. .X. S.R.L. a incalcat prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si nu a in scris taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei achizitii, in suma de .X. lei (.X. euro), atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila in Decontul de TVA al lunii decembrie 2009 si nu a tratat aceasta operatiune ca o achizitie intracomunitara, organele de inspectie fiscala au stabilit in conformitate cu prevederile art.126, art.127 si art.132¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare ca operatiunea realizata este o achizitie intracomunitara, societatea avand

obligatia achitarii TVA aferenta operatiunii in conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, in conditiile art.145 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. .X. S.R.L. nu are dreptul de a deduce TVA in suma de .X. lei.

g) SC .X. a achizitionat in baza facturilor nr..X./02.12.2008, .X./08.12.2008, .X./09.12.2008 si .X./16.12.2008 emise de SC .X. SRL in suma totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei, instalatii de filtrare a apei si bazin apa.

Organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea nu a putut demonstra cu documente justificative că aceste operatiuni au fost utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile, iar consecinta fiscala este reprezentata de faptul ca SC .X. nu beneficiază de dreptul la deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta facturilor emise de SC .X. SRL in luna decembrie 2008, conform prevederilor art.145 alin.(1), alin.(2) lit. a), art.146 alin.(1)lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

h) SC .X. nu a evidentiat in contabilitate veniturile aferente inchirierii unui autovehicul catre SC .X. SRL, conform prevederilor art. 129 alin. (1) si alin. (3) lit. a) art 134 alin. (1), (2) si (3) Art 134¹ alin. (1) art.137, alin. (1), lit.a) art.140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care rezulta ca societatea avea obligatia colectarii TVA in suma de .X. lei (.X. lei x .X.) aferent veniturilor suplimentare din chirii.

i) SC .X. a facturat cu intarziere contravaloarea prestarilor de servicii constand in recuperarea cheltuielilor efectuate cu depozitul frigorific, realizate in lunile noiembrie si decembrie 2008 si respectiv februarie 2009, fiind astfel incalcate prevederile art.134, alin. (1), alin. (2) si alin.(3) art.137, alin. (1), lit.a) art.140, alin. (1) art..X., alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6, alin. (1) si alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Intrucat, societatea a colectat cu intarziere TVA si nu la data la care faptul generator a intervenit si taxa a devenit exigibila, echipa de inspectie fiscala a procedat la calculul de majorari aferente TVA colectata, majorari in suma de .X. lei,

j) în perioada 01.01.2007-31.12.2011 SC .X. a înregistrat în contabilitate livrări intracomunitare în valoare totală de .X. lei, livrări reprezentând vânzare produse din carne obținute prin procesul propriu de fabricație.

Pentru aceste livrări, societatea a aplicat regimul de scutire de TVA, în sensul că nu a colectat TVA, iar în urma verificărilor efectuate, au fost constatate următoarele deficiențe:

- livrări intracomunitare de bunuri înregistrate de societate în legătură cu diverși operatori din cadrul Uniunii Europene, operatori ce prezentau la data desfășurării tranzacțiilor cod invalid de TVA;/

- livrări intracomunitare de bunuri înregistrate de societate în legătură cu diverși operatori din cadrul UE pentru care societatea nu a pus la dispoziție documentele necesare în vederea justificării acestora, respectiv nu deține documente de transport care să ateste că bunurile livrate au parăsit teritoriul României;

- livrări intracomunitare înregistrate de SC .X. în relație cu diverși operatori din cadrul UE și pentru care au fost solicitate informații de tip SCAC.

Intrucât, societatea nu a justificat cu documentele prevăzute de legislația în vigoare aplicarea regimului de scutire de TVA pentru livrările înregistrate în legătură cu unii dintre partenerii intracomunitari, încălcând prevederile art. 128, alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anexei 1 - art.10, alin. (1) din Ordinul nr. 2222/2006 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, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea formei tranzacțiilor constând în livrări intracomunitare de bunuri înregistrate de SC .X. în perioada 2007-2011 în sensul că a considerat aceste operațiuni impozabile pe teritoriul României și implicit a procedat la calcularea TVA colectată aferentă acestor operațiuni, TVA colectată suplimentar fiind în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății verificate TVA de plată suplimentară în valoare totală de .X. lei.

Pentru neplata la termenele legale a TVA stabilită suplimentar, în conformitate cu prevederile art.119, 120, 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate de către echipa de inspecție fiscală majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de .X.

lei din care: majorari/dobanzi de intarziere in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de.X.lei.

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a înaintat Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casație și Justitie – Directia de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizata și Terorism – Servicul Teritorial .X.- Biroul Teritorial .X., adresa nr. .X./28.01.2015 aflată în copie la dosarul cauzei, precum și Procesul verbal nr..X./16.10.2014 încheiat la SC .X., în vederea analizării dacă faptele expuse intrunesc elementele constitutive ale vreunei infracțiuni de natură economico-financiară, respectiv pentru obligațiile fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente TVA, în suma de .X. lei;
- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit, în suma de .X. lei.

3. Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoanele nerezidente, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2011, SC .X. a inregistrat in evidenta contabila, in baza facturilor emise de catre terte persoane juridice nerezidente (.X. si .X.), achizitii de servicii de intermediere efectuate în legătură cu o operațiuni comerciale (comisioane vanzari) pentru care nu a constituit, retinut, declarat si virat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de catre persoane nerezidente.

Conform prevederilor art.115 alin.(1) lit.f), art.116 alin.(1) si alin.(2), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC .X. un impozit datorat de persoanele nerezidente pentru veniturile obtinute in Romania in suma totala de .X. lei, precum și majorari de intarziere in suma .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei in conformitate cu prevederile art.119, art.120 și aart.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Cu privire la contribuțiile sociale și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada aprilie 2007 – decembrie 2011, S.C .X. S.R.L. a desfășurat în .X. activității de prestări servicii în domeniul prelucrări cărnii pentru un beneficiar din statul străin în baza contractelor încheiate cu acesta.

S.C .X. S.R.L. a declarat punct de lucru în .X., sediu permanent și este înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X..

Pentru realizarea prestărilor de servicii societatea a angajat în România personal care a fost trimis în .X. pentru perioade de la 12 luni, respectiv 24 luni.

Prestările de servicii ale S.C .X. S.R.L. în calitate de prestator, se derulează în baza unor contracte și acte adiționale aferente, încheiate cu beneficiarul din .X., respectiv ".X.", .X..

Pentru personalul angajat trimis la muncă în .X., S.C .X. S.R.L. a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale certificatul .X., respectiv .X., privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate de către societate nu are obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat membru și că angajatul, este subiect al legislației sociale din România.

Potrivit contractelor individuale de muncă, actelor adiționale, contractului colectiv de muncă și regulamentul intern, societățile acorda angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani pentru munca prestată:

- în România, suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar pentru care a calculat, declarat și achitat la organul fiscal din România impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale,
- în .X., o sumă de bani în euro cu titlu de indemnizație din care a reținut și a achitat la organul fiscal din .X. impozit pe venitul din salarii și un alt impozit specific statului străin.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele primite de fiecare angajat, înscrise în statele de plata din .X., au fost stabilite în funcție de timpul lucrat de acesta consemnat în pontajele întocmite de colaboratorii societății. Cheltuielile cu aceste sume acordate au fost înregistrate în evidența contabilă din România într-un analitic al contului .X. "Cheltuieli cu salariile personalului" (.X. "Cheltuieli cu salariile .X.") fără însă a se calcula și vira la bugetul statului român obligații fiscale aferente veniturilor de natură salarială.

În contractele și actele adiționale ale acestora, încheiate de prestator, respectiv S.C .X. S.R.L. cu beneficiarul .X., .X., au fost stabilite următoarele:

- obiectul contractului, modul de derulare al contractului (executare și preluare a comenzii);
- durata contractului și rezilierea;
- valoarea prestației, plata, decontarea și condițiile de plată, specificându-se date precise referitoare la prețurile pentru serviciile de prelucrare a cărnii (euro/kg prelucrat și/sau euro/buc., plătite de beneficiar prestatorului).

Conform Actului adițional anexat la Contractul individual de muncă, încheiat cu acordul fiecărui angajat și comunicat de societate la Inspectoratul de Muncă se stipulează următoarele:

- locul de muncă al salariatului va fi în .X., în .X., secția tranșare;

- durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este de maxim 12 luni/24 luni;

- drepturile salariale vor fi plătite parte în euro, parte în lei;

- salariatul va beneficia de o indemnizație de detașare pentru munca în străinătate de maxim .X. euro/lună care se va plăti prin virament în contul personal al acestuia și care se ajustează în funcție de îndeplinirea sarcinilor în perioada de detașare conform Regulamentului Intern;

- angajatorul se obligă să asigure transportul și cazarea salariatului, precum și echipamente și instrumente de lucru.

Conform Regulamentului intern al S.C .X. S.R.L., la art.62¹ în completarea art.62 din regulamentul cadru, se prevede:

“Detașarea în .X. a salariaților în cadrul prestării de servicii se realizează conform Directivei 96/71/CE/ a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii. Acești salariați, beneficiază pe perioada detașării de un salariu în lei al cărui quantum se va negocia cu fiecare salariat în parte + .X. spor de vechime și de o indemnizație de detașare de maxim .X. euro/lună”.

Totodată, conform Anexei la Regulamentul Intern al S.C .X. S.R.L din data de 10.04.2007, rezultă următoarele: *“Angajatul detașat are dreptul la o indemnizație minimă aferentă unui număr de .X. de ore/lună în sumă de .X. euro/lună, Nivelul indemnizației de detașare va fi influențat de aportul fiecărui salariat la realizarea sarcinilor de serviciu în perioada de detașare”.*

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de societate angajaților trimiși la muncă în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât salariaților nu li s-au plătit sume fixe/lună ci sume variabile pe baza statelor de plată întocmite în .X. în funcție de timpul lucrat (productivitatea muncii) iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în .X. impozit pe venitul din salarii, societățile din România au suportat în nume propriu cheltuielile cu cazarea și transportul salariaților în .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile aferente sumelor achitate în .X. au fost înregistrate lunar de societate în contabilitatea din Romania, aferente sediului permanent din străinătate, în contul .X. *“Cheltuieli cu salariile personalului.”*

Totodată, organele de inspecție au constatat că pe perioada în care personalul a fost trimis în .X. cu scop de prestații muncă în vederea îndeplinirii contractelor cadru încheiate de S.C .X. S.R.L., sumele achitate personalului nu se încadrează la indemnizație de detașare întrucât în

conformitate cu prevederile art.16, punctul 2 din contractul colectiv de muncă unic al S.C .X. S.R.L., nr..X. din 10.08.2006 (valabil în perioada 2007 – 2011) se menționa că: *“ Prin detașare salariatul va executa temporar o serie de lucrări în interesul unui alt angajator prin schimbarea locului muncii. Detașarea se dispune unilateral de angajator pe o perioadă de cel mult un an (.....). Drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea, iar în cazul în care unele din prevederile contractuale îi sunt mai favorabile angajatul detașat este îndreptățit să beneficieze de ele în urma unei solicitări formulate în scris”.*

Tot în acest sens, organele de inspecție fiscală au menționat dispozițiile art.45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, unde se stipulează: *“Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporă a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări (...).”*

Organele de inspecție fiscală au precizat că prevederile art.3, alin. (1), primul paragraf (prima liniuță), lit. c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului instituie în sarcina S.C .X. S.R.L. obligația de a plăti angajaților detașați în .X. un salariu minim orar stabilit în această țară, respectiv: *“Statele membre asigura ca, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:(...)*

c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au precizat că dispozițiile art.3, alin.7, primul paragraf (prima liniuță), lit c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, stabilesc: *“alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă”.*

Având în vedere dispozițiile legale menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că atât societatea verificată, cât și statul German au tratat întreaga sumă plătită pentru munca prestată de angajați ca fiind de natura salarială, cu consecința plății unui impozit pe salariu în .X. aferent întregii sume. Drept consecință această sumă este de natura veniturilor din salarii atât față de legislația statului german cât și de cel român cu încadrarea în prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului.

În baza celor constatate, precum și temeiul art.11 alin.(1), art.55 alin.(1), alin.(2), lit.k) art.57 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68, pct.106 alin.(3) din

Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(2), alin.(3), alin.(4), art.23 alin.(1), alin.(2), art.22 lit.a), lit.b), lit.c) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în .X. cu titlul de "indemnizație" de angajații S.C .X. S.R.L. reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care S.C .X. S.R.L a achitat în .X. impozit pe venitul din salarii dar nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România contribuțiile sociale aferente.

În acest sens, organele de inspecție fiscală invocă punctele de vedere primite de la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de Legislație, Cod Fiscal și Reglementări Vamale înregistrate la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./16.07.2014, respectiv nr..X./29.09.2014 în sensul că aceste indemnizații pentru munca în străinătate, astfel cum sunt menționate în cuprinsul actelor adiționale la contractele individuale de muncă încheiate de societate cu angajații care și-au desfășurat activitatea în .X. constituie drepturi de natură salarială.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru angajații S.C. .X. S.R.L care și-au desfășurat activitatea în .X. în perioada aprilie 2007-decembrie 2011, societatea a achitat acestora un venit net de natură salarială în suma totală de .X. lei, din care:

- în .X. lei; (conform statelor de plată întocmite în .X.)
- în Romania .X. lei. (conform statelor de plată întocmite în România).

În vederea determinării venitului brut impozabil, organele de inspecție fiscală au pornit de la suma netă (venitul net) primită de fiecare angajat, conform statelor de plata întocmite în .X. și România de către societate, care a fost ajustată corespunzător cu sumele reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile datorate de asigurați. Astfel, echipa de inspecția fiscală a determinat un venit brut de natură salarială în sumă totală de .X. lei, față de venitul brut de natură salarială determinat de societatea verificată în vederea calculării contribuțiilor sociale datorate în sumă de .X. lei. Rezultă astfel un venit brut de natura salarială determinat suplimentar de către echipa de inspecție fiscală în suma de .X. lei, așa cum reiese din anexa nr.225 la actul de control contestat.

Având în vedere că S.C .X. S.R.L nu a constituit, nu a reținut și nu a virat contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială încasate de salariați în baza statelor de plată pentru activitatea desfășurată în .X. în perioada aprilie 2007 – decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au

procedat la recalcularea acestora în baza dispozițiilor art.5 alin.(1), pct.1, art.18 alin.(1), lit.a), lit.b) și alin.(3), art.21 alin.(1), alin.(2) și alin.(3), art.22 alin.(1), art.23 alin.(1) lit.a), alin.(3), art.24 alin.(1), alin.(3), art.28 alin.(2), din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) pct.1 lit.a), art.31 alin.(1), alin.(2), art.32 alin.(1), art.33, art.34 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, pct.18, pct.19 din Ordinul nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.19 lit.a), art.26, art.27 alin.(1), din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.211 alin. (1), art.215 alin.(1), art.258 alin.(1), alin.(2), alin.(3), alin.(4), art.258¹ alin.(1), art.257 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(7) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art.4 alin.(2), art. (5), art.6 alin.(1), alin.(2), alin.(8) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art.5 alin.(1) lit.a), art.7 alin.(1), art.96 alin.(1) lit.a), art.80 alin.(1) lit.a), art.101 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, art.296³, lit.a), lit.e), art.296⁴ alin.(1) lit.a), art.296⁵, alin.(1), alin.(2), alin.(3), alin.(4), alin.(5), art.296¹⁸, alin.(1), alin.(5), alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.11 alin.(1), art.55 alin.(2), lit.k) art.57 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68, pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul (CE) nr.1408/71/CEE privind aplicarea regimurilor de securitate socială lucrătorilor salariați, lucrătorilor independenți și membrilor familiilor lor care se deplasează în interiorul Comunității (valabil până la data de 30.04.2010), art.12 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr.883/2004/CEE privind coordonarea sistemelor de securitate social (valabil din data de 01.05.2010); art.7 alin (2), alin.(3) și alin.(4), art.22 lit. a), lit.b), lit.c) și lit.e), art.23 alin (1) și alin.(2), art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120¹ alin.(1), alin.(2), alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./22.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014 organele de inspecție

fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit în sarcina contestatarii obligații suplimentare de plată cu titlu de contribuții sociale și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, din care:

- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente Contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente Contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- .X. lei dobanzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei dobanzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

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

A. PROCEDURĂ

1. Cu privire la invocarea nulității actelor administrativ fiscale atrasă de nerespectarea art.104 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestatara invoca următoarele argumente:

Conform prevederilor art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin.(1) și (2).”

Referitor la susținerea contestatarii se reține că termenul de 6 luni prevăzut de legiuitor pentru efectuarea inspecției fiscale generale reprezintă un termen de recomandare înăuntrul căruia trebuie efectuată inspecția fiscală, având în vedere că nu s-a prevăzut nicio sancțiune pentru nerespectarea acestuia. Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina

decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.1036/2008, Curtea de Apel .X. reține faptul că *“În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”*

Totodată, legiuitorul a prevăzut la art.105 alin.(2) din același act normativ că inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale, contestatara neinvocând nicicum că organele de inspecție fiscală nu au utilizat eficient timpul destinat inspecției fiscale.

Mai mult, se reține și aspectul conform căruia cauzele care au determinat depasirea termenului de 6 luni rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei si se datorează parțial chiar contribuabilului, respectiv:

- pe perioada 14.11.2012 – 17.09.2013 societatea a refuzat în mod sistematic să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală Registrul unic de control, acest fapt fiind consemnat în Procesul verbal nr..X./12.12.2014, societatea fiind sancționată contravențional conform Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria .X./2009 nr. .X./12.12.2012 cu suma de ,X, lei, conform prevederilor art.8 alin.(1) lit.b) din Legea nr.252/2003 privind Registrul unic de control,

- pe perioada 14.11.2012 – 17.09.2013 societatea a refuzat să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală orice acte și documente necesare desfășurării inspecției fiscale în vederea determinării situației de fapt fiscale, fapt confirmat de solicitările verbale din data de 29.11.2012, 04.12.2012, 28.01.2013, 18.06.2013 și scrise ale organelor de inspecție fiscală conform adreselor nr..X./23.11.2012, nr..X./03.12.2012, nr.,X./19.12.2012, nr.,X./28.01.2013.

- de asemenea, în perioada 14.11.2012-17.09.2013 societatea a împiedicat, sub diferite forme, ca organele de inspecție fiscală să continue și să finalizeze acțiunea de inspecție, depunând contestații, plângeri la Ministerul Finantelor Publice si chiar o cerere de recuzare a echipei de inspecție fiscală, cereri care s-au dovedit nefondate.

De asemenea, potrivit art.106 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare contribuabilul este obligat *„sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, să prezinte la locul de*

desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Se retine ca, in raportul de inspectie fiscala au fost mentionate datele in care echipa de inspectie fiscala s-a deplasat la sediul contribuabilului si a efectuat verificarea.

Astfel, nu poate fi reținut argumentul contestatarii potrivit căruia termenul de 6 luni privind durata inspectiei fiscale este imperativ și absolut, și nici invocarea art.68 din Codul de procedură fiscală întrucât, pe de o parte legiuitorul nu a prevăzut o sancțiune pentru depășirea acestui termen, iar pe de altă parte motivele depășirii acestui termen se datorează în mare parte și contribuabilului.

De altfel, chiar și contestatara susține că sancționarea cu nulitatea absoluta a unui act de impunere datorita depasirii duratei inspectiei, indiferent de circumstantele care au determinat aceasta situatie si indiferent daca depasirea, prin ea insasi, a produs sau nu vatamarea persoanei controlate nu ar atrage decat supunerea contribuabilului la o noua verificare, cu consecinte in ceea ce priveste afectarea activitatii curente a acestuia si ar conduce la eludarea scopului pentru care a fost prevazut prin lege un termen de realizare a inspectiei fiscale.

