



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

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



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

**Decizia nr. 393/2012  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. S.R.L. din .X., înregistrată la Direcția Generală  
de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de  
Administrare Fiscală sub nr.906775/16.05.2012**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./14.05.2012 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/16.05.2012 cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./07.02.2012.

**S.C. .X. S.R.L.** este persoană juridică română, cu capital privat, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.X/1999 și cod unic de înregistrare RO X. Sediul social al S.C. .X. S.R.L. este situat în .X., Str..X., nr.1, județul .X. și are ca obiect principal de activitate: *“comert cu amanuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun”* - Cod CAEN 4711, la data depunerii contestației figurând la poziția nr.X din Anexa nr.1 - Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 01.01.2012, din O.P.A.N.A.F. nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

**S.C. .X. S.R.L.** contestă parțial Decizia de impunere nr.F- MC-.X./07.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar;**
- **.X. lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **22.02.2012** așa cum reiese din adresa de comunicare a actelor administrative fiscale, aflată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației, respectiv **22.03.2012**, potrivit confirmării depunerii contestației cu amprenta ștampilei X.

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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. din .X..

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./07.02.2012, S.C. .X. S.R.L. solicită anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală contestate în ceea ce privește următoarele:**

a) stabilirea în mod nelegal a unor creanțe suplimentare către bugetul de stat cu titlul de impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent perioadei 01.01.2006-31.12.2012, astfel:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei ca urmare a considerării de către organele de inspecție fiscală a unor cheltuieli în sumă de .X. lei efectuate de societate cu mărfurile și cu achiziția unor prestări servicii