De asemenea, la art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.*

În consecință, se reține că nu există elemente care să determine nulitatea actelor fiscale, prelungirea duratei inspectie fiscale fiind determinată de solicitările de informații transmise Serviciului de schimb internațional de informații cu privire la tranzacțiile desfășurate, solicitarea unor controale

incruciate, pe de o parte, iar pe de altă parte de complexitatea verificării în concret a situației plăților impozitelor și taxelor pe care contestatara era obligată să la plătescă la bugetul de stat la termenele prevăzute de lege.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./08.04.2014, într-o speța similară.

Astfel, argumentul societății privind nulitatea actelor administrativ fiscale pe motiv că a fost depășită perioada de efectuare a inspecției fiscale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

2. Cu privire la neregularități ale actelor administrativ fiscale atacate, în sensul că interesele legale ale societății au fost grav vătămăte prin emiterea unor acte administrativ fiscale într-o ordine nefirească, respectiv decizia de impunere contestată este anterioară raportului de inspecție fiscală listat la ora: 20:21:49 față de ora 20:19:25 de listare a deciziei de impunere, în condițiile în care, potrivit legii, trebuia semnat de organele de inspecție fiscală, verificat și avizat de șeful de serviciu, semnarea și avizarea presupunând, în mod obligatoriu, existența actului pe suport de hârtie. Contestatara susține că diferența de timp dintre listarea actelor și cea de înregistrare - în aceeași zi - confirmă imposibilitatea îndeplinirii cerinței legale de verificare, fiind peste capacitatea biologică a unei persoane să lectureze 326 pagini, fără anexe, în câteva ore.

Față de acest argument, se reține că potrivit prevederilor art.109 alin.(1)-(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data finalizării inspecției fiscale:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin.(3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

iar, potrivit prevederilor art.85 alin.(1) din același act normativ:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Totodată, în conformitate cu prevederile art.86 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, raportul de inspecție fiscală reprezintă un act administrativ, premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate, în situația în care baza de impunere se modifică, prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță.

În conformitate cu OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se precizează:

„Raportul de inspecție fiscală va fi semnat de organele de inspecție fiscală, avizat de șeful serviciului/biroului și aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală.”

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii următoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;*
- decizia de nemodificare a bazei impozabile;*
- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.”*

Raportul de inspecție fiscală întocmit la SC .X. este semnat de funcționarii publici care au efectuat inspecția fiscală, este avizat de șeful serviciu și este aprobat de directorul general adjunct în calitate de conducător al activității de inspecție fiscală la data de 22.10.2014.

În baza O.P.A.N.A.F nr.1021/2013 privind aprobarea formularului *“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”*, Decizia de impunere nr.F-MC .X./22.10.2014 este semnată de persoanele care au întocmit această decizie, este avizată de șeful serviciu și este aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Astfel, Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X. a fost listat în data de 22.10.2014, iar Decizia de impunere nr.F-MC .X. a fost listată la data de

22.10.2014, întocmita conform OMFP nr..X./2013 privind aprobarea formularului "*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*", formulare care se întocmesc în trei exemplare de către echipa de inspecție fiscală, sunt avizate de șeful de serviciu și aprobate de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Cât privește susținerea contestatarei potrivit căreia „[...] *Diferența de timp dintre listarea actelor susmenționate și cea de înregistrare - în aceeași zi confirmă imposibilitatea îndeplinirii cerinței legale de verificare. Este peste capacitatea biologică a unei persoane să lectureze 326 pagini - fără anexe - în câteva ore.*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

- pe parcursul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au înregistrat constatările efectuate în aplicația informatică, aducând la cunoștința șefului de serviciu coordonator și a conducătorului activității de inspecție fiscală aceste constatări;

- pentru discuția finală ce a avut loc la finalizarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au discutat deja, atât cu șeful serviciului coordonator, cât și conducătorul activității de inspecție fiscală aceste constatări, fiecare însușindu-și constatările;

- întrucât urmare discuției finale cu contribuabilul nu s-au impus modificări la raportul de inspecție fiscală, conținutul acestuia nu s-a modificat;

- data generării deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală poate coincide, dar nu este absolut imperios cu data însușirii constatrilor de către reprezentanții organelor de inspecție fiscală, însă înainte de generarea acestor documente din aplicația informatică, reprezentanții organelor de inspecție fiscală cunosc conținutul acestora;

- din analiza atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală, acestea sunt aprobate de conducătorul structurii de inspecție fiscală după avizarea de către șeful de serviciu coordonator al acțiunii de inspecție fiscală.

Astfel, faptul ca decizia de impunere si/sau RIF-ul au fost editate din sistemul informatic la o anumita ora si data nu presupune decat ca aceste documente au fost listate/vizualizate efectiv la acea data. Decizia de impunere nu ar fi putut fi listata daca datele si constatarile ce constituie Raportul de inspecție fiscală nu ar fi fost înregistrat anterior in sistemul informatic si mai mult, sistemul informatic propriu ANAF nu permite listarea deciziei de impunere fara ca RIF-ul sa fie avizat si aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală, aceasta avizare efectuandu-se electronic.

Afirmatiile referitoare la anumite greseli de aritmetica si altele asemenea pe care le contine RIF-ul si care ar fi trebuit sa fie sesizate la

verificarea acestuia nu sunt argumentate cu nici un exemplu si/sau document anexat prin care să se probeze cele afirmate.

3. Referitor la pretensele neregularități privind avizele de inspecție fiscală, în sensul că au fost emise 6 avize de inspecție fiscală, cu conținut doar parțial diferit pentru începerea unei inspecții fiscale generale în condițiile în care pentru o inspecție fiscală se emite doar un aviz de începere a inspecției fiscale și apreciază că doar avizul nr.F-MC .X.(nr..X./06.04.2012) este legal întocmit, toate celelalte avize fiind emise cu încălcarea legii întrucât au intervenit în timpul derulării inspecției fiscale și au produs consecințe prin extinderea perioadei și a obiectului inspecției fiscale, fapt ce conduce la nulitatea acestora.

Organul de soluționare a contestației reține că în vederea efectuării inspecției fiscale la SC .X., organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./06.04.2012, inspecția fiscală fiind inițiată la data de 11.05.2012 și înscrisă în Registrul unic de control al societății seria A nr. .X. - punctul de lucru .X., la poziția nr. 106.

Obiectivele inspecției fiscale generale astfel cum au fost formulate în baza avizului au constat în verificarea următoarelor impozite, taxe și contribuții:

- impozitul pe profit, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- impozitul pe venit salarii, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- impozitul pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția la fondul de garantare a pentru plata creanțelor salariale, pentru perioada 03.01.2008– 30.12.2011;
- contribuția angajatorului și a asiguraților la bugetul asigurărilor sociale de stat, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția angajatorului și a asiguraților la fondul pentru somaj, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția la fondul de accidente și boli profesionale, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția angajatorului și a asiguraților la bugetul asigurărilor sociale de sănătate, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, pentru perioada 03.01.2008 – 30.12.2011;
- varsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate în perioada 03.01.2008 – 30.12.2011.

Sesizand eroarea materiala din Avizul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./06.04.2012 cu privire la perioada supusa verificarii, respectiv toate impozitele și taxele urmau a fi suspendate verificării asupra perioadei cuprinse între **03.01.2008-30.12.2011**, perioada corecta fiind de fapt **01.01.2008-31.12.2011**, organele de inspectie fiscală au întocmit Referatul privind îndreptarea erorilor materiale nr. .X./11.06.2012 în baza căruia data de 03.01.2008 din avizul nr. F-MC .X./06.04.2012 a fost înlocuită cu data de 01.01.2008, iar pentru impozitul pe profit s-a prelungit perioada supusă inspecției fiecăle, respectiv cu cea cuprinsă între 01.01.2007 – 31.12.2007, fiind astfel emis Avizul de inspectie fiscală nr. F-MC F-MC .X./26.06.2012 și comunicat societății contestatoare.

Ulterior, în baza Avizului de inspectie fiscală nr. F-MC ..X./10.08.012, organele de inspectie fiscală au extins perioada supusă inspecției fiscale, după cum urmează:

- taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- impozitul pe venit salarii, pentru perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente, pentru perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- contributia la fondul de garantare a pentru plata creantelor salariale, pentru perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- contributia angajatorului si a asiguratilor la bugetul asigurarilor sociale de stat, pentru perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- contributia angajatorului si a asiguratilor la fondul pentru somaj, pentru perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- contributia la fondul de accidente si boli profesionale, pentru perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- contributia angajatorului si a asiguratilor la bugetul asigurarilor sociale de sanatate, pentru perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, pentru perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- varsamintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate in perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- contribuția pentru asigurări de sănătate calculate pentru concediile medicale care se deduce din contribuția de asigurări sociale datorată de angajator in perioada 01.09.2007 – 30.12.2007;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorate de angajator pentru persoanele care se află în concediu medical pentru incapacitate de muncă urmare unui accident de muncă sau boală profesională suportată de FAAMPB conform Legii nr. 96/2006 cu modificările și completările ulterioare în perioada 01.09.2007 – 31.12.2007.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art. 98 alin. (1) și alin. (2) coroborat cu art. 91 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 98

(1) *Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

(2) *La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1)”*

și

„Art. 91

(1) *Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.*

Astfel, constatând că avizul de inspekție fiscală inițial, corectat cuprindea ca și perioadă supusă inspekției fiscale 01.09.2007 – 31.12.2011, care nu corespundea temeiului de drept invocat anterior, respectiv perioada supusă inspekției fiscale la marii contribuabili începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior cu respectarea termenului de prescripție, iar perioada supusă ultimului control, potrivit constatărilor din raportul de inspekție fiscală fiind octombrie 2004 – decembrie 2005 (perioadă prescrisă), organele de inspekție fiscală au decis extinderea inspekției fiscale pe perioada de prescripție, cu respectarea prevederilor legale anterior invocate, emițând în acest sens Avizul de inspekție fiscală F-MC .X./03.10.2012 pentru verificarea impozitului pe profit pe perioada 01.01.2006 - 31.12.2011, iar pentru toate celelalte impozite, taxe și contribuții pe perioada 01.01.2007 – 31.12.2011. Acest aviz a fost comunicat contestatarii în timpul inspekției fiscale și cu adresa nr. .X./17.10.2012, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (3) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

(3) *Avizul de inspekție fiscală se comunică la începerea inspekției fiscale în următoarele situații: [...]*

c) pentru extinderea inspekției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspekție fiscală.[...]

Cat priveste continutul avizului de inspectie fiscala, se retine ca formularul "Aviz de inspectie fiscala" se emite informatic, in continutul acestuia introducandu-se datele specifice fiecarei verificari in parte.

De altfel, potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"Art. 46 – **Nulitatea actului administrativ fiscal**

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

Din textele legale sus-citate, rezulta ca elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75*).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres **acele elemente din continutul actelor administrative fiscale** a caror lipsa este sanctionata cu **nulitatea absoluta** a actelor, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile*

teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

În consecința, susținerea contestatarei potrivit căreia extinderea inspecției fiscale realizată de către organele de inspecție fiscală s-a efectuat în mod nelegal aducând atingere dreptului la apărare al societății, nu poate fi reținută.

4. În ceea ce privește prescripția impozitului pe profit pe anul 2006, invocată de contestatoare se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art. 91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”, iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art.34 și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“ART. 34

(6) Contribuabilii care efectuează plăți trimestriale și, respectiv, lunare plătesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Băncii Naționale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, și în cazul sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.

ART.35

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (3), (4) și (7), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor. În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului pe profit, inclusiv.”

Potrivit prevederilor legale de mai se reține că impozitul pe profit anual se achită la data depunerii declarației anuale privind impozitul pe profit, respectiv pe anul 2006 la data stabilită în anul următor pentru depunerea situațiilor financiare aferente anului care a trecut. Deci, termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2006 începe să curgă de la de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere, respectiv de la data de 01.01.2008, ținând cont de faptul că nașterea unei creanțe fiscale este legată de existența unei baze de impozitare, de existența unei materii impozabile.

Contribuabilul contestatar face confuzie între plățile anticipate trimestriale în contul impozitului pe profit și impozitul anual stabilit prin Declarația 101, impozit care se determină în urma operării tuturor înregistrărilor aferente încheierii exercițiului financiar.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a

impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2011 inspecția fiscală a fost începută în data de 11.05.2012 și finalizată în data de 16.10.2014, iar Decizia de impunere nr.F-MC .X. a fost emisă la data de 22.10.2014.

Astfel, în perioada cuprinsă între 11.05.2012 – 22.10.2014, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2008 pentru impozitul pe profit și având în vedere perioada de suspendare a cursului acesteia rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 11.05.2012 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 1091072) termenul de prescripție nu este împlinit.

În consecință, nu se poate reține argumentul contestatarii referitor la prescripția impozitului pe profit pentru anul 2006.

5. În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei constituite după perioada de 6 luni de la data de 11.05.2012 pentru debitele stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestatarii apreciază că nu le datorează întrucât acestea sunt datorate depășirii duratei legale a inspecției fiscale, respectiv peste 2 ani și 5 luni, iar vina aparține în totalitate organului fiscal, în caz contrar existând posibilitatea ca suma accesoriilor ce ar fi rezultat să poată fi constituită garanție.

Așa cum am precizat la cap. III lit. A. Pct. 1 din prezenta decizie, pe de o parte, cauzele care au determinat depășirea termenului de 6 luni rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei și se datorează parțial chiar contribuabilului, iar pe de altă parte, termenul de 6 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale generale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere.

Mai mult, organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea finalizării inspecției fiscale datorită faptului că pe de o parte societatea a formulat contestații, plângeri la Ministerul Finanelor Publice și chiar o cerere de recuzare a echipei de inspecție fiscală, ceea ce a condus la prelungirea termenului de efectuare a inspecției fiscale, iar pe de altă parte contribuabilul nu și-a respectat obligația prevăzută la art.106 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, respectiv de a colabora la constatarea starilor de fapt fiscale, fiind „[...] obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

Însă, organul de soluționare a contestației reține faptul că aceste prelungiri repetate ale perioadei de efectuare a inspectiei fiscale au condus la acordarea posibilității contribuabilului de a depune toate documentele pe care le-a considerat necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale și de a răspunde, deși cu întârziere solicitărilor organelor de inspecție fiscală.

Astfel, documentele necesare in vederea stabilirii sumelor datorate de catre societate reprezentand contributi sociale si accesorii aferente au fost transmise echipei de inspectie fiscala abia in 14 aprilie 2014 dupa cereri repetate, ca raspuns la adresele nr. .X./19.03.2014, nr. .X./08.04.2014 si nr. .X./14.04.2014 prin care au fost puse la dispozitie:

- Statele de plata intocmite de SC .X. pentru angajatii detasati in .X. pe perioada 2007 – 2011;

- Documentele aferente platii indemnizatiilor pentru persoanele detasate in .X.;

- Tabel indemnizatii .X. 2007-2011;

- Contractele de munca si actele aditionale pentru toti angajatii societatii ce au fost detasati in Germania in perioada 2007 – 2011.

- Pontajele personalului detasat in .X. 2007-2011;

Ulterior, in data de 10.09.2014, prin adresa nr. 3029– SC .X. a pus suplimentar la dispozitia echipei de inspectie fiscala, urmatoarele documente:

- situatia lunara privind modul de calcul si acordare a indemnizatiilor de detasare pe intreaga perioada 2007-2011;

- foaie colectiva de prezenta pentru ore prestate in afara programului normal pentru aceeasi perioada

De asemenea, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală (și în acest caz așa au fost stabilite potrivit reținerilor de la Cap. III lit. A. Pct. 4 din prezenta decizie) ca urmare a încadrării unor cheltuieli ca nedeductibile fiscal, a nedeclarării unor operațiuni economice, a reîncadrării unor tranzacții, după caz, contribuabilul datorează accesorii potrivit art. 119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi și penalități de întârziere reprezentând o sancțiune pentru neplata la scadență a obligațiilor datorate bugetului general consolidat.

Referitor la argumentul „*practica in acest sens, legata de accesoriile suplimentare datorate depășirii duratei controlului respectiv Decizia din data de 21.09.2009 emisa de MFP prin ANAF. ANEXA E*” organul de soluționare nu poate reține acest argument în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu există identitate de cauză, obiect și părți între cele două acte administrative fiscale.

Referitor la argumentul contestatarei prezentat în completari la contestație – pct.6, pag.10, respectiv invocarea Deciziei nr.323/CA/2005 emisă de CA Constanța, respectiv „*in cauza s-au produs dovezi din care rezultă ca în sarcina SC S SA nu poate fi reținută culpa, vinovația, pentru neplata în termen*” a unor obligații de plată pentru cazul în care contribuabilul „*se face vinovat pentru neachitarea lor*”, or în cazul de față accesoriile calculate sunt aferente unor debite stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./22.10.2014 pentru care sunt aplicabile prevederile art.115, art.116, art.119, art.120, art.120¹ și art.122¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentele de natură procedurală, invocate de contestatară, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajator;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- .X. lei contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuțiilor sus menționate.

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. datorează în mod legal contribuții sociale aferente

sumelor plătite salariaților în .X. sub denumirea de diurnă în condițiile în care acestea se includ în categoria veniturilor de natură salarială.

În fapt, se reține că în perioada aprilie 2007 – decembrie 2011, **S.C .X. S.R.L.** a desfășurat în .X. activității de prestări servicii în domeniul prelucrării cărnii pentru beneficiarul ".X.", în baza unor contracte și acte adiționale încheiate cu acesta, având declarat punct de lucru în .X., sediu permanent și fiind înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X..

S.C .X. S.R.L. a angajat în România personal care a fost trimis la muncă în .X. pentru perioade de până la 12 luni, respectiv până la 24 luni.

În cea ce privește raportul juridic cu personalul contractual trimis la muncă în străinătate, organele de inspecție fiscală au constatat ca **S.C .X. S.R.L.** are încheiate contracte individuale de muncă cu fiecare salariat, înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă, în care se stipulează salariul de bază lunar brut și alte elemente constitutive cum ar fi: sporuri de noapte, indemnizații și alte adaosuri precum și modalitatea de salarizare convenită între părți și anume salarizare în acord.

De asemenea, prin actul adițional la fiecare contract individual de muncă, semnat de ambele părți se aduce la cunoștință salariatului/ angajatului schimbarea locului de muncă, durata de muncă, salarizarea, condițiile la noul loc de muncă, etc.

De asemenea, societatea are încheiat Contractul colectiv de muncă și dispune de Regulament intern.

Pentru personalul angajat trimis la muncă în .X., **S.C .X. S.R.L.** a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale certificatul .X., (respectiv .X., din 2010), privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate de către societate nu are obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat membru și că angajatul, este subiect al legislației sociale din România.

Potrivit contractelor individuale de muncă, actelor adiționale, contractului colectiv de muncă și regulamentului intern, **S.C .X. S.R.L.** a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani pentru munca prestată:

- în România, suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar pentru care a calculat, declarat și achitat la bugetul general consolidat din România impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale;

- în .X., o sumă de bani în euro cu titlu de indemnizație, pentru care **S.C .X. S.R.L.** întocmește în această țară prin intermediul unei societăți de contabilitate germană state de plată, din care a reținut și a achitat la în .X. impozit pe venitul din salarii și un alt impozit specific statului străin, fără a

calcula, declara și vira în România contribuțiile sociale aferente sumelor primite pentru munca prestată în .X. de angajații **S.C .X. S.R.L.**

Sumele primite de fiecare salariat, înscrise în statele de plată din .X. au fost stabilite în funcție de timpul lucrat de acesta consemnat în pontajele întocmite de colaboratorii societății. Cheltuielile cu aceste sume acordate se înregistrează în evidența contabilă din România într-un cont analitic al contului .X. "Cheltuieli cu salariile personalului", respectiv .X. "Cheltuieli cu salariile în .X.", fără însă a se calcula, declara și vira la bugetul statului român obligațiile fiscale cu titlu de contribuții sociale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada aprilie 2007 – decembrie 2011, sumele de bani acordate de **S.C .X. S.R.L.** angajaților trimiși la muncă în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- salariaților nu li s-au plătit sume fixe/lună ci sume variabile pe baza statelor de plată întocmite în .X. în funcție de timpul lucrat (productivitatea muncii), iar pentru toate aceste sume s-a reținut și virat în .X. impozit pe venitul din salarii. Aceste sume au fost tratate de către **S.C .X. S.R.L.** ca venituri de natură salarială. Astfel, în opinia organelor de inspecție fiscală suma plătită salariaților trimiși în .X. nu poate avea un tratament fiscal în .X. și altul în România;

- S.C .X. S.R.L. a suportat în totalitate și în nume propriu cheltuielile cu cazarea și transportul salariaților în .X.;

- cheltuiala aferentă sumelor achitate în .X. a fost înregistrată lunar de societate în contabilitatea din România, aferentă sediului permanent din străinătate, în contul .X. "Cheltuieli cu salariile personalului";

- pe perioada în care personalul a fost trimis în .X. cu scop de prestații muncă în vederea îndeplinirii contractelor cadru încheiate de **S.C .X. S.R.L.**, sumele achitate personalului nu se încadrează la indemnizație de detașare întrucât în conformitate cu prevederile art.16 punctul 2 din Contractul colectiv de muncă unic al S.C .X. S.R.L. nr..X. din 10.08.2006 (valabil în perioada 2007 – 2011) se menționa că: *" Prin detașare salariatul va executa temporar o serie de lucrări în interesul unui alt angajator prin schimbarea locului muncii. Detașarea se dispune unilateral de angajator pe o perioadă de cel mult un an (.....). Drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea, iar în cazul în care unele din prevederile contractuale îi sunt mai favorabile angajatul detașat este îndreptățit să beneficieze de ele în urma unei solicitări formulate în scris".*

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în .X. cu titlu de indemnizație de angajații **S.C .X. S.R.L.** reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru

care aceasta a achitat în .X. impozit pe venitul din salarii, dar nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România contribuțiile sociale aferente acestor sume.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./22.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând contribuții sociale și accesorii aferente.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează :

“Definirea veniturilor din salarii

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

[...], coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.

Totodată, dispozițiile pct.67 și pct.68 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- recompensele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, **ca plată a muncii lor;...**”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

S.C. .X. S.R.L are contracte încheiate cu partenerul străin, respectiv ".X.", în care se prevăd următoarele:

- obiectul contractului, modul de derulare al contractului (executare și preluare a comenzii);

- durata contractului și rezilierea;

- valoarea prestației, plata, decontarea și condițiile de plată, specificându-se date precise referitoare la prețurile pentru serviciile de prelucrare a cărnii (euro/kg prelucrat și/sau euro/buc) plătite de beneficiar prestatorului;

- în ceea ce privește prestațiile salariaților în străinătate, **S.C. .X. S.R.L** se obligă să recunoască și să respecte Codul de conduită al Business Social Compliance Initiative aplicabil în .X. din anul 2009, în forma sa valabilă ca standard minim social cu specificația asigurării cel puțin al unui salariu minim brut;

- firma care preia contractul se obligă să îndeplinească toate obligațiile din contractele încheiate cu angajații săi. Ea răspunde de angajații din .X. pentru înregistrarea și retragerea angajaților ei, plata contribuțiilor la asigurările sociale, impozitul pe salariu, respectiv la persoanele delegate existența formularului .X. valabil sau a unei adeverințe de delegat.

De asemenea, **S.C .X. S.R.L.** are încheiate contracte individuale de muncă cu fiecare salariat, înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă, în care se stipulează salariul de bază lunar brut și alte elemente constitutive cum ar fi: sporuri de noapte, indemnizații și alte adaosuri precum și modalitatea de salarizare convenită între părți și anume salarizare în acord.

De asemenea, prin actul adițional la fiecare contract individual de muncă, semnat de ambele părți și comunicat de societate la Inspectoratul Teritorial de Muncă se aduce la cunoștință salariatului/angajatului schimbarea locului de muncă, durata de muncă, salarizarea, condițiile la noul loc de muncă, respectiv:

- locul de muncă al salariatului va fi în .X., în .X., secția tranșare;

- durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este de maxim 12 luni/24 luni;

- drepturile salariale vor fi plătite parte în euro, parte în lei;

- salariatul va beneficia de o indemnizație de detașare pentru munca în străinătate de maxim .X. Euro/lună care se va plăti prin virament în contul personal al acestuia și care se ajustează în funcție de îndeplinirea sarcinilor în perioada de detașare conform Regulamentului Intern;

- angajatorul se obligă să asigure transportul și cazarea salariatului, precum și echipamente și instrumente de lucru.

Conform Deciziei din data de 16.03.2007, anexată contractului colectiv de muncă, administratorul **S.C .X. S.R.L.**, în baza actului constitutiv, având în vedere contractul de întreprindere nr..x./70 RU – 80F încheiat cu ".X." din .X. și dispozițiile Directivei 96/71/CE/ a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, decide următoarele:

"Art.1 Pentru onorarea contractului de mai sus S.C .X. S.R.L., în temeiul Directivei 96/71/CE/ a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii va detașa o parte din salariații săi în .X..

(...) Art.3 Pe perioada detașării locul de muncă al salariatului va fi în .X., secția tranșare, durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este de maxim 12 luni, iar pe perioada detașării salariatul va beneficia de un salariu în lei al cărui quantum se va negocia cu fiecare salariat în parte + .X. spor de vechime, plătit prin virament sau prin casieria societății și de o indemnizație de detașare de maxim .X. euro/lună care se va plăti prin virament în contul personal al salariatului și care se ajustează în funcție de îndeplinirea sarcinilor în perioada de detașare conform .x."

În Regulamentului intern al **S.C .X. S.R.L.**, la art.62¹ în completarea art.62 din regulamentul cadru, se prevede:

"Detașarea în .X. a salariaților în cadrul prestării de servicii se realizează conform Directivei 96/71/CE/ a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii. Acești salariați, beneficiază pe perioada detașării de un salariu în lei al cărui quantum se va negocia cu fiecare salariat în parte + .X. spor de vechime și de o indemnizație de detașare de maxim .X. euro/lună. Quantumul indemnizației de detașare diferă de la salariat la salariat și de la lună la lună, în funcție de gradul de îndeplinire a sarcinilor de serviciu în perioada de detașare".

Totodată, conform Anexei la Regulamentul Intern al **S.C .X. S.R.L** din data de 10.04.2007: "Angajatul detașat are dreptul la o indemnizație minimă aferentă unui număr de .X. de ore/lună în sumă de .X. euro/lună, Nivelul indemnizației de detașare va fi influențat de aportul fiecărui salariat la realizarea sarcinilor de serviciu în perioada de detașare".

Conform statelor de plată prezentate organelor de inspecție fiscală întocmite de sediul permanent din .X., câștigul net obținut din .X. de către salariat este variabil și a fost stabilit pentru fiecare angajat în parte în funcție de numărul total de ore lucrate înmulțit corespunzător cu tariful prevăzut în Anexa la Regulamentul intern pentru fiecare operațiune executată în parte

(tranșare, ambalare, fasonare, ciontire, etc) și în deplină concordanță cu tipul de salarizare prevăzut în contractul individual de muncă încheiat cu fiecare salariat și anume salarizare în acord.

Se reține că sumele acordate în .X. sub denumirea de indemnizație de detașare au o componentă fixă și o componentă variabilă.

Din analiza modului în care angajatul și angajatorul au convenit acordarea acestor sume rezultă cu claritate că atât indemnizația în sumă fixă de .X. euro/lună cât și indemnizația variabilă sunt condiționate de numărul de ore lucrate și respectiv de performanța profesională și de alte rezultate obținute de fiecare salariat ca rezultat a muncii prestate.

Totodată, în vederea stabilirii naturii sumelor plătite în .X. de către **S.C. .X. S.R.L** în perioada aprilie 2007 – decembrie 2011, organele de inspecție fiscală prin adresele nr..X./2014 și nr..X./2014 au solicitat punct de vedere Direcției de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerul Finanțelor Publice prezentând în detaliu modul cum au fost acordate aceste sume personalului detașat în .X., ștate de plată, contracte individuale de muncă pentru fiecare salariat înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, în care se stipulează salariul de bază lunar brut și alte elemente constitutive, cum ar fi: sporuri de noapte, indemnizații și alte adaosuri, modalitatea de salarizare convenită între părți și anume salarizarea în acord, actul adițional nr..X./10.04.2011 la contractul individual de muncă nr..X./21.02.2011, contractul colectiv de muncă, Regulamentul intern al **S.C. .X. S.R.L**, contracte încheiate cu beneficiarul ".X.", prevederi legale aplicabile în speță.

Prin adresa nr..X./25.09.2014 Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale a precizat că: *"sumele primite în perioada aprilie 2007 – decembrie 2011 în Republica Federală .X. de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art.296⁴ lit.o) și art.296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pentru anul 2011, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

Organul de soluționare a contestației reține că în vederea formulării unei opinii de specialitate, Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Ministerul Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./10.09.2014 înregistrată la .X. sub nr..X./11.09.2014, a solicitat punct de vedere prin care această autoritate de reglementare și sinteză, elaborare și autorizare a cadrului legislativ în domeniul muncii, protecției, coeziunii sociale și respectiv mobilității forței de muncă să se pronunțe în mod expres asupra naturii juridice a indemnizației pentru munca în străinătate înscrisă în actul adițional la contractul individual de muncă, respectiv dacă aceasta reprezintă sau nu

un drept de natură salarială sau o indemnizație de detașare, anexând actul adițional nr. .X./01.05.2007 la contractul individual de muncă încheiat de **S.C. .X. S.R.L.** în calitate de angajator, precum și Notele cuprinzând explicații privind sumele achitate cu titlu de indemnizație de către contestatară în perioada 2007 – 2011 pentru salariați detașați în .X..

Prin adresa nr..X./ .X./23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, s-a precizat că: *"indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare"*.

Solicitarea societății de a fi aplicate prevederile art.15 din Convenția de evitare a dublei impunerii încheiată între România și .X. nu sunt de natură să conducă la o soluție favorabilă având în vedere că pe de o parte în sarcina **S.C. .X. S.R.L** nu a fost stabilit impozit pe venituri de natură salarială, iar pe de altă parte convenția nu se aplică contribuțiilor sociale.

Mai mult, aceste sume au fost tratate de **S.C. .X. S.R.L** în .X. ca venituri de natură salarială, pentru toate aceste sume fiind reținut și virat în .X. impozitul pe venitul din salarii și un alt impozit specific statului străin.

Deasemenea, **S.C. .X. S.R.L** a suportat în totalitate și în nume propriu cheltuielile cu cazarea și transportul salariaților în .X., astfel cum rezultă din actele adiționale la contractele individuale de muncă.

Cheltuielile cu salariile primite de angajații **S.C. .X. S.R.L**, detașați la muncă în .X. au fost înregistrate în România în contul .X. "Cheltuieli cu salariile personalului", analitic contul .X. "Cheltuieli cu salariile în .X.", fără însă a se calcula, declara și vira la bugetul statului român obligațiile fiscale cu titlu de contribuții sociale.

Totodată, se rețin prevederile art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul (CE) nr.1408/71/CEE privind aplicarea regimurilor de securitate socială lucrătorilor salariați, lucrătorilor independenți și membrilor familiilor lor care se deplasează în interiorul Comunității (valabil până la data de 30.04.2010), unde se stipulează: *"un lucrător angajat în muncă pe teritoriul unui stat membru de către o întreprindere pentru care lucrează în mod obișnuit și detașat pe teritoriul unui alt stat membru de către această întreprindere pentru a desfășura o activitate acolo, pentru acea întreprindere, continuă să fie supus legislației din primul stat membru, cu condiția ca durata anticipată, a acelei activități să nu depășească douăsprezece luni, iar el să nu fie trimis să înlocuiască un alt lucrător care și-a încheiat perioada de detașare"* ;

În acest sens sunt și dispozițiile art.12 alin.(1) din Regulamentul CE nr.883/2004, unde se precizează:

*”Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator **continuă să fie supusă legislației primului stat membru**, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască o altă persoană”.*

Având în vedere faptul că sumele plătite în .X. nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masă justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului invocată chiar în Regulamentul Intern al **S.C. .X. S.R.L.**, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume sunt venituri de natură salarială în conformitate cu art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar nu indemnizații de delegare/detașare reglementate de art.55 alin.(4) lit.g) din actul normativ menționat mai sus.

Organul de soluționare a contestației concluzionează că în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că sumele plătite angajaților **S.C. .X. S.R.L.** în .X. în perioada aprilie 2007- decembrie 2011 reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente, realizate în străinătate, pentru care aceasta avea obligația plății contribuțiilor sociale aferente acestor sume.

Cât privește susținerea contestației potrivit căreia *„organele de inspecție fiscală nu trebuiau să aplice prevederile art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare întrucât relațiile de muncă sunt relații sociale și nu relații economice sau financiare, termenul de tranzacții neputând include relațiile de muncă”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit acestei teme de drept la stabilirea unui impozit autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, legiuitorul nelimitând aplicarea acestei teme de drept doar la stabilirea sumei unor impozite și taxe expres reglementate, argumentele invocate de contestatoare nefiind de natură să infirmă constatările organelor de inspecție fiscală.

În același sens nu se rețin nici susținerile contestației potrivit cărora dacă legiuitorul ar fi intenționat să includa în sfera de aplicare și contribuțiile sociale datorate în temeiul raporturilor de muncă ar fi înserat această posibilitate în conținutul normei respective.

Întrucât veniturile realizate de salariați în străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **S.C. .X. S.R.L** avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale în sumă totală de .X. lei aferente perioadei aprilie 2007 – decembrie 2011 în temeiul dispozițiilor art.5 alin.(1), pct.1, art.18 alin.(1), lit.a), lit.b) și alin.(3), art.21 alin.(1), alin.(2) și alin.(3), art.22 alin.(1), art.23 alin.(1) lit.a), alin.(3), art.24 alin.(1), alin.(3), art.28 alin.(2) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) pct.1 lit.a), art.31 alin.(1), alin.(2), art.32 alin.(1), art.33, art.34 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, pct.18, pct.19 din Ordinul Ministerului Muncii și Solidarității Sociale nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art.19 lit.a), art.26, art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.211 alin.(1), art.215 alin.(1), art.258 alin.(1), art.258¹ alin.(1), art.257 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(7) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art.4 alin.(2), art.6 alin.(1), alin.(2), alin.(8) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art.5 alin.(1) lit.a), art.7 alin.(1), art.80 alin.(1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, art.296³, lit.a), lit.e), art.296⁴ alin.(1) lit.a), art.296⁵, alin.(1), alin.(2), alin.(3), alin.(4), alin.(5), art.296¹⁸, alin.(1), alin.(5), alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.11 alin.(1), art.55 alin.(2), lit.k) art.57 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68, pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul (CE) nr.1408/71/CEE privind aplicarea regimurilor de securitate socială lucrătorilor salariați, lucrătorilor independenți și membrilor familiilor lor care se deplasează în interiorul Comunității (valabil până la data de 30.04.2010), art.12 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr.883/2004/CEE privind coordonarea sistemelor de securitate socială (valabil din data de 01.05.2010), art.7 alin (2), alin.(3) și alin.(4), art.22 lit. a), lit.b), lit.c) și lit.e), art.23 alin (1) și alin.(2), art.119 alin. (1), art.120 alin.(1), art.120¹ alin.(1), alin.(2), alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, astfel cum se regăsesc precizate în cuprinsul actului administrativ fiscal atacat.

Referitor la sustinerile contestatarei potrivit carora au fost încălcate prevederile art.6 și art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organul fiscal este îndreptățit să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum reiese din constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată, precum și din anexele la acesta, organele de inspecție fiscală în baza documentelor prezentate de societate și a opiniilor instituțiilor/direcțiilor de specialitate au apreciat și au adoptat soluția corectă, în baza constatărilor, demonstrând că acordarea indemnizației a fost condiționată de realizarea sarcinilor, respectiv de productivitatea muncii raportat la obiectivele contractelor încheiate și prevederile legale incidente speței.

Referitor la critica adusă de contestatară la modul de calcul al contribuțiilor sociale, aceasta nu poate fi reținută întrucât organele de inspecție fiscală au procedat corect reîntregind suma brută a veniturilor salariale în condițiile în care calcularea, declararea și plata contribuțiilor sociale este în sarcina angajatorului și nu a angajatului.

Cât privește nelegalitatea calculării de accesorii peste durata maximă de efectuare a inspecției fiscale, nici această susținere nu poate fi reținută din considerentele arătate la cap. III lit. A din prezenta decizie.

Referitor la pretinsa omisiune de către organele de inspecție fiscală a invocării anumitor prevederi legale privind contribuțiile datorate de angajați și angajatori stabilite suplimentar de plată, fapt pentru care trebuie constatată nulitatea actului administrativ fiscal, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au invocat atât în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată, cât și în cuprinsul acesteia actele normative care reglementează contribuțiile în cauză, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada controlată.

Organul de soluționare reține că în decizia de impunere la fiecare contribuție socială pentru care s-au stabilit diferențe de plată a fost

menționată situația de fapt și invocate temeiurile de drept conform prevederilor OMFP nr..X./2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice*".

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de S.C .X. S.R.L nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./22.10.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabilil, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând: contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări sociale în cuantum de.X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări de sănătate în cuantum de .X. lei, contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în cuantum de .X. lei.

În ceea ce privește accesoriile aferente contribuțiilor sociale, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatarii a fost menținut ca datorat debitul în sumă de .X., reprezentând contribuții sociale, ca o consecință, S.C .X. S.R.L datorează și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept, *accessorium sequitur principale*.

C. Referitor la suma de .X.lei, reprezentand:

- .X. lei - Taxa pe valoarea adaugata
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Impozit pe profit
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți - persoane juridice, încasate până la 31.01.2014
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere

- .X. lei - Penalități de întârziere

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent reîncadrării în categoria veniturilor realizate în afara zonei defavorizate, a veniturilor din dobânzi aferente disponibilităților existente în conturile bancare, a veniturilor din dobânzi aferente împrumuturilor acordate persoanelor afiliate, a veniturilor din despăgubiri, amenzi, penalități, cât și în ceea ce privește cuantumul sumelor reprezentând venituri vânzări marfa, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste venituri sunt obținute din activități desfășurate în afara zonei defavorizate, iar modul de calcul al profitului impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală, respectiv ponderea veniturilor din afara zonei defavorizate în total venituri respectă prevederile legale în materie.

În fapt, SC .X. a beneficiat de statutul de investitor în zona defavorizată conform Certificatului de investitor în zona defavorizată nr..X./17.05.2002 emis de Agenția pentru Dezv.X. are Regionala Centru, de scutire la plata impozitului pe profit prevăzută la art.6 lit.c) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, și cu prevederile HG nr.728/2001 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea OUG nr.24/1999, republicată.

1.a. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2006-2011 SC .X., a acordat cu titlu de împrumut/finanțare societăților afiliate SC .X. SRL și SC .X. SRL diverse sume de bani fără a calcula și înregistra veniturile din dobânzile aferente acestor tranzacții, fiind încălcate prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin. (1) și alin.6), art.23 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.17 din HG nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor și la calcularea veniturilor din dobânzi aferente acestora prin aplicarea ratei dobânzii de referință BNR, respectiv venituri din dobânzi în suma de .X. lei (anul 2006 în suma de .X. lei, anul 2007 în suma de .X. lei, anul 2008 în suma de .X. lei, anul 2009 în sumă de .X. lei, anul 2010 în sumă de .X. lei, anul 2011 în sumă de .X. lei)

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007-2010, societatea a constituit depozite bancare pentru care a încasat și a evidențiat în contabilitate venituri din dobânzi prin intermediul contului .X. "Venituri din dobânzi" fără a respecta prevederile art.19 alin.(1) și alin.(6) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 și pct.104 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca nu a inclus in baza de impunere cuantumul veniturilor obtinute din dobanzi bonificate în sumă de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat că, in perioada ianuarie 2008-decembrie 2009 SC .X. a inregistrat prin intermediul contului .X. "Venituri din despagubiri, si penalitati", suma totala de .X. lei (.X.+X.), inasa, la calculul impozitului pe profit datorat, pe perioada verificata, nu a luat in considerare veniturile de aceasta natura, consecinta fiscala fiind determinarea eronata a ponderii veniturilor obtinute de societate in afara zonei defavorizate si implicit diminuarea nejustificata a profitului impozabil realizat de societate conform prevederilor art.19 alin.(1) si alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 și pct.104 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

1.b. Organele de inspectie fiscală au constatat că începand cu luna august 2007, SC .X. desfasoara activitate si la fabrica de procesare carne situata in localitatea .X., .X. – punctul de lucru apartinator, realizand astfel in afara zonei defavorizate venituri de aceasta natura, dar fără ca societatea să evidențieze prin analitic distinct veniturile obtinute la fabrica de procesare carne din localitatea .X. (in afara zonei defavorizate) si respectiv cele obtinute in localitatea .X. (zona defavorizata).

Astfel, la determinarea profitului impozabil realizat, SC .X. a determinat o pondere a veniturilor obtinute in afara zonei defavorizate fara inasa sa includa in mod corect in calcul veniturile aferente productiei in curs de executie pentru perioada 2007-2010.

Mai precis, la determinarea veniturilor totale realizate de societate in afara zonei defavorizate nu s-au luat in calcul si veniturile din productia in curs de executie (cont .X." Venituri din productia in curs") obtinute la fabrica de procesare .X. astfel:

- a) .X. lei – aferenta anului 2007
- b) .X. lei la 31.03.2008
- .X. lei la 30.06.2008
- .X. lei la 30.09.2008
- .X. lei la 31.12.2008
- c) .X. lei la 31.03.2009
- .X. lei la 30.06.2009
- .X. lei la 30.09.2009
- .X. lei la 31.12.2009 –

d) .X. lei la 31.03.2010;

.X. lei la 30.06.2010;

.X. lei la 30.09.2010;

.X. lei la 31.12.2010, in timp ce la calculul ponderii veniturilor din vanzarea produselor finite realizate la fabrica din .X. si implicit a celor din vanzarea semifabricatelor au fost luate in calcul toate veniturile din productia in curs de executie calculul matematic fiind astfel denaturat.

Astfel, organele de inspectie fiscala au reintregit suma veniturilor impozabile realizate de societate cu veniturile din productia in curs de executie la fabrica din .X. cu sumele prezentate anterior (cu influenta in modul de determinare a ponderii veniturilor obtinute de societate in afara zonei defavorizate).

În drept, sunt aplicabile prevederile privind profitul realizat în zonele defavorizate, respectiv art.38 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“(1) În cazul persoanelor juridice care au obținut, înainte de 1 iulie 2003, certificatul permanent de investitor în zonă defavorizată, scutirea de impozit pe profitul aferent investițiilor noi se aplică în continuare pe perioada existenței zonei defavorizate”.

coroborat cu pct.104 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“104. Profitul realizat în zonele defavorizate, rezultat din efectuarea operațiunilor de lichidare a investiției, conform legii, din vânzarea de active corporale și necorporale, din câștigurile realizate din investiții financiare, din desfășurarea de activități în afara zonei defavorizate, precum și cel rezultat din desfășurarea de activități în alte domenii decât cele de interes pentru zonele defavorizate sunt supuse impunerii. Partea din profitul impozabil aferentă fiecărei operațiuni/activități este cea care corespunde ponderii veniturilor obținute din aceste operațiuni/activități în volumul total al veniturilor.”

Potrivit acestor prevederi legale, societățile care își desfășoară activitatea într-o zonă defavorizată în baza certificatului de investitor în zona defavorizată eliberat de Agenția pentru Dezvoltare Regională, beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit pentru profitul obținut din utilizarea investițiilor nou-create în activitatea pentru care agentul economic a solicitat și a obținut eliberarea certificatului de investitor.

Totodată, pentru profitul impozabil realizat ca urmare a activitatilor desfasurate in afara zonei defavorizate sau a activitatilor desfasurate in alte

domenii decat cele desfasurate in interesul zonei defavorizate, societatea datoreaza impozit pe profit. La calculul profitului impozabil se ia in considerare ponderea veniturilor astfel obtinute in volumul total al veniturilor.

Prin urmare, în baza Certificatului de investitor în zona defavorizată nr..X./17.05.2002, SC .X. nu beneficiază de scutirea la plata impozitului pe profit pentru profitul obținut ca urmare a activitatilor desfasurate in alte domenii și ca urmare a activitatilor desfasurate in afara zonei defavorizate.

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“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.”

coroborate cu prevederile pct. 12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

Din analiza textelor de lege mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, iar veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, se precizează:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunilor în contabilitate.

În ceea ce privește cuprinderea veniturilor din dobânzile aferente disponibilităților bănești deținute de societate, veniturilor din dobânzile aferente creditelor acordate persoanelor afiliate, veniturilor din dobânzile aferente despăgubiri amenzi penalități în categoria veniturilor în afara zonei defavorizate, organul de soluționare reține că SC .X. prezintă în susținere argumente generice și destinate în condițiile în care societatea nu a condus o evidența analitică distinctă a cheltuielilor și veniturilor aferente fiecărei activități desfășurate în afara zonei defavorizate.

Referitor la argumentele dedicate, se reține:

a) Cu privire la împrumuturi/finanțări fără dobândă acordate de SC .X. către persoanele afiliate SC .X. SRL și SC .X. SRL din perioada 2006-2011, organul de soluționare reține următoarele:

- tranzacțiile constând în împrumuturi fără dobândă acordate de SC .X. societăților române afiliate (SC .X. SRL și SC .X. SRL) au fost încheiate fără respectarea unor termeni comerciali de piață liberă, respectiv fără dobândă,

- prevederile art.93² din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoane române afiliate, au fost introduse de legiuitor în scopul eliminării dublei impuneri între persoanele juridice române afiliate. Or, în condițiile în care contestatara nu a înregistrat venituri din dobânzi pentru împrumuturile acordate persoanelor juridice române afiliate (finanțând activități în afara zonei defavorizate) rezultă în mod logic și firesc că nici societățile afiliate nu au suportat și înregistrat astfel de costuri, practic neexistând o dubla impunere,

- decizia de impunere a fost emisă conform prevederilor legale, respectiv a avut la baza emiterii constatările fiscale din cuprinsul RIF-ului respectând prevederile art.86 alin (1) și art.87 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care menținerea contestatarii „decizia de impunere nu are bază legală”, nu poate fi reținută,

- art.1 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede ca :

„(1) În vederea efectuării de acte de comerț, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți comerciale, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.

(2) Societățile comerciale cu sediul în România sunt persoane juridice române”.

Astfel, din punctul de vedere al scopului generic al unei societati comerciale, rezulta in mod cert ca aceasta nu are competenta de a acorda imprumuturi fara dobanda deoarece acest tip de operatiune nu poate fi calificata ca fiind un act de comert, mai precis SC .X. nu are competenta legala de a face astfel de operatiuni cu titlu gratuit, fara ca acestea sa fie impozitate.

Natura contractuală a societății comerciale este conferită de manifestarea de voință a fondatorilor de a se asocia în vederea realizării unor acte de comerț. Această natură convențională impune în mod necesar procesului de constituire, organizare și funcționare a societății comerciale unele elemente structurale și funcționale esențiale, cum sunt: încheierea între asociați a unui act constitutiv (pactul societar), constituirea și conservarea unui capital social (fondul comun constituit prin aporturile asociaților și care formează patrimoniul inițial al societății comerciale), intenția asociaților de a conlucra în vederea obținerii de profit, pentru a-l distribui între ei (affectio societatis) și scopul societății - de a realiza profit prin acte de comerț.

- prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizează:

„38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea servicii este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului. În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

Din textul de lege invocat se reține că un contribuabil care acordă un împrumut unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda și comision de administrare al creditului.

Față de această reglementare nu pot fi reținute argumentele contestatoarei potrivit căroră “*organele de inspecție fiscală nu fac analiza îndeplinirii celor doua condiții de mai sus, aplicând în mod direct și fără motivare dobânda considerată legală.*”, în condițiile în care contestatara nu prezintă pentru cele doua contracte de împrumut documente/clauze care să poată fi analizate de organul de inspecție fiscală în acest sens.

Organul de soluționare a contestației reține și că societatea nu a contestat afilierea societăților implicate în operațiunea de împrumut.

Acordarea de împrumuturi fără dobândă este contrară scopului pentru care s-a înființat și funcționează o societate comercială, aceasta neavând aptitudinea legală de a face gratuități nici chiar în cazul acordării de împrumuturi fără dobândă firmelor afiliate.

Astfel, organul de soluționare reține ca veniturile din dobanzi aferente împrumuturilor acordate persoanelor juridice afiliate stabilite de inspectia fiscala in cuantum total de .X. lei pentru perioada 2006-2011 sunt venituri impozabile.

Mai mult, acordarea de împrumuturi de către o societate ce beneficiază de statutul de investitor într-o zonă defavorizată către societăți afiliate acesteia (și care își desfășoară activitatea în afara zonei defavorizate) constituie o activitate desfășurată în alta zonă de interes decât zona defavorizată, în speta, reprezintă finanțarea unor activități desfășurate în afara zonei defavorizate.

De asemenea, societatea a acordat aceste împrumuturi fără dobândă, încălcându-și astfel competența legală de a face astfel de operațiuni cu titlu gratuit, fără ca acestea să fie impozitate. Ca și mod de calcul prezentat, societatea aplică pondere asupra acestor venituri considerând că doar acele venituri rezultate prin aplicarea ponderii în totalul veniturilor sunt impozabile.

Astfel, cu privire la reîncadrarea operațiunilor din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

De asemenea, art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Referitor la susținerea contestatarei că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat prevederile privind ajustarea veniturilor și cheltuielilor între persoane afiliate din anul 2006, deși Normele legale care instituie această prevedere intră în vigoare începând cu luna mai 2010, iar în perioada 2006-2011 relațiile dintre persoanele afiliate se refereau doar la afiliere cu un nerezident și nu între persoane juridice romane, organul de inspecție fiscală neputând face o asemenea ajustare, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei această susținere întrucât, potrivit opiniei Direcției Generale Juridice din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță similară, literatura de specialitate menționează că sunt relevante următoarele texte de lege, aplicabile în perioada de referință:

- art.11 alin.(1) Cod fiscal conform căruia *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*;

- art.19 alin.(5) Cod fiscal: *“Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente [...]”*.

Analizând și aceste articole de lege, doctrina apreciază că neexistând nicio distincție între persoane afiliate rezidente și nerezidente, ar rezulta pe cale de consecință, că *“metodele de retratare fiscală reglementate de H.G. nr.1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pot fi asimilate, **cel puțin la nivelul principiilor, și în cazul persoanelor afiliate rezidente**”*.

Deși într-o interpretare strictă a textelor art.11 alin.2 coroborat cu pct.22 din Normele metodologice, ar rezulta o interdicție de reconsiderare a tranzacțiilor comerciale între persoane afiliate române, aceasta nu înlătură principiul rolului activ al organului fiscal, instituit și reglementat prin art.6, art.7 și art.67 din Codul de procedură fiscală, acesta putându-se manifesta cu scopul de a face o estimare corectă a bazei de impozitare. Aceasta înseamnă că organul de inspecție fiscală poate să stabilească conținutul economic al unei tranzacții - raportat la prețul de piață, folosind în acest scop inclusiv metodele prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal.

b) Cu privire la veniturile din dobanzi aferente depozitelor bancare, organul de solutionare reține că SC .X. pentru disponibilitatile financiare obtinute pe perioada 2007-2010, a constituit depozite bancare pentru care a incasat si a evidentiat in contabilitate venituri din dobanzi prin intermediul contului .X. “Venituri din dobanzi”.

Intrucât, veniturile din dobanzi bonificate inregistrate de societate provin din activitati desfasurate in zona defavorizata cat si din cea in afara zonei defavorizate, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea ponderii veniturilor din dobanzi realizate de societate in afara zonei defavorizate tinand cont de ponderea rezultata in urma inspectiei fiscale si a reintregit veniturile in mod corespunzator.

Față de aceste aspecte nu se reține nici argumentul contestatoarei potrivit căreia organele de inspectie fiscala „*considera eronat motivul pentru*

care veniturile din dobânzi aferente depozitelor bancare sunt impozitate, considerandu-le câștiguri realizate din investiții financiare, intrucat aceste depozite nu reprezintă investiții financiare.”.

Astfel, veniturile din dobanzi bancare in cuantum total de .X. lei au fost stabilite de inspectia fiscala ca fiind venituri aferente desfasurarii de activitati în afara zonei defavorizate (si implicit impozabile) fiind reîntregite veniturile societății in mod corespunzator.

c) Cu privire la veniturile din despăgubiri, amenzi, penalități încadrate în categoria veniturilor realizate în afara zonei defavorizate, organul de soluționare reține că SC .X. in perioada ianuarie 2008-decembrie 2009 a înregistrat prin intermediul contului .X. “Venituri din despăgubiri, si penalitati”, suma totala de .X. lei (.X.+X.), inasa, la calculul impozitului pe profit datorat, pe perioada verificata, nu a luat in considerare veniturile de aceasta natura, consecinta fiscala fiind determinarea eronata a ponderii veniturilor obtinute de societate in afara zonei defavorizate si implicit diminuarea nejustificata a profitului impozabil realizat de societate conform prevederilor art.19 alin.(1) si alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 și pct.104 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul de soluționare reține că referitor la reîncadrarea veniturilor din despăgubiri, amenzi și penalități ca fiind venituri obținute în afara zonei defavorizate, contestatara nu prezintă în susținere argumente susținute de documente privind încadrarea eronată a organului de inspectie fiscală.

Referitor la argumentele generice invocate de contestatară, respectiv:

- „*din controalele efectuate in anii respectivi, aceleași organe de inspectie fiscala au considerat modul de calcul ca fiind corect*”;

- „*nu este activitate desfășurata de Societate in afara zonei defavorizate, deoarece nu se circumscrie celor cinci domenii de activitate strict reglementate de norma respectiva.*”, organul de soluționare nu le reține în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în perioada la care societatea face referire, societatea nu desfasura activitati de procesare carne in afara zonei defavorizate, activitatea de productie si procesare carne in afara zonei fiind realizata incepand cu luna august 2007 la fabrica de procesare carne din localitatea .X. – punct de lucru al SC .X..

Decizia nr..X./2013 adusa ca argument de catre societate demonstreaza ca veniturile financiare obținute de o societate, aflata in zona defavorizata, din diferența de curs valutar in legătura cu un contract de imprumut in vederea finanțării investiției in zona defavorizata sunt asimilate veniturilor

obținute în zona defavorizată conform principiului „*accesoriul urmează principalul*”.

Or, conform chiar aceluiași principiu veniturile realizate de societate din dobânzile aferente disponibilităților bănești deținute de societate – disponibilități bănești obținute din vânzarea marfurilor și produselor rezultate din producția realizată de societate în afara zonei defavorizate, în speța la fabrica de procesare carne deținută de societate în localitatea .X. –punct de lucru al SC .X. – sunt venituri în afara zonei defavorizate și deci impozabile.

Tratamentul, atât din punct de vedere al principiului menționat, cât și din punct de vedere fiscal este același și pentru obținerea de venituri din dobânzile aferente creditelor/imprumuturilor acordate persoanelor afiliate și pentru obținerea de venituri din dobânzile aferente despăgubirilor, amenzilor și penalităților.

În ceea ce privește modul de calcul al impozitului pe profit, se reține că societatea a calculat un impozit pe profit ca fiind stabilit suplimentar, în mod eronat de către echipa de inspecție fiscală, astfel:

- Aferent veniturilor din dobânzi bancare stabilite de inspecția fiscală în cuantum de .X. lei un impozit în suma de .X. lei (pag.13, 16 din anexa F la contestație)

- Aferent veniturilor din dobânzi aferente imprumuturilor acordate persoanelor juridice afiliate stabilite de inspecția fiscală în cuantum de .X. lei un impozit în suma de .X. lei. (pag.13, 19 din anexa F la contestație)

Or, aceste sume calculate de către societate ca fiind impozit pe profit stabilit în plus nu pot fi reținute ca fiind corecte, întrucât:

- veniturile din dobânzi bancare stabilite de inspecția fiscală ca fiind aferente desfășurării de activități în afara zonei defavorizate (.X.) în cuantum total de .X. lei au fost determinate de echipa de inspecție fiscală ca fiind venituri aferente desfășurării de activități din afara zonei (și implicit impozabile) prin aplicarea ponderii rezultate în urma inspecției fiscale și a reintregit veniturile în mod corespunzător. Modul de fundamentare al acestei sume se reflectă în anexele 42, 45, 61, 64, 71, 74, 87 și 90 la RIF unde se poate observa că suma totală înregistrată de societate în contul .X. “venituri din dobânzi” pe perioada 2007-2010 este de .X. lei, reprezentând venituri din dobânzi bonificate aferente întregii activități desfășurate de societate (atât în zona defavorizată – .X. cât și în afara zonei defavorizate – .X.).

- Veniturile din dobânzi aferente imprumuturilor acordate persoanelor juridice afiliate stabilite de inspecția fiscală în cuantum total de .X. lei pentru perioada 2006-2011 (anexele nr.35,44,63,73,89,103 la RIF) sunt venituri impozabile.

2. cu privire la veniturile realizate din variația stocurilor (cont .X.) luate în calcul pentru determinarea ponderii veniturilor din afara zonei defavorizate, se reține că tratamentul fiscal al veniturilor aferente activitatilor desfășurate în afara zonei defavorizate este reglementat prin H.G. nr.728/2001 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea O.U.G. nr.24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, cu modificările ulterioare, care, la art. 9 (2) și (3), precizează următoarele:

“(2) Societățile comerciale menționate la alin.1) nu beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit pentru profitul rezultat din efectuarea operațiunilor de lichidare a investiției, conform legii, pentru profitul obținut din vânzarea de active corporale și necorporale, câștigurile realizate din investiții financiare, profitul obținut din desfășurarea de activități în afara zonei defavorizate, precum și pentru cel rezultat din desfășurarea de activități în alte domenii decât cele de interes pentru zonele defavorizate, declarate potrivit legii.

(3) Partea din profitul impozabil, aferentă fiecărei operațiuni/activități prevăzute la alineatul precedent, este cea care corespunde ponderii veniturilor obținute din aceste operațiuni/activități în volumul total al veniturilor.”

Potrivit actului normativ citat, începând cu data de 15 august 2001, data intrării în vigoare a H.G. nr.728/2001, profitul aferent fiecărei operațiuni/activități desfășurate în domeniul de interes în zona defavorizată și în alte domenii decât cele de interes pentru zonele defavorizate, se determină în funcție de ponderea veniturilor obținute din aceste operațiuni/activități în volumul total al veniturilor.

Prin contestație societatea solicită recalcularea ponderii veniturilor obținute în afara zonei defavorizate din total venituri realizate de societate având în vedere că “organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că nu tot soldul contului .X. "Venituri din variația stocurilor" care se transfera în contul .X. "Profit și pierdere", este efectiv aferent variației de stoc, o parte a acestuia fiind aferent produselor transferate și vândute prin magazinele proprii (cont .X.), veniturile din vânzarea mărfurilor cu amănuntul fiind (în mod eronat) luate integral în calculul ponderii veniturilor din afara zonei defavorizate. Cu alte cuvinte organele de inspecție consideră eronat ca tot soldul contului .X. Venituri din variația stocului trebuie incluse în veniturile impozabile, deși o parte din aceste venituri (mai precis cele de la .X.) au fost deja eliminate din veniturile scutite.”

Conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014, la capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul, la pct.G sunt reținute aceleași precizări din contestație și au făcut obiectul punctului de vedere formulat și prezentat de societate în urma discuției finale privind constatările fiscale și a

fost luat in considerare de catre organele de inspectie fiscala la determinarea constatarilor fiscale privind impozitul pe profit (anexele nr. 50, 65, 75 si 91 la RIF), respectiv ca urmare prezentarii de catre SC .X. de informatii si inscrieri clare, au fost corectate la calculul profitului impozabil datorat de societate veniturile inregistrate in soldul contului .X.”Venituri din variatia stocurilor” fiind determinata si recalculata ponderea veniturilor din afara zonei defavorizate, fapt confirmat și de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./23.12.2014.

In ceea ce priveste venitul inregistrat de SC .X. din vanzarea de marfuri – cont .X. din productie proprie, se reține ca aceste venituri nu au fost evidentiatae distinct de catre SC .X. – aspect ce este prezentat si in cuprinsul RIF-ului la capitolul privind modul de calcul al profitului impozabil.

Mai mult, pe tot parcursul inspectiei fiscale, cât și la contestație SC .X. nu a pus la dispozitie transferurile de produse finite si semifabricate efectuate intre gestiuni pana la concurenta rulajelor totale, astfel incat sa poata fi determinat in mod clar rulajul productiei realizate strict in zona defavorizata.

În ceea ce privește monografia contabila prezentată aferentă anului 2009 cu referire la conturile .X., .X., .X. și .X., se reține că aceasta cuprinde un rulaj total, inasa analitic situatia nu corespunde cu cea constatată de organele de inspectie fiscala în timpul inspectiei fiscale, în condițiile în care contestatoarea deține peste 260 de analitice (doar pentru cont .X. “Produse finite” si .X. ” Semifabricate”), prin care se transfera zilnic din contul de produse finite si semifabricate in conturi de gestiuni -reprezentand agenti de vanzari- precum si faptul ca aceleasi produse se reintorc in repetate randuri in gestiuni intermediare “probabil initiale” in cantitati diferite sau chiar se transforma din nou in materie prima, denaturand astfel rulajele.

De asemenea, SC .X. nu justifica pe loturi de produse, cantitati si preturi, respectivele transferuri astfel incat numai productia realizata in zona defavorizata sa fie reflectata in cont de marfa aferent zonei defavorizate scutite de impozit, fapt pentru care organele de soluționare a contestației nu considera aceste venituri ca elemente suplimentare in vederea recalcularii profitului impozabil.

Astfel, organul de solutionare retine că organele de inspectie fiscală au luat în calculul veniturilor din afara zonei defavorizate tot rulajul contului .X. “Venituri din vanzare marfuri”, societatea neaducând dovezi din care să rezulte o situație contrară decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, suma de .X. lei calculata de societate și regăsită la pag. 1 a anexei F din contestatie si considerata impozit pe profit stabilit in plus de organele de inspectie fiscala, nu are fundament legal.

În ceea ce privește faptul ca „*au fost constatate erori de calcul*” privitor la modul de calcul al impozitului pe profit stabilit suplimentar conform Deciziei nr. F-MC .X./22.10.2014 si RIF, in speta ca sunt „diferente nededuse” in cuantum de .X. lei „*conform anexelor 61, 87, 71, 101, 42 la RIF*”, organul de solutionare reține ca sumele deduse la inspectia fiscală reprezentand contributiile sociale datorate de anagajator stabilite suplimentar in urma inspectiei fiscale si sumele reprezentand salarii detasati stabilite (sume brute) in urma inspectiei in cuantum total de .X. lei (.X. lei + .X. lei) sunt stabilite corect, iar contestatara nu prezinta modul de calcul – respectiv din ce se compune suma de .X. lei, suma incadrată de contestatara în categoria „*diferentelor nededuse*”.

Astfel, organul de soluționare reține că:

- solicitarea contestatarei privind anulara/contestarea impozitului pe profit calculat in plus în suma de .X. lei – dobanzi bancare si accesorii aferente in suma de .X. lei – pag. 13,16,17,18 din anexa F la contestatie si .X. lei – dobanzi afiliati si accesorii aferente in suma de .X. lei – pag. 13, 19, 20 și 21, aferent veniturilor din dobanzi bancare stabilite de inspectia fiscala in cuantum de .X. lei, veniturilor din dobanzi aferente imprumuturilor acordate persoanelor juridice afiliate stabilite de inspectia fiscala in cuantum de .X. lei, și veniturilor din despăgubiri, amenzi și penalități în sumă de .X. lei, și

- solicitarea contestatarei privind anulara/contestarea impozitului pe profit calculat in plus în sumă de .X. lei, sunt lipsite atat de temei legal cat si de fundament matematic, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de SC .X. ca neîntemeiată și nemotivată, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a și lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor reprezentând prestări servicii, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilitatii cheltuielilor facturate de prestatorii SC .X. SRL, SC .X. COM SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, PFA .X., în condițiile în care societatea nu justifică cu documente prevăzute de lege prestarea/realizarea efectivă a serviciilor.

În fapt, în perioada ianuarie 2006-decembrie 2011 SC .X. inregistreaza in debitul contului .X. "Cheltuieli diverse cu servicii executate de terti" suma de .X. lei reprezentând prestări servicii facturate de diverse societăți (SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, PFA .X., SC .X. SRL), în fapt, comisioane vânzări pentru care societatea nu a prezentat documente justificative de natura sa ateste prestarea efectiva a acestor servicii, nefiind respectate prevederile art.19 alin.(1) si alin.(6), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, art. 21 alin. 1 și alin.4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, prevede:

"(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, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte(...)"

Începând cu data de 01.01.2007, art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 a fost modificat, după cum urmează:

"m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte."

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și sunt justificate pe baza de contracte încheiate cu furnizorii acestor servicii.

De asemenea, prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2006-2007, stipulează :

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, 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."*

Începând cu data de 01.01.2008, pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost modificat după cum urmează:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. (...)"*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care îndeplinesc cumulativ mai multe condiții, respectiv societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract scris în care să se precizeze serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că SC .X. în calitate de beneficiar, a încheiat o serie de contracte de prestări servicii, cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, PFA .X., SC .X. SRL pentru care a prezentat următoarele documente:

a) In ceea ce privește relația cu SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SA a pus la dispoziție următoarele documente:

- Contractul de prestari servicii din data de 09.01.2006 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de prestator si SC .X. in calitate de beneficiar;

- Contractul de prestari servicii nr.25/01.01.2008 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de prestator si SC .X. in calitate de beneficiar pe perioada ianuarie 2008-decembrie 2008;

- Anexele la facturile emise de SC .X. SRL pe perioada ianuarie 2008-decembrie 2008 ;

- Contract de prestari servicii din data de 03.08.2009 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de prestator si SC .X. in calitate de beneficiar pe perioada 03.08.2009-31.12.2009;

- Anexele la facturile emise de SC .X. SRL pe perioada septembrie 2009-decembrie 2009;

- O fila "IN ALB" semnata si stampilata de societatea .X. SRL;

- Contract de prestari servicii din data de 04.01.2010 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de prestator si SC .X. in calitate de beneficiar pe perioada 04.01.2010-31.12.2010;

- Anexele la facturile emise de SC .X. SRL pe perioada ianuarie 2010-decembrie 2010;

- Contract de prestari servicii nr.7 din data de 01.01.2011 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de prestator si SC .X. in calitate de beneficiar pe perioada 01.01.2011-31.12.2011;

- Act aditional din data de 01.02.2011 la contractul de prestari servicii nr.7 din data de 01.01.2011;

- Anexele la facturile emise de SC .X. SRL pe perioada ianuarie 2011-decembrie 2011;

- Chestionare sub antetul societatii .X. SRL si completate de diverse societati comerciale (diversi clienti ai SC .X. din zona .X.: .X., .X., .X., .X., etc);

- Liste lunare cu potentiali clienti.

b) In ceea ce privește relația cu SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SA a pus la dispoziție următoarele documente:

- un document numit "*Sumar justificari cu prestari servicii facturate de SC .X. SRL*" semnat de societatea .X. prin care se arata următoarele: "*colaborarea cu .X. SRL a contribuit substantial la dezvoltarea pietei de desfacere a produselor noastre, atat la nivel de .X. cat si pe toata tara. .X. srl a adus in portofoliul firmei noastre un numar semnificativ de clienti conform anexelor, a produs produse noi de fabricatie care prin volumul lor au crescut cifra de afaceri a firmei noastre si respectiv a veniturilor, a dezvoltat zona astfel incat ne-am consolidat pozitia si am urcat pe primele locuri in tara la*

nivel de .X., zona cu concurența cea mai mare pe piața mezelurilor, ne-a transmis din teren zilnic informații cu privire la produsele și evoluția firmelor concurente, astfel încât să ținem pasul cu noutățile din domeniul nostru de activitate și cu cerințele pieței”;

- Grafic vânzări depozit .X. pentru anul 2007 – extras din evidențele SC .X. ;

- Lista cu produse noi vândute în 2007 pe zona .X. – întocmită de SC .X. (semnată de directorul general adjunct al SC .X. – d-na .X.);

- Liste clienți noi 2007 și 2008 – cu mențiunea “aduși de .X. SRL” ;

- contract de prestări servicii nr.29/01.01.2008 încheiat între SC .X. SRL în calitate de prestator și SC .X. în calitate de beneficiar.

c) În ceea ce privește relația cu SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SA a pus la dispoziție următoarele documente:

- Contract nr.4/01.11.2007 încheiat între SC .X. COM SRL în calitate de prestator și SC .X. în calitate de beneficiar, contract încheiat pe o perioadă de 1 an cu începere de la data de 01.11.2007;

- Contract de prestări servicii nr.455/01.02.2008 încheiat între SC .X. SRL în calitate de prestator și SC .X. în calitate de beneficiar, contract încheiat pe o perioadă de 11 luni cu începere din data de 01.02.2008;

- O listă cu titulatura de “*clienți noi 2008 .X. aduși de .X. SRL*” cuprinzând denumiri de societăți comerciale, listă nesemnată de prestator.

d) În ceea ce privește relația cu SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SA a pus la dispoziție următoarele documente:

- contract nr. .X./29.10.2008 încheiat între SC .X. în calitate de prestator și SC .X. în calitate de beneficiar pe perioada 01.11.2008-31.12.2008;

- anexele la facturile nr..X./30.11.2008, nr..X./30.11.2008, nr..X./31.12.2008 și nr..X./31.12.2008 emise de SC .X. SRL către SC .X. pe perioada noiembrie 2008-decembrie 2008 ;

- act adițional nr. .X./01.01.2009 la contractul nr..X./29.10.2008 prin care se prelungește valabilitatea contractului până la data de 31.12.2009 în aceleași condiții;

- act adițional nr..X./01.08.2009 la contractul nr..X./29.10.2008 prin care încetează la data de 01.08.2009 contractul menționat;

- anexele la facturile emise de SC .X. SRL pe perioada ianuarie 2009-iulie 2009;

- chestionare întocmite de societatea .X. SRL și completate de diverse societăți comerciale (diversi clienți ai SC .X.);

- liste lunare cu potențiali clienți.

e) În ceea ce privește relația cu SC .X. SRL .X., organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SA a pus la dispoziție următoarele documente:

- Contract de prestari servicii nr..X./01.02.2008 incheiat intre SC .X. SRL in calitate de prestator si SC .X. in calitate de beneficiar pe perioada 01.02.2008-31.12.2008;

- Liste cu clienti noi pe perioada martie 2008-decembrie 2008, liste nesemnate de prestator.

f) In ceea ce privește relația cu PFA .X., organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SA a pus la dispozitie urmatoarele documente:

- Contract de prestari servicii nr..X./01.07.2009 incheiat intre .X. PFA in calitate de prestator si SC .X. in calitate de beneficiar pe perioada 01.07.2009-31.12.2009;

- documentul numit *“justificare cheltuieli de prestari servicii cu PF .X.”* semnat de societatea .X. prin care se arata ca: *“In urma colaborarii cu PF .X., societatea noastra a inregistrat venituri prin: - marirea volumului de vanzari pe zona .X.(...),- cresterea numarului de clienti pe zona respectiva (...), largirea zonei de desfacere prin intrarea pe piete noi (...), diversificarea gamei de produse comercializate in aceasta zona, a intermediat incheierea de contracte noi cu clientii nostril pe volume mai mari ridicand gradul de incredere in calitatea produselor noastre prin tactici si metode de vanzari pe care le avea din experienta ce a dobandit-o in domeniul comercializarii carniil (...), (...), un beneficiu important adus firmei este contractul incheiat cu firma .X., (...). In urma incheierii contractelor de colaborare cu aceasta firma, am realizat venituri substantiale si in anii urmatori (...)”*;

- documentul reprezentand evolutia cifrei de afaceri pe zona .X. semnat de societatea .X. ;

- Liste lunare cuprinzand clienti noi 2009 semnate de societatea .X.;

- Un grafic reprezentand cantitatea totala de produse din carne vanduta de SC .X. prin intermediul depozitului .X..

g) In ceea ce privește relație cu SC .X. SRL organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SA a pus la dispozitie urmatoarele documente:

- Factura nr..X./03.11.2010 emisa de SC .X. SRL;

- Certificat de inregistrare in scopuri de TVA apartinand SC .X. SRL;

- Certificat de inregistrare la Oficiul National al Registrului Comertului eliberat in data de 26.10.2010 apartinand SC .X. SRL.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

a) în ceea ce privește relație comercială cu SC .X. SRL, se reține că:

- SC .X. a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala chestionare completate de diversi clienti ai SC .X., fără ca informatiile continute in cuprinsul acestora să fie prelucrate, sintetizate si tratate in cuprinsul unui raport de activitate din care sa rezulte in mod clar realizarea obiectivelor

astfel cum ele au fost formulate în cuprinsul contractului încheiat între parti precum și persoana din cadrul SC .X. SRL care a efectuat aceste prestari.

- conform prevederilor contractuale: *“Lunar, până la data de 10, prestatorul va depune un raport care cuprinde:*

Toate vanzarile de produse din carne, facute în luna anterioara prin punctul de lucru .X. al SC .X. către clientii adusi și mentinuti de el. Incasarile facute în luna anterioara prin punctul de lucru .X. al SC .X. de la clientii adusi și mentinuti de el, defalcate pe zile, adică incasari în termen de 35 de zile de la data livrării și incasari peste termenul de 35 zile de la data livrării și soldurile depasite din luna anterioara.

Comisionul se va calcula numai după aprobarea raportului de către beneficiar. Cuantumul comisionului este de până la .X. din valoarea vanzarilor din luna pentru care se plateste comisionul , facute prin punctul de lucru .X. către clientii identificati și mentinuti de prestator și confirmati de beneficiar...”

- în cuprinsul listelor lunare cu potentiali clienti – întocmite de SC .X. SRL - sunt înscrise societati care detineau anterior calitatea de clienti ai SC .X. (exemplu: SC .X. SRL (CUI.X.) apare înscrisa pe lista ca potential client determinat pentru luna septembrie 2006 însa aceasta societate apare ca si client anterior acestui moment – achizitioneaza de la SC .X. înca din luna aprilie 2006 – exemplu factura nr. .X./14.04.2006 emisa de SC .X. către SC .X. SRL, factura nr. .X./28.04.2006 emisa de SC .X. către SC .X. SRL și exemplele pot continua și pentru perioada urmatoare)

- în ceea ce privește anexele la facturile emise de SC .X. SRL pe perioada ianuarie 2008-decembrie 2011, se reține că acestea sunt doar o transpunere scriptica a datelor înscrise pe facturi.

- mai mult, baza de calcul a comisionului facturat de prestator o reprezinta valoarea totala a vanzarilor realizate prin punctul de lucru și depaseste valoarea vanzarilor către clientii identificati (nou adusi) și mentinuti de prestator așa cum prevede contractul încheiat între parti.

b) în ceea ce privește relație comercială cu SC .X. SRL, organul de soluționare reține:

- atasat facturilor emise de SC .X. SRL către SC .X. pe perioada octombrie 2006-decembrie 2007 nu se regaseste Contractul încheiat între parti și nici un raport privind activitatea desfășurata, raport de activitate din care să rezulte efectiv în ce au constatat aceste servicii, cine anume a fost persoana din cadrul SC .X. SRL care le-a prestat și/sau alte documente relevante;

- pentru prestarile de serviciu înregistrate de SC .X. de la SC .X. SRL pe perioada 2007 nu s-a pus la dispoziția organelor de inspectie fiscala și nici la dosarul cauzei contractul încheiat în acest sens;

- SC .X. SRL nu declara prin intermediul Declaratilor informative privind livrarile/achizitiile/prestarile (cod .X.) la nivel national tranzactiile inregistrate cu SC .X. in anul 2007 – aspect rezultat conform situatiei neconcordantelor transmise de catre Serviciul de schimb de informatii din cadrul DGAMC;

- documentele puse la dispozitie in vederea justificarii realizarii efective a acestor prestari au fost elaborate de SC .X. si nu de prestatorul SC .X. SRL;

- la art. 3 din contractul sus mentionat se precizeaza ca: *“Lunar, pana la data de 10, prestatorul va depune un raport care cuprinde:*

Toate vanzarile de produse din carne, facute in luna anterioara prin punctul de lucru .X. al SC .X. catre clientii adusi si mentinuti de el.

Incasarile facute in luna anterioara prin punctul de lucru .X. al SC .X. de la clientii adusi si mentinuti de el, defalcate pe zile, adica incasari in termen de 35 de zile de la data livrarii si incasari peste termenul de 35 zile de la data livrarii si soldurile depasite din luna anterioara.

Comisionul se va calcula numai dupa aprobarea raportului de catre beneficiar. Cuantumul comisionului este de pana la 1,16% din valoarea vanzarilor din luna pentru care se plateste comisionul, facute prin punctul de lucru .X. catre clientii identificati si mentinuti de prestator si confirmati de beneficiar (...);

- din analiza listelor cu clientii noi prezentate de SC .X. cu mentiunea *“adusi de .X. SRL”* s-au identificat o serie de societati care detineau anterior anului 2008 calitatea de clienti ai SC .X., de exemplu: SC .X. SRL – apare pe lista ca nou adus in anul 2008 insa se regaseste conform evidentelor SC .X. ca si client inregistrat in decembrie 2007 in gestiunea “74” .X., in mod similar apar si societatile .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. AF, .X. SRL, iar exemplele pot continua;

- la fel se regasesc si urmasorii clienti inregistrati in gestiunea 74 a societatii SC .X. in luna octombrie 2007 si inscrisi pe listele cu clienti noi in anul 2008: SC .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, si exemplele pot continua;

- atasat facturilor emise de SC .X. SRL catre SC .X. pe perioada ianuarie 2008-decembrie 2008 nu se regaseste nici un raport privind activitatea desfasurata de aceasta societate din care sa rezulte in ce anume au constat aceste servicii, determinarea tarifelor practicate, cine anume a fost persoana din cadrul SC .X. SRL care a prestat serviciile, etc;

- documentele puse la dispozitie in vederea justificarii realizarii efective a acestor prestari au fost elaborate de SC .X. si nu de prestatorul SC .X. SRL;

- pentru zona .X. societatea a incheiat si contractul nr. .X./01.11.2007 cu SC .X. COM SRL in calitate de prestator si SC .X. in calitate de beneficiar, contract incheiat pe o perioada de 1 an cu incepere de la data de 01.11.2007 si pana la 01.11.2008, contract prin care “SC .X. COM SRL se obliga sa asigure si sa largeasca piata de desfacere a SC .X., din zona .X.ului,

activitate pentru care beneficiarul ii va plati un comision”, comision ce a fost dealfel facturat si achitat. Astfel, cele doua societati prestatoare se suprapun in desfasurarea activitatilor pe zona .X. cuprinse in contractele incheiate cu SC .X..

- mai mult, baza de calcul a comisionului facturat de prestator o reprezinta valoarea totala a vanzarilor realizate prin punctul de lucru si nu doar valoarea vanzarilor catre clientii identificati si mentinuti de prestator asa cum prevede contractul incheiat intre parti.

c) în ceea ce privește relație comercială cu SC .X. SRL, organul de soluționare reține:

- pentru prestarile de servicii inregistrate de catre SC .X. de la SC .X. SRL in luna decembrie 2007, societatea nu pune la dispozitie documente justificative de natura sa ateste prestarea efectiva a acestor servicii (raport privind activitatea desfasurata de aceasta societate din care sa rezulte in ce anume au constat aceste servicii, determinarea tarifelor practicate, cine anume a fost persoana din cadrul SC .X. SRL care a prestat serviciile, etc)

- cele doua contracte prezentate de catre societate se suprapun ca si perioada calendaristica;

- conform art. 3 din contractele sus mentionate *“comisionul va fi platit lunar prestatorului pana la data de 15 a fiecărei luni pentru luna anterioara. Cuantumul comisionului este de pana la .X. din valoarea vanzarilor facute in luna pentru care se plateste comisionul, catre clientii adusi si mentinuti de prestator. Pentru aceasta prestatorul se obliga sa tina o evidenta stricta a clientilor – cumparatori ai produselor “.X.” adusi si mentinuti de el.(...)”* si respectiv *“Lunar, pana la data de 10, prestatorul va depune un raport care cuprinde:*

Toate vanzarile de produse din carne, facute in luna anterioara prin punctul de lucru .X. al SC .X. catre clientii adusi si mentinuti de el.

Incasarile facute in luna anterioara prin punctul de lucru .X. al SC .X. de la clientii adusi si mentinuti de el, defalcate pe zile, adica incasari in termen de 35 de zile de la data livrării si incasari peste termenul de 35 zile de la data livrării si soldurile depasite din luna anterioara.

Comisionul se va calcula numai dupa aprobarea raportului de catre beneficiar Cuantumul comisionului este de pana la .X. din valoarea vanzarilor din luna pentru care se plateste comisionul , facute prin punctul de lucru .X. catre clientii identificati si mentinuti de prestator si confirmati de beneficiar. (...).”

- de asemenea, una dintre obligatiile prestatorului – conform art 5 *“Obligatiile partilor”* – era *“sa depuna raportul lunar”*.

- în listele puse la dispozitie de catre SC .X. cu mentiunea *“clienti noi 2008 .X. adusi de .X. SRL”* apar inscise societati care detineau anterior

perioadei 2008 aceasta calitate, cum ar fi de exemplu: SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SRL (clienti inregistrati in evidentele SC .X. in gestiunea 53 inca din luna octombrie 2007 si urmatoarele), SC .X. SRL, SC .X., SC .X. SRL (inregistrate ca si clienti in evidentele SC .X. in gestiunea 74 inca din luna octombrie 2007 si urmatoarele).

- mai mult, baza de calcul a comisionului facturat de prestator o reprezinta valoarea totala a vanzarilor realizate prin punctul de lucru si nu doar valoarea vanzarilor catre clientii identificati si mentinuti de prestator asa cum prevede contractul incheiat intre parti.

d) în ceea ce privește relație comercială cu SC .X. SRL, organul de soluționare reține:

- conform art. 3 din Contract nr. .X./29.10.2008 incheiat între SC .X. în calitate de prestator și SC .X. în calitate de beneficiar pe perioada 01.11.2008-31.12.2008: *“Lunar, până la data de 10, prestatorul va depune un raport care cuprinde:*

Toate vanzarile de produse din carne, facute in luna anterioara prin punctul de lucru .X. al SC .X. catre clientii adusi si mentinuti de el.

Incasarile facute in luna anterioara prin punctul de lucru .X. al SC .X. de la clientii adusi si mentinuti de el, defalcate pe zile, adica incasari in termen de 35 de zile de la data livrării și incasari peste termenul de 35 zile de la data livrării și soldurile depasite din luna anterioara.

Comisionul se va calcula numai dupa aprobarea raportului de catre beneficiar. Cuantumul comisionului este de pana la .X. din valoarea vanzarilor din luna pentru care se plateste comisionul, facute prin punctul de lucru .X. catre clientii identificati si mentinuti de prestator si confirmati de beneficiar. (...).”

- anexele la facturile nr..X./30.11.2008, nr..X./30.11.2008, nr..X./31.12.2008 și nr..X./31.12.2008 emise de SC .X. SRL către SC .X. pe perioada noiembrie 2008-decembrie 2008 sunt doar o transpunere scriptica a datelor inregistrate pe facturi;

- anexele la facturile emise de SC .X. SRL pe perioada ianuarie 2009-iulie 2009 sunt doar o transpunere scriptica a datelor inregistrate pe facturi –și sunt stampilate și semnate de o alta societate și anume SC .X. SRL;

- conform art.2 din actul aditional nr..X./01.01.2009 rezulta ca *“beneficiarul atrage atentia prestatorului sa respecte art. 3 din contract și sa prezinte lunar raportul. Fara acest raport factura nu este valabila.”*

- baza de calcul a comisionului facturat de prestator o reprezinta valoarea totala a vanzarilor realizate prin punctul de lucru și nu doar valoarea vanzarilor către clientii identificati și mentinuti de prestator așa cum prevede contractul incheiat între parti.

e) în ceea ce privește relație comercială cu SC .X. SRL .X., organul de soluționare reține:

- liste cu clienți noi pe perioada martie 2008-decembrie 2008, liste nesemnate de prestator,

- art. 3 din Contract de prestări servicii nr. .X./01.02.2008 încheiat între SC .X. SRL în calitate de prestator și SC .X. în calitate de beneficiar pe perioada 01.02.2008-31.12.2008 precizează ca: *“Lunar, până la data de 10, prestatorul va depune un raport cu toate vânzarile făcute în luna anterioară prin punctul de lucru .X. al SC .X. către clienții aduși și menținuți de el. Comisionul se va calcula numai după aprobarea raportului de către beneficiar. Cuantumul comisionului este de până la 1% din valoarea vânzărilor din luna pentru care se plătește comisionul, făcute prin punctul de lucru .X. către clienții identificați și menținuți de prestator și confirmați de beneficiar (...);”*

- una dintre obligațiile prestatorului – conform art 5 *“Obligațiile partilor”* – era *“sa depuna raportul lunar”*.

- în cuprinsul listelor cu clienți noi aduși de SC .X. SRL se regăsesc societăți care dețineau anterior perioadei 2008 această calitate, cum ar fi de exemplu: SC .X. SRL – client în octombrie 2007 și decembrie 2007, înscrisă în evidențele SC .X. în gestiunea “72” .X., SC .X. SRL – client în decembrie 2007 înscris în evidențele SC .X. în gestiunea “72” .X., etc,

- baza de calcul a comisionului facturat de prestator o reprezintă valoarea totală a vânzărilor realizate prin punctul de lucru și nu doar valoarea vânzărilor către clienții identificați și menținuți de prestator așa cum prevede contractul încheiat între părți,

- pentru justificarea prestatărilor înregistrate de SC .X. de la societatea .X. SRL pe perioada ianuarie 2009-septembrie 2009 societatea nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală nici un alt document justificativ.

SC .X. nu a prezentat echipei de inspecție fiscală nici un raport care să cuprindă aspectele prezentate anterior, raport cu caracter obligatoriu atât din punct de vedere contractual cât și din punct de vedere fiscal și financiar în vederea justificării înregistrării și plății acestor comisioane facturate de SC .X. SRL.

f) în ceea ce privește relație comercială cu PFA .X., organul de soluționare reține:

- conform art. 3 din contractul de prestări servicii nr..X./01.07.2009 încheiat între .X. PFA în calitate de prestator și SC .X. în calitate de beneficiar pe perioada 01.07.2009-31.12.2009: *“Lunar, până la data de 10, prestatorul va depune un raport care cuprinde:*

- Toate vânzarile de produse din carne, făcute în luna anterioară prin punctul de lucru .X. al SC .X. către clienții aduși și menținuți de el.*

Incasarile facute in luna anterioara prin punctul de lucru .X. al SC .X. de la clientii adusi si mentinuti de el, defalcate pe zile, adica incasari in termen de 35 de zile de la data livrarii si incasari peste termenul de 35 zile de la data livrarii si soldurile depasite din luna anterioara.

Comisionul se va calcula numai dupa aprobarea raportului de catre beneficiar.

Cuquantumul comisionului este de pana la .X. din valoarea vanzarilor din luna pentru care se plateste comisionul, facute prin punctul de lucru .X. catre clientii identificati si mentinuti de prestator si confirmati de beneficiar”

- raportul de activitate atasat facturilor emise de prestator cuprinde valoarea totala a vanzarilor realizate prin punctul de lucru .X. al SC .X. si nu se refera punctual la cele prevazute in contract, asa cum sunt enumerate anterior si anume strict la valoarea vanzarilor catre clientii nou adusi si mentinuti, valoarea incasarilor de la acesti clienti si totodata nu este aprobat de beneficiarul SC .X.. De asemenea, s-a constatat ca valoarea vanzarilor la care s-a calculat comisionul nu numai ca este majorata cu valoarea vanzarilor efectuate catre clienti mai vechi ai SC .X. (existenti inainte de perfectarea contractului cu PF .X.) ci depaseste in lunile iulie 2009, august 2009 si septembrie 2009 inclusiv valoarea vanzarilor totale inregistrate de SC .X. prin punctul de lucru .X. – fapt ce rezulta din rapoartele atasate facturilor emise.

- facturile emise de PF .X. in perioada iunie 2009-iulie 2009 catre SC .X. se refera la vanzarile realizate pe perioada mai 2009-iunie 2009 iar aceasta perioada nu a fost perfectata contractual, respectiv nu se regaseste in cuprinsul contractului de prestari servicii nr. .X./01.07.2009 anterior aminitit, contract incheiat pentru perioada iulie 2009-decembrie 2009. Mai mult, in acest context se cuvine mentionat faptul ca societatea PF .X. s-a infiintat conform certificatului de inregistrare in luna iunie 2009 –astfel incat prestarea de servicii aferenta lunii mai nu se poate justifica;

- referitor la afirmatiile societatii cu privire la *“marirea volumului de vanzari pe zona .X.”* aratam conform anexei nr. 80 la RIF un tabel comparativ privind evolutia vanzarilor prin punctul de lucru .X. al SC .X., folosind comparatia intre aceleasi perioade ale anilor 2008 si 2009 si nu pe global asa cum o prezinta societatea in graficul prezentat. Astfel, se poate observa ca cea mai mare crestere a vanzarilor prin intermediul acestui punct de lucru s-a realizat in perioada ianuarie 2009-iunie 2009, perioada in care PF .X. nu a prestat servicii catre SC .X.. Totodata, din cuprinsul aceluiasi tabel se poate observa ca procentul de evolutie a vanzarilor scade progresiv iar in trimestrul IV 2009 devine negativ, vanzarile scazand fata de aceeasi perioada a anului anterior.

- referitor la afirmatiile societatii cu privire la *“un beneficiu important adus firmei este contractul incheiat cu firma .X.”* aratam ca din verificarile efectuate asupra evidentelor societatii a rezultat faptul ca societatea .X. SRL detinea calitatea de client al SC .X. cu mult inainte de a se incheia contractul de prestari servicii cu PFA .X.: apare ca si client al SC .X. inregistrat in gestiunea “68” Depozit .X. inca din luna ianuarie 2009 fiindu-i emise facturile nr. .X.-.X. din data de 05.01.2009 in valoare totala de .X. lei.

g) în ceea ce privește relație comercială cu SC .X. SRL, organul de soluționare reține:

- SC .X. SRL nu declara prestarile de serviciu facturate catre SC .X. in semestrul II 2010 – asa cum rezulta din situatia neconcordantelor transmisa de Serviciul de schimb de informatii;

- atasat facturii emise de SC .X. SRL nu se regaseste nici un contract, raport, situatie de lucrari si/sau orice alt document justificativ de natura sa determine in ce au constat aceste prestari, tarifele practicate, cine a prestat lucrarile, etc.

Astfel, organul de solutionare reține că SC .X. nu a prezentat nici un raport care sa cuprinda aspectele reținute anterior, raport cu caracter obligatoriu atat din punct de vedere contractual cat si din punct de vedere fiscal si financiar in vederea justificarii inregistrarii si platii acestor comisioane facturate de societățile sus menționate.

Mai mult, se reține ca din insasi argumentele contestatarei rezulta ca in lipsa unui raport intocmit de prestator (obligatoriu atat din punct de vedere contractual cat si financiar :*“comisionul se va calcula numai dupa aprobarea raportului de catre beneficiar”*), iar probele aduse *„trebuie sa fie apte de a servi doua obiective: sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detalii pentru a permite aprecierea legăturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului si sa nu incarce excesiv cu sarcini administrative personalul contribuabilului si al prestatorului”* or, din cele de mai sus precum si din analiza „chestionarelor” prezentate (5 chestioanre anexa E) rezulta lipsa unor astfel de elemente, respectiv detalii privind baza de calcul a comisionului raportata la prevederile contractuale si chestionare a caror centralizare si analiza in vederea determinarii unor decizii manageriale pentru societatea beneficiara ar presupune o munca in plus pentru personalul beneficiarului.

Referitor la afirmatia contestatarei potrivit căreia *„nu se neaga realitatea prestărilor de servicii in cauza, ci faptul ca nu exista un raport de activitate conform cerințelor echipei de inspectie fiscala.”*, se reține că aceasta este total eronata intrucat nu organele de inspectie fiscala au stabilit ca la baza justificarii acestor prestari de servicii trebuie sa existe un raport de activitate

ci insusi legiuitorul prin formulare expresa: *„justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”* – pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Noțiunea de *„prestări de servicii”* are un sens strict, al unui raport juridic în care o parte are obligația *„de a face”*, în consecință, pentru orice prestare de servicii este necesară îndeplinirea condițiilor prescrise de lege.

Faptul că legea română, inclusiv Normele metodologice, nu fixează o lista exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate, se reține că forța probantă a documentelor justificative este prevăzută la art.64 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere” iar referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, se reține că potrivit art.65 din același act normativ:

“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, iar “organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Se reține că simpla prezentare a contractelor de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia și a unor anexe, chestionare cu activități generice nu este suficientă pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate.

Cele *„X. de chestionare puse la dispoziția echipei de inspectie fiscala in perioada desfasurarii controlului si cuprinse in 31 bibliorafturi”* sunt documente cu caracter general și care nu conțin elemente cerute imperativ de lege care să conducă la formarea convingerii organului de soluționare a contestației de o situație contrară față de cea constatată de organele de inspectie fiscală.

Referitor la afirmatia societatii ca *„documentele justificative prezentate de Societate in vederea demonstrării realității serviciilor prestate ar fi fost intocmite de personalul Societății, aceasta reprezintă o simpla constatare in condițiile in care organele fiscale nu precizează cine din personalul Societății ar fi avut atribuții de natura celor cu care Societatea a contractat respectivele servicii”* se retine că organele de inspectie fiscala au facut referire in cuprinsul

RIF-ului la faptul ca documentele justificative constand in liste potentiali clienti si Lista cu produse noi vandute in 2007 pe zona .X. au fost semnate de directorul general adjunct al SC .X. – d-na .X. – si nu de prestatorii in cauza. In acest context – avand la baza insasi afirmatia contestatrei din fraza de mai sus ca ar fi existat persoane din cadrul SC .X. cu *“atributii de natura celor cu care societatea a contractat respectivele servicii”* se reține ca in perioada in care au fost inregistrate si achitate de catre societate aceste servicii catre societatile in cauza, administratorii societatilor prestatoare au detinut in cadrul SC .X. functia de director vanzari avand in subordine toti agentii de vanzari ai SC .X. si avand atributii prin fisa postului care se suprapun cu obiectivele formulate in cuprinsul contractelor incheiate intre parti –spre exemplificare fisa postului domnului .X. –administrator al SC .X. SRL pana in anul 2011 si fisa postului .X. – administrator al SC .X. COM SRL – *“gasirea de noi clienti pentru vinderea produselor, persoana de legatura intre conducerea societatii si clienti, ...pastreaza legatura cu clientii pentru a se efectua plata marfii la timp, ...”*

Astfel, se reține faptul că societatea nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală și nici celor de soluționare a contestației, documente din care să rezulte că serviciile în cauză au fost prestate efectiv și s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor, termenilor și condițiilor stipulate în contractele încheiate cu prestatorii, respectiv documente care să cuprindă, cu relevanță pentru cauza de față, conținutul operațiunii, și datele cantitative și valorice aferente operațiunilor efectuate, condiție obligatorie impusă de lege pentru deducerea acestor cheltuieli.

În ceea ce privește argumentul contestatarii, respectiv contestarea sumei de .X. lei reprezentand impozit pe profit calculat suplimentar de organele de inspectie fiscala si a unor accesorii aferente calculate de societate de .X. lei, se rețin urmatoarele:

- textual societatea solicita deductibilitatea sumei de .X. lei, inasa din anexele prezentate de contestatară si asa cum rezulta si din continutul Deciziei de impunere F-MC .X./22.10.2014 si RIF-ului suma considerata de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil al societatii (reprezentand prestari servicii nejustificate) pe perioada 2006-2011 este de .X. lei.

- modul de calcul prezentat de catre contestatară drept calcul impozit pe profit aferent acestei sume nedeductibile (pag. 14 din anexa F la contestatie) si anume calculul sumei de .X. lei reprezentand *„impozit pe profit suplimentar stabilit de echipa de control”* nu se poate retine intrucat societatea a

determinat aceasta suma prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei reprezentand cheltuieli nedeductibile, aceasta in conditiile in care impozitul pe profit datorat de contestatară rezulta din aplicarea coeficientului de 16% la un profit impozabil determinat și ca urmare a faptului că societatea a beneficiat pe perioada 2006-2010 de scutire de impozit pe profit pentru profitul obtinut in zona defavorizata.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor de deplasare/diurnă acordate salariatului .X. in sumă de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile in care societatea nu a prezentat documente justificative întocmite conform prevederilor legale de natură să justifice deplasarea în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

În fapt, în perioada aprilie 2007-decembrie 2011 SC .X. a înregistrat prin debitul contului .X. "cheltuieli privind deplasare-diurne .X." suma de .X. lei (echivalent .X. euro) reprezentand cheltuieli de deplasare si diurna acordate salariatului .X. pentru deplasările in .X..

In vederea justificării acestor cheltuieli, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar deconturile întocmite de salariatul beneficiar, fara a atasa alte acte si documente justificative de natura sa justifice deplasarea in .X. in interesul realizării sarcinilor de serviciu (ordine de deplasare, bonuri combustibil, etc).

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit ca suma de .X. lei va fi tratata ca si cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil aferent sediului permanent din .X. al SC .X., fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.31 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12, pct.90 si 91 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, potrivit art.21 alin.4 lit.f) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, aplicabil în perioada de referință :

“(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”,

coroborate cu prevederile pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform cărora :

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

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

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

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

Totodată la art.31 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Dacă o persoana juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în România, cât și în statul

străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană, se deduce din impozitul pe profit ce se determină potrivit prevederilor prezentului titlu.

*(2) Deducerea pentru impozitele plătite către un stat străin într-un an fiscal nu poate depăși impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit prevăzute la art. 17 alin. (1) la profitul impozabil obținut în statul străin, **determinat în conformitate cu regulile prevăzute în prezentul titlu sau la venitul obținut din statul străin.***

- titlul II, pct. 90 și 91 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 90. În aplicarea prevederilor art. 31 alin. (1) din Codul fiscal, din punct de vedere fiscal, la sfârșitul anului fiscal, operațiunile efectuate prin intermediul unor sedii permanente din străinătate ale persoanelor juridice române, înregistrate în cursul perioadei în devize, respectiv veniturile, cheltuielile, alte sume impozabile sau deductibile, cât și impozitul plătit se convertesc în lei prin utilizarea unei medii a cursurilor de schimb valutare, comunicată de Banca Națională a României.

*91. O persoană juridică română care desfășoară activități printr-un sediu permanent într-un alt stat calculează profitul impozabil la nivelul întregii societăți, potrivit dispozițiilor capitolului II, titlul II din Codul fiscal. În scopul acordării creditului fiscal aferent unui sediu permanent **contribuabilul calculează profitul impozabil și impozitul pe profit aferente aceluși sediu permanent, în conformitate cu reglementările fiscale din România.***

Față de aceste prevederi legale se reține că persoana juridică care obține venituri dintr-un stat străin printr-un sediu permanent calculează profitul impozabil la nivelul întregii societăți conform reglementărilor fiscale din România.

În speță fiind vorba despre cheltuieli cu deplasarea și diurna, potrivit legislației fiscale din România acestea sunt deductibile dacă au la bază un document justificativ, potrivit legii, respectiv anexei nr.2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, potrivit cărora pentru delegare-detașare trebuie prezentate în mod obligatoriu ordinul de deplasare care trebuie să cuprindă următoarele elemente obligatorii:

“Ordin de deplasare (delegație - Cod .X.) care servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*

- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;

- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

[...]

5. 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; semnătura conducătorului unității; data;

- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura 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”.

Toate aceste dispoziții legale au fost menținute prin O.M.E.F nr..X./27.11.2008 privind documentele financiar-contabile, aplicabil de la 01.01.2009.

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările și diurnele în țară și străinătate dacă acestea au la bază documente justificative, respectiv **ordin de deplasare** care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare însoțit de documente care să justifice cheltuielile efectuate în timpul deplasării.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora cu documente legale și corect întocmite care să ateste că deplasările au fost efectuate cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Pe lângă condițiile de formă, legiuitorul a impus și îndeplinirea condițiilor de fond, respectiv deplasările să fie efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este

suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuie să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea nu a prezentat pentru justificarea deductibilității acestor cheltuieli nici documente justificative întocmite conform prevederilor legale anterior invocate și nici documente din care să reiasă că deplasările au fost efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

Susținerea contestatarei referitoare la existența ordinelor de deplasare care „*este documentul esential pentru recunoasterea la deducere a unor cheltuieli de deplasare*”, organul de soluționare reține că acest document este justificativ în condițiile în care conține toate elementele prevăzute de formular.

Or, contestatara prezinta în Anexa E doar prima pagina a formularului „*ordin de deplasare*” pentru angajatul .X. fără a prezenta documente din care sa rezulte cheltuielile în sumă de .X. lei efectuate de acesta cu ocazia deplasărilor în .X..

Astfel, afirmația societății conform căreia legea ar permite adaptarea formularului „*ordin de deplasare*” în funcție de necesitățile societății nu poate fi reținută deoarece adaptarea din punct de vedere al formatului în funcție de specific și necesitățile persoanelor, nu este prevăzută prin Legea contabilității nr.82/1991, ci formularul și modul de întocmire a ordinului de deplasare sunt expres prevăzute la poziția 26 din Nomenclatorul modele și norme de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor contabile, comune pe economie care nu au regim special de înseriere și numerotare, anexă la O.M.F.P. nr..X./2004 privind registrele și formularele financiar-contabile.

Având în vedere că societatea nu aduce în susținere argumente și documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu diurna, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.

De asemenea, organul de soluționare reține că sumele contestate de societate si considerate impozit pe profit stabilit in plus (pag 13 din anexa F la contestatie) si anume suma de .X. lei impreuna cu accesoriile aferente in

cuantum de .X. lei (pag 32 din anexa F la contestatie) sunt eronat stabilite de contestatară in contextul in care la calculul profitului impozabil al societatii trebuia sa se tina cont de ponderea veniturilor desfasurate de societate in afara zonei defavorizate in volumul total al veniturilor realizate.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Sa Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor reprezentând „prestari servicii”, "contravaloare comision", facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SRL în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost prestate și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada ianuarie 2007-decembrie 2011, SC .X. a dedus TVA in baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, și SC .X. SRL în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentand comisioane vanzari si/sau prestari servicii

Din verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala cu privire la aceste operatiuni a rezultat ca nu se poate determina daca aceste servicii au fost efectiv prestate si implicit nu se pot determina elementele necesare stabilirii bazei de calcul a comisionului facturat, fiind incidente prevederile art.145 alin.(1) alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.45 alin.4) lit.a) si b) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.65 alin.1 din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care SC .X. nu are dreptul la deducerea TVA in suma de .X. lei aferenta facturilor emise de societățile sus menționate.

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu anul 2007:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada verificată 01.01.2007-31.12.2009, prevede:

“(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);”

iar în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2010, prevede:

“(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Totodata, pct.46 (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în formă în vigoare începând cu data de 01.01.2010, precizeaza ca:

“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”

Prevederi similare sunt și în perioada 01.01.2009-31.12.2009,

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având

obligăția să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate art. 155 alin.(5) din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor și nici că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, așa cum s-a reținut și la Cap.III pct.2 din prezenta decizie, SC .X. nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală și nici celor de soluționare a contestației, documente din care să rezulte că serviciile în cauză au fost prestate efectiv și s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor, termenilor și condițiilor stipulate în contractele încheiate cu prestatorii, respectiv documente care să cuprindă, cu relevanță pentru cauza de față, conținutul operațiunii, și datele cantitative și valorice aferente operațiunilor efectuate, din care să rezulte natura serviciilor prestate, documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Argumentul contestatoarei cu privire la faptul că achizițiile de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei și, în consecință, taxa aferentă achiziției este deductibilă la calculul TVA, fapt demonstrat prin facturi, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este condiționat doar de existența facturilor, ci și de obligația ca societatea contestatoare să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere aspectele menționate, coroborate cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că "este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii", respectiv coroborat cu art.4 din Directiva 112/2006/CE care stipulează că autoritățile fiscale pot solicita dovezi obiective care să susțină intenția declarată a

persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Referitor la argumentul invocat de societate cu privire la aplicabilitatea pct.46 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, organul de soluționare reține că din contractele prezentate de societate încheiate cu prestatorii sus menționați se precizează în mod clar: „*Cuantumul comisionului este de pana la 1,5% din valoarea vanzarilor din luna pentru care se plateste comisionul, facute prin punctul de lucru ... catre clientii identificati si mentinuti de prestator si confirmati de beneficiar*” precum și “*fara acest raport factura nu este valabila*” fapt pentru care lipsa raportului și/sau a oricaror alte documente justificative care să ateste concret în ce constau elementele necesare calculării bazei de impunere a TVA descalifică operațiunea din punct de vedere al justificării dreptului de deducere al TVA.

Mai mult, lipsa elementelor de individualizare a acțiunii ce impunea calculul comisionului – în speta lipsa determinării bazei impozabile a TVA conform clauzelor contractuale, mențiunea “*prestari servicii*”, “*contravaloare comision*” este insuficientă pentru individualizarea serviciului prestat și pentru care se cere deducerea T.V.A., or prin raportare la dispozițiile legale sus menționate nu se poate stabili dacă serviciile respective au contribuit efectiv la realizarea de operațiuni taxabile.

În același sens este și Decizia nr..X./09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate, precum și prevederile legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de societățile sus menționate, în consecință, pentru acest capăt de cerere contestația SC .X. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând TVA.

5. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, TVA în suma de .X. lei, precum și impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente, stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, în suma de .X. lei cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației,

în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat impozit pe profit aferent diferențelor suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile, TVA în suma de .X. lei precum și impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente, stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, în suma de .X. lei, întrucât:

În anul 2006

- suma de .X. lei – reprezintă venituri neevidențiate în contabilitate aferente închirierii unui autovehicul (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.1, alin.3 din RIF).

În anul 2007

- suma de .X. lei – reprezintă venituri din producția de semifabricate obținute la fabrica de procesare .X. aferente lunilor august și septembrie 2007, (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.2, alin.5 din RIF) ;

- suma de .X. lei – reprezintă venituri din exploatare înregistrate prin intermediul contului .X. „Alte venituri din exploatare” și neluate în considerare la calculul profitului impozabil (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.2, alin.7 din RIF) ;

- suma de .X. lei – reprezintă neînregistrarea venitului amanat privind subvenții .X. pe măsura înregistrării în contabilitate a cheltuielilor aferente (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.2, alin.8 din RIF) ;

- suma de .X. lei – reprezintă înregistrarea pe cheltuieli a provizioanelor constituite asupra creanțelor neincasate în termen (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.2 alin.9 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezintă neevidențierea în contabilitate a unor venituri aferente închirierii unui autovehicul (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.2, alin.10 din RIF).

În anul 2008

- suma de .X. lei – reprezentând cheltuielile nedeductibile privind deducerea eronată din impozitul pe profit datorat a unor sume reprezentând cheltuieli cu donații acordate către diverse societăți comerciale/organizații politice și înregistrate în evidența contabilă de către societate prin intermediul debitului contului .X. „Donații și subvenții acordate”. (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.3, alin.5 din RIF) ;

- suma de .X. lei – reprezentând cheltuieli privind provizioanele constituite asupra creanțelor neincasate în termen și înregistrat în debitul contului .X. „Cheltuieli exploatare – provizioane depreciere active circulante” – provizioane pentru clienți și luate în considerare de SC .X. la calculul

profitului impozabil la nivelul sumei de .X. lei (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.3, alin.7 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand venituri din reducerea sau anulara provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.3, alin.8 din RIF).

În anul 2009

- suma de .X. lei – reprezentand venituri din vanzari active si alte venituri financiare tratate de agentul economic ca fiind aferente zonei defavorizate cu consecinta in determinarea eronata a ponderii veniturilor obtinute de societate in afara zonei defavorizate si implicit diminuarea nejustificata a profitului impozabil (cap. III, pct. III.1.2., subpunctul III.1.2.4, alin.4 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand cheltuieli cu donatii acordate catre diverse societati comerciale/organizatii politice, inregistrate de catre societate prin intermediul contului .X. “Donatii si subventii acordate”. (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.4, alin.5 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand venituri din reducerea sau anulara provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere inregistrate - prin intermediul contului .X. -venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.4, alin.7 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand cheltuieli nedeductibile cu amortizarea unor mijloace fixe care au fost achizitionate in alte scopuri decat in interesul activitatilor economice ale societatii (cap. III, pct.III.1.2, subpunctul III.1.2.4, alin.8 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand cheltuieli cu lucrari nefinalizate facturate ca si avansuri (cap. III, pct.III.1.2, subpunctul III.1.2.4, alin.9 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand cheltuieli nedeductibile privind prestari servicii facturate de catre SC .X. SRL (cap. III, pct.III.1.2, subpunctul III.1.2.4, alin.10 din RIF).

În anul 2010

- suma de .X. lei – reprezentand venituri inregistrate prin intermediul contului .X. “Alte venituri financiare” inasa, neluate in considerare la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2010 (cap. III, pct. III.1.2., subpunctul III.1.2.5, alin.4 in RIF) ;

- suma de .X. lei – reprezentand cheltuieli cu donatii acordate catre diverse societati comerciale/organizatii politice, inregistrate de catre societate prin intermediul debitului contului .X. “Donatii si subventii acordate”. (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.5, alin.5 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand cheltuieli nedeductibile cu amortizarea de mijloace fixe care au fost achizitionate in alte scopuri decat in interesul activitatilor economice ale societatii (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.5, alin 7 din RIF);

- suma de .X. lei –reprezentand cheltuieli nedeductibile privind achizitia unor bunuri (mocheta) in alt scop decat in interesul societatii (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.5, alin 8 din RIF);

- suma de .X. lei –reprezentand cheltuieli nedeductibile privind consumul de carburant aferent autovehiculelor supuse limitarilor speciale (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.5, alin 9 din RIF).

În anul 2011

- suma de .X. lei – reprezentand cheltuieli nedeductibile privind donatii acordate catre diverse societati comerciale/organizatii politice, inregistrate de catre societate prin intermediul debitului contului .X. “Donatii si subventii acordate”. (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.6, alin.2 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand cheltuieli nedeductibile cu amortizarea mijloacelor fixe care au fost achizitionate in alte scopuri decat in interesul activitatilor economice ale societatii (cap.III, pct.III.1.2, subpunctul III.1.2.6, alin 4 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand cheltuieli nedeductibile privind achizitia unor bunuri in alt scop decat in interesul societatii (cap. III, pct. III.1.2, subpunctul III.1.2.6, alin 5 din RIF).

Referitor la TVA stabilită suplimentar

- suma de .X. lei – reprezentand TVA fara drept de deducere aferent unor facturi, pentru care S.C. .X. S.R.L nu a prezentat originalul documentelor (cap. III, pct. III.2.3., subpunctul III.2.3.1, alin.1 din RIF) ;

- suma de .X. lei – reprezentand TVA fara drept de deducere aferenta unor facturi de achizitie care la rubrica “cumparator ” are inscrisa denumirea altei societati comerciale (cap. III, pct. III.2.3., subpunctul III.2.3.1, alin.2 din RIF) ;

- accesorii aferente debitului de .X. lei – reprezentand avansuri fara obiectiv achitate de catre S.C. .X. S.R.L. si stornate ulterior (exigibilitatea TVA) (cap. III, pct. III.2.3., subpunctul III.2.3.1, alin.4 din RIF);

- suma de .X. lei – reprezentand TVA fara drept de deducere aferenta achizitiei unor mijloace fixe(autoturism marca „Mybach, bazin apa, instalatii filtrare) (cap. III, pct. III.2.3., subpunctul III.2.3.2, alin.6 din RIF) ;

- suma de .X. lei – reprezentand TVA colectata aferenta unor venituri neevidentiate in contabilitate privind inchirieria unui autovehicul (cap. III, pct. III.2.3., subpunctul III.2.3.2, alin.1 din RIF) ;

- suma de .X. lei – reprezentand accesorii aferente TVA colectata cu intarziere si nu la data la care faptul generator a intervenit si taxa a devenit exigibila, aferenta facturilor de prestari servicii (recuperarea cheltuielilor efectuate cu depozitul frigorific) (cap. III, pct. III.2.3., subpunctul III.2.3.2, alin.2. din RIF) ;

- suma de .X. lei – reprezentand TVA colectata aferenta livrarilor intracomunitare catre operatorul .X. din Spania (ES .X.) pentru care SC .X. nu a putut prezenta un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de un stat membru asa cum prevede art.143 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal (cap. III, pct. III.2.3., subpunctul III.2.3.3, alin.3.10 din RIF) .

- suma de .X. lei reprezentand tva colectata aferenta livrarilor intracomunitare nejustificate (cap. III, pct. B „operatiuni scutite cu drept de deducere.

Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoanele nerezidente, organele de inspectie fiscala a stabilit in sarcina SC .X. un impozit datorat de persoanele nerezidente pentru veniturile obtinute in Romania in suma totala de .X. lei (anexa nr. 215) – conform art. 116, alin. (1) si alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatarul deși contestă în totalitate obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./22.10.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisa in baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014, reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adaugata, precum si accesoriile aferente, prin contestație nu prezintă argumente și nu invocă temeiuri de drept cu privire la impozitul pe profit aferent diferentelor suplimentare in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile, TVA în suma de .X. lei, precum și impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, in suma de .X. lei.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“ *Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror :

“*Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea*

contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că societatea contestatară solicită în continutul contestației *„anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala emis de organele de inspectie fiscala si implicit exonerarea de la plata obligatiilor stabilite suplimentar (debit si accesorii) in quantum de .X. lei precum si a masurii de diminuare a creditului fiscal cat si a constatarilor din capitolul V „Alte constatarari privind TVA”*”, dar totodată în Anexa F pag.13 și 35 contestatară menționează că nu contestă TVA în suma de .X. lei (diferență de 41 lei) și impozit pe profit în sumă de .X. lei (aferent cheltuielilor tratate la cap.III pct.1-2 din prezenta decizie, care au fost stabilite eronat de contestatră in contextul in care la calculul profitului impozabil al societatii trebuia sa se tina cont de ponderea veniturilor desfasurate de societate in afara zonei defavorizate in volumul total al veniturilor realizate) și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze și nici nu invoca nici un articol de lege în apărarea sa.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, in suma de .X. lei, contestatară nu prezintă în contestație și nici în completările la aceasta argumente și documente privind impozitul pe veniturile obtinute

din Romania de persoane nerezidente, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, in suma de .X. lei.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr..X./18.06.2010, se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC .X., deși contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014 si Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./22.10.2014, fara a aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat decizia de impunere cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și impozitul pe veniturile obținute din Romania de persoane nerezidente, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, in suma de .X. lei, avand in vedere prevederile pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit. b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

*

*

*

Prin urmare, potrivit celor prezentate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a și lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozitul pe profit in suma de .X. lei,
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de .X. lei,
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei,
- TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei,
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de .X. lei,
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei.

și se va respingerea ca nemotivată contestația pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei;
- impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți - persoane juridice, încasate până la 31.01.2014 în suma de .X. lei,
- dobânzi/Majorări de întârziere în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

*

*

*

Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente impozitului pe profit și în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente TVA, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată la cap.III pct.2, 3 și 4, nemotivată pentru pct.5 și neintemeiata și nemotivata pentru pct.1, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale” va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente impozitului pe profit și în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente TVA.

In ceea ce privește accesoriile aferente impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, in suma de **.X. lei**, întrucât contestatia a fost respinsă ca

nemotivată, pentru acest capăt de cerere, accesoriile în sumă de .X. lei vor fi respinse ca nemotivate conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.

În ceea ce privește invocarea Deciziei nr..X./07.12.2009 emisă de CA .X. – secția contencios administrativ și fiscal, din cuprinsul completării la contestație – pct.3-pag.8, privind «*Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii. Lipsa motivării actului administrativ fiscal. Consecințe.*», organul de soluționare reține că în speță pe de o parte organele de inspecție fiscale au motivat în fapt și în drept actul administrativ fiscal atacat, accesoriile fiind calculate pentru nedeclararea și neplata la scadență a obligațiilor fiscale datorate iar pe de altă parte între decizia invocată de contestatară și speța analizată în prezenta cauză nu există triplă identitate de cauză, obiect și părți.

D. Referitor la obligațiile fiscale suplimentare în quantum de .X. lei, reprezentând:

- **impozit pe profit în suma de .X. lei;**
- **dobanzi/majorări de întârziere impozit pe profit în suma de .X. lei;**
- **penalități de întârziere impozit pe profit în suma de .X. lei;**
- **taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei;**
- **dobanzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei;**
- **penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei,**

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care există în derulare la DIICOT Biroul Teritorial .X. un dosar penal, iar organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – DIICOT – Biroul Teritorial .X., sesizarea penală nr..X./28.01.2015 împreună cu Procesul verbal nr..X./16.10.2014 ale căror constatări sunt cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni de natură economico financiară.

În fapt, în perioada 01.01.2006-31.12.2011, SC .X. a înregistrat în evidența financiar-contabilă documente care nu reflectă operațiuni reale, scopul societății fiind acela de a diminua TVA de plată și impozitul pe profit.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat operațiuni fictive, a evitat constituirea, evidentierea, declararea și plata către bugetul general consolidat a impozitului pe profit și a TVA, fapt ce a condus la diminuarea sumelor datorate bugetului de stat pentru perioada 2006-2011.

În perioada 2006-2011, S.C. .X. a desfășurat activitate de prelucrare și conservare a cărnii, respectiv:

1. În luna februarie 2011 SC .X. înregistrează achiziția de 144 porci vii în suma de .X. EUR respectiv ..X. lei în baza facturii nr..X./18.02.2011 de la furnizorul intracomunitar I.X. din .X. (cod TVA HU .X.).

Organele de inspecție fiscală au constatat, conform răspunsului primit de la autoritățile fiscale din .X. prin adresa nr..X./27.06.2013, că societatea din .X. .X. nu confirmă realitatea acestei tranzacții și nici autenticitatea facturii prezentate de către SC .X. și declară că factura nr..X. este emisă în data de 23.02.2011 către un partener olandez (.X.) și are valoarea de .X. EUR și societatea .X. nu a avut niciodată relații comerciale cu SC .X., în evidențele societății existând doar o factură nr. .X./10.02.2011 emisă către .X. SRL și transportată de SC .X. SRL la următoarea destinație: .X., .X. – adică adresa punctului de lucru aparținător SC .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. a majorat nejustificat cheltuielile deductibile ale societății cu suma de .X. lei la calculul profitului impozabil aferent anului 2011 în suma de .X. lei, pentru care au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei, în baza art. 21 alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, titlul II, art. 21, punctul 44 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

2. În perioada 16.12.2009-21.12.2009, S.C. .X. a înregistrat în evidența contabilă facturile nr. .X./16.12.2009, .X./17.12.2009, .X./19.12.2009, .X./19.12.2009, .X./21.12.2009, .X./21.12.2009 și .X./21.12.2009 emise sub antetul S.C. .X. S.R.L. având ca și obiect al tranzacțiilor diverse sortimente de carne de porc (C.P.L., ceafa, cotlet, pulpa, carcasa, coaste lungi, jambon) în cantitate totală de 274.084,6 kg și în valoare totală de .X. lei din care TVA în suma de .X. lei.

Pentru stabilirea realității și legalității tranzacțiilor dintre S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., echipa de inspecție fiscală a transmis Solicitarea de control încrucișat nr..X./21.11.2013 către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., unde este arondată fiscal S.C. .X. S.R.L.

Urmare acordului încheiat între DGRFP .X. și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, privind delegarea de competență a

actiunii de inspectie fiscala la S.C. .X. S.R.L., a fost incheiat si comunicat Procesul Verbal nr..X./13.02.2014

De asemenea, a fost emis și procesul verbal nr..X./29.01.2014 de control incrucisat efectuat la SC .X. SA in legatura cu tranzactiile efectuate cu SC .X. SRL, control solicitat prin adresa nr..X./X./X./X./2013 din partea DGAMC.

In urma analizei documentelor furnizate, coroborate cu informatiile obtinute pe parcursul actiunii de control la SC .X. a fost identificat un circuit de tranzactii comerciale si de plati din care a rezultat ca niciunul din cele patru instrumente de plata emise de SC .X. nu au fost incasate de SC .X. SRL, doua dintre acestea fiind incasate de SC .X. iar alte doua instrumente fiind incasate direct de catre SC .X. SRL. Suma celor doua instrumente de debit emise de SC .X. (aferente facturilor inregistrate in contabilitatea SC .X. ca fiind primite de la SC .X. SRL) si incasate direct de SC .X. SRL are valoarea de .X. lei.

In urma interogarii bazei de date C-lynks cu privire la declaratiile .X. aferente semestrului II 2009 (anexa nr. 157), echipa de inspectie fiscala a observat ca SC .X. SRL declara livrari in suma totala de .X. lei catre SC .X. SRL in timp ce SC .X. SRL nu a declarat aceste tranzactii.

Astfel, din suma totala de .X. lei garantata la plata cu instrumente de debit de SC .X. catre SC .X. SRL in legatura cu 7 facturi mentionate în RIF, suma de .X. lei (98,4% din valoarea platita de afiliata) fiind incasata de SC .X. SRL.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit drept consecinta fiscala deducerea in mod necuvenit de catre SC .X. S.R.L. a TVA in suma de .X. lei aferenta facturilor prezentate de S.C. .X. S.R.L. ca fiind de la S.C. .X. S.R.L. si implicit diminuarea TVA de plata aferenta lunii decembrie 2009 cu suma de .X. lei. Pentru neplata la termen a TVA datorata in suma de .X. lei au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile OG nr.92/2003, republicata, art. 119, art.120. Au fost calculate totodata si penalitati de intarziere (procent de .X..) in suma de .X. lei in baza art. 120¹, lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată.

3. In perioada 20.10.2008 – 08.12.2011, S.C. .X. a inregistrat in evidenta contabila facturi externe emise catre societatea .X., cu domiciliul fiscal in .X., cod TVA .X., avand ca si obiect al tranzactiilor livrarea unor diverse sortimente de produse din carne in cantitate totala de 19.053 kg si in valoare totala de .X. euro (.X. lei)

Din verificarea documentelor puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala in relatie cu .X., organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. detine documente de transport care nu atesta/nu fac dovada ca bunurile livrate de societatea .X. care acest partener au parasit teritoriul Romaniei.

Prin adresa nr..X./13.08.2013 Serviciul schimb international de informatii din cadrul DGAMC transmite raspunsul primit de la autoritatile fiscale din .X. cu privire la tranzactiile desfasurate intre SC .X. si .X. .X. din .X. –din care rezulta ca există neconcordanțe cu privire la documentele de transport prezentate de catre societatea din .X. – date de livrare, cantitati, alte societati care expediaza marfa decat SC .X. coroborat cu raspunsurile date de societate prin notele explicative si prin documentele.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca acestea nu sunt relevante pentru a proba realitatea tranzactiilor desfasurate intre cele doua societati pe perioada octombrie 2008-august 2010, tranzactii in suma de .X. euro (.X. lei) iar consecinta fiscala a celor de mai sus o reprezinta colectarea TVA aferenta livrarilor catre acest operator si implicit cresterea TVA de plata datorat de societate bugetului de stat cu suma de .X. lei precum si calculul de majorari/dobanzi de intarziere în sumă de .X. lei și penalitati de intarziere în suma de .X. lei.

4. In perioada 10.06.2009 – 02.08.2010, S.C. .X. a inregistrat in evidenta contabila facturi externe emise catre societatea .X., cu domiciliul fiscal in .X., cod TVA .X., avand ca si obiect al tranzactiilor diverse sortimente de produse din carne in cantitate totala de 29.621,06 kg si in valoare totala de .X. euro (.X. lei) .

Prin adresa nr..X./11.09.2013 Serviciul schimb international de informatii din cadrul DGAMC transmite raspunsul primit de la autoritatile fiscale din Cipru cu privire la tranzactiile desfasurate intre SC .X. si .X. din .X., din care rezulta ca:

- societatea din .X. a efectuat tranzactii avand ca obiect comert cu produse din carne pe o perioada limitata de timp;

- a fost pusa la dispozitie fisa de cont a furnizorului .X. apartinatoare societatii din .X. pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010 prin care au rezultat achizitii in valoare de numai .X. euro;

- nu a fost pus la dispozitie de catre societatea din .X. nici un document de transport;

- au fost puse la dispozitie cateva exemple de facturi emise de operatorul din .X. prin care se arata ca marfurile ar fi fost vandute ulterior in .X..

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu poate justifica cu documentele prevazute de legislatia in vigoare aplicarea regimului de scutire de TVA pentru tranzactiile inregistrate in perioada iunie 2009-decembrie 2009 in relatie cu .X. din .X. iar Consecinta fiscala a celor de mai sus o reprezinta colectarea TVA aferenta livrarilor catre acest operator in perioada iunie 2009-decembrie 2009 si implicit cresterea TVA de plata datorat de societate bugetului de stat in suma de .X. lei.

Pentru neplata la termen a TVA datorata in suma de .X. lei au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile OG nr.92/2003, republicata, art. 119, art.120. Au fost calculate totodata si penalitati de intarziere (procent de .X.) in suma de .X. lei in baza art. 120¹, lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat.

5. In perioada 09.03.2010 – 20.12.2011, S.C. .X. a inregistrat in evidenta contabila facturi externe emise catre societatea .X. (.X.), cu domiciliul fiscal in Italia, cod TVA .X., avand ca si obiect al tranzactiilor diverse sortimente de produse din carne in cantitate totala de .X. kg si in valoare totala de .X. euro (.X. lei).

Din verificarea documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala in relatie cu societatea .X. (.X.), a rezultat ca societatea .X. nu detine documente valabile de transport care sa ateste ca bunurile livrate au parasit teritoriul Romaniei.

Prin adresa nr..X./17.09.2013 Serviciul schimb international de informatii din cadrul DGAMC transmite raspunsul primit de la autoritatile fiscale din Italia cu privire la tranzactiile desfasurate intre SC .X. si .X. (.X.) din care rezulta neconcordante cu privire la documentele primare, aferente tranzactiilor mentionate, lipsa documentelor de transport ce trebuiau sa insoteasca facturile, coroborate cu raspunsurile date de societate prin notele explicative, organele de inspectie fiscala constata ca acestea nu sunt relevante pentru a proba realitatea tranzactiilor desfasurate intre cele doua societati pe perioada martie 2010- decembrie 2011, tranzactii in suma de .X. euro (.X. lei).

Consecinta fiscala stabilită de organele de inspectie fiscala consta în colectarea TVA aferenta livrarilor catre acest operator, in suma de .X. lei iar pentru neplata la termen a TVA datorata in suma de .X. lei au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile OG nr.92/2003, republicata, art. 119, art.120. Au fost calculate totodata si penalitati de intarziere (procent de .X.) in suma de .X. lei in baza art. 120¹, lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată.

La data de 16.01.2015, organele de inspectie fiscală din cadrul Directiei Generale de a Marilor Contribuabili au încheiat Procesul verbal nr..X. care se regăsește la baza Sesizării penale nr..X./28.01.2015, urmare a controlului efectuat la SC .X. din care rezultă că societatea a prejudiciat bugetul de stat cu suma de .X. lei lei. Aceste constatări se regăsesc și în Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014, acte administrativ fiscale contestate.

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a înaintat Parchetului de pe lângă Inalta Curte de Casație și Justiție – DIICOT – Biroul Teritorial .X., sesizarea penală nr..X./28.05.2015, aflată în copie la dosarul cauzei, precum și Procesul verbal nr..X./16.10.2014, prin care se solicită începerea cercetărilor în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni de natură economico-financiară.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit și TVA, precum și accesoriile aferente constatate prin Raportul de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependentă de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependentă constă în faptul că în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat impozitul pe profit și TVA datorată bugetului de stat prin aplicarea nejustificată a regimului de deductibilitate și de scutire de TVA pentru operațiuni comerciale de achiziții interne și livrări intracomunitare simulate de produse din carne, aspect confirmat de autoritățile fiscale din .X., .X., .X. și .X., dar și de lipsa documentelor care să probeze realitatea transportului și deficiențele privind circuitul de plăți efectuat între societăți.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza .X./2002 .X.).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Decizia nr. .X. din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestată reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr..X./28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o*”.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că sesizarea penală nr..X./28.01.2015 împreună cu Procesul verbal nr..X./16.10.2014 ale căror constatări sunt cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.10.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014, contestată, a fost înaintat Parchetului de pe lângă Inalta Curte de Casație și Justiție – DIICOT – Biroul Teritorial .X..

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoge sau comparabile.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului

justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Având în vedere că, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei pentru suma de totală de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...).”

De asemenea, pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, se va suspenda soluționarea pe fond a contestației pentru suma de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului

care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pînă la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea contestației formulate de S.C. .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC.X./22.10.2014, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit in suma de .X. lei;
- dobanzi/majorari de intarziere impozit pe profit in suma de .X. lei;
- penalitati de intarziere impozit pe profit in suma de .X. lei;
- taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

E. Referitor la solicitarea contestatarei privind anulara constatarilor din capitolul V „Alte constatari privind TVA” din cadrul Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC .X./22.10.2014, privind tranzactiile efectuate de SC .X. cu .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, organele de solutionare rețin că la punctele F-W din cuprinsul contestatiei, precum si la punctele 5-6 din cuprinsul completarii la contestatie, contestatara dezvaluia o serie de argumente privind relatiile comerciale desfasurate cu diverse societati comerciale, relatii care au fost tratate de catre organele de inspectie fiscala in cuprinsul capitolului sus mentionat din RIF – „Alte constatari”.

Organul de soluționare reține că la pag.249 din Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./22.10.2014 se precizează *“in situatia in care fata de aspectele prezentate anterior la punctele I (a si b) si II (de la 1 la 17) cu privire la tranzactiile constand in achizitiile de marfuri efectuate de SC .X. de la societatile sus mentionate apar date suplimentare necunoscute la data incheierii prezentului raport de inspectie fiscala ne rezervam dreptul de a reverifica aceasta perioada in baza prevederilor art.105¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.”*

De asemenea, potrivit mențiunilor din adresa organelor de inspecție fiscală nr..X./22.12.2014, aflată la dosarul cauzei, sumele reprezentând TVA dedusă de SC .X. în baza acestor tranzacții nu au fost cuprinse în Decizia de impunere nr. F-MC .X./22.10.2014, nefiind astfel îndeplinite condițiile prevăzute la art.205 și art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere că potrivit prevederilor art.205 alin.(4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”.

Coroborat cu cele ale art. 209 alin. (1) din același act normativ, potrivit cărora, organele de soluționare a contestațiilor soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare, rezultă că aceste constatări neavând consecințe fiscale, în sensul că nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare prin decizia de impunere, nu sunt susceptibile a fi contestate.

În consecință, întrucât pentru aceste constatări înscrise în raportul de inspecție fiscală nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată prin decizia de impunere contestată, organul de soluționare a contestației se pronunță numai asupra constatărilor care au determinat stabilirea diferențelor de obligații bugetare privind decizia de impunere care constituie titlu de creanță și prin care se instuie raportul obligațional între contribuabil și bugetul general consolidat.

De reținut este și aspectul conform căruia aceste constatări fac obiectul Procesului verbal nr..X./16.10.2014 și Sesizării penale nr..X./28.01.2015 înaintată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism.

F. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care Dispoziția de măsuri se referă la depunerea declarațiilor recapitulative

privind livrarile/achizițiile intracomunitare/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod .X. și .X.) de către SC .X. și nu la măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus măsura de depunere a Declarațiilor rectificative .X. și .X. aferente perioadei 2009-2011.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]”

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

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

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

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.a) și c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și

pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;[...]

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

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

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina SC .X. prin Dispoziția nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, nu se referă la stabilirea măsurii de diminuarea pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Conform pct.1 din anexa nr.(2) la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de*

inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”

Totodată, pct.5.1 și pct.5.3 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.[...]”

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

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina SC .X. prin Dispoziția nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează stabilirea de obligații fiscale, ci măsuri de rectificare a declarațiilor, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere dosarul va fi înaintat organului fiscal emitent al actului atacat.

G. Referitor la creditul fiscal extern, organul de soluționare a contestației reține că pe perioada aprilie 2007-decembrie 2011, SC .X. a desfășurat activitate prin intermediul unui sediu permanent in .X., avand codul de identificare fiscala DE .X., activitate ce consta in prestari servicii transare si tocare carne si se desfasoara in baza unor contracte incheiate (si acte aditionale aferente acestora) cu beneficiarul .X..

Potrivit prevederilor art.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(1) Dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în România cât și în statul străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană, se deduce din impozitul pe profit ce se determină potrivit prevederilor prezentului titlu.

(2) Deducerea pentru impozitele plătite către un stat străin într-un an fiscal nu poate depăși impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit prevăzute la art.17 alin.(1) la profitul impozabil obținut în statul străin, determinat în conformitate cu regulile prevăzute în prezentul titlu sau la venitul obținut din statul străin.

(3) Impozitul plătit unui stat străin este dedus, numai dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.”

Prin OUG nr.58 din 26 iunie 2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr.431/28 iunie 2010 prevederile alin.3 al art.31 s-au completat în sensul:

“(3) Impozitul plătit unui stat străin este dedus, dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin și dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.”

Conform prevederilor pct.91-93 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.31 din Codul fiscal:

“91. O persoană juridică română care desfășoară activități printr-un sediu permanent într-un alt stat calculează profitul impozabil la nivelul întregii societăți, potrivit dispozițiilor capitolului II, titlul II din Codul fiscal. În scopul acordării creditului fiscal aferent unui sediu permanent contribuabilul calculează profitul impozabil și impozitul pe profit aferente aceluși sediu permanent, în conformitate cu reglementările fiscale din România.

92. Documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România, potrivit dispozițiilor acestui articol, este cel care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină. În cazul în care documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România este prezentat după depunerea la autoritățile fiscale a declarației privind impozitul pe profit, creditul fiscal se acordă pentru anul la care se referă, prin depunerea, în acest sens, a unei declarații rectificative.

93. Limitarea prevăzută în art.31 alin. (2) din Codul fiscal va fi calculată separat pentru fiecare sursă de venit. În scopul aplicării acestei prevederi, toate veniturile persoanei juridice române a căror sursă se află în aceeași țară străină vor fi considerate ca având aceeași sursă. [...]”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea contribuțiilor pentru asigurări sociale obligatorii datorate de angajator, pentru perioada aprilie 2007-decembrie 2011, influențând baza de calcul a profitului impozabil/pierderii fiscale, cu cheltuielile aferente acestor contribuții, astfel:

- .X. lei pentru anul 2007,
- .X. lei pentru anul 2008,
- .X. lei pentru anul 2009,
- .X. lei pentru anul 2010,
- .X. lei pentru anul 2011.

De asemenea, în mod corect nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu deplasarea în .X. a salariatului .X., nedeductibile, sume tratate la cap.III C pct.3.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au procedat la o reasezare fiscală a cheltuielilor aferente sediului permanent din .X. și implicit recalcularea creditului fiscal la care are dreptul SC .X., rezultând ca nefiind deductibile din impozitul pe profit stabilit în România sumele de .X. lei pe anul 2007, de .X. lei pe anul 2008, de .X. lei pe anul 2009, de .X. lei pe anul 2010 și de .X. lei pe anul 2011, reprezentând credit fiscal.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art. 214 alin.(1) lit. a) și alin. (3) art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile, pct.10.1, pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. din împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit în suma de .X. lei;

- penalitati de intarziere impozit pe profit in suma de .X. lei;
- taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, soluționarea contestației urmând a fi reluată la data la care contestatara sau organul fiscal va sesiza organele de soluționare competente privind faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X. din impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozitul pe profit in suma de .X. lei,
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de .X. lei,
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei,
- TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei,
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de .X. lei,
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de de SC .X. din impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei;
- impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți - persoane juridice, încasate până la 31.01.2014 în suma de .X. lei,
- dobânzi/Majorări de întârziere în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de de SC .X. din impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.10.2014,

act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator in suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator in suma de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator in suma de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați in suma de.X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați in suma de.X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați in suma de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale in suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale in suma de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale in suma de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj angajator in suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj angajator in suma de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj angajator in suma de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați in suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați in suma de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați in suma de .X. lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale in suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente Contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale in suma de.X. lei;
- penalități de întârziere aferente Contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale in suma de .X. lei ;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator in suma de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator in suma de .X. lei;

- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator in suma de .X. lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați in suma de .X. lei,
- dobanzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați in suma de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați in suma de .X. lei;
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice in suma de .X. lei;
- dobanzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice in suma de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice in suma de .X. lei.

5. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de SC .X. împotriva Dispoziției nr..X./21.10.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și transmiterea acesteia spre competență soluționare Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL
.X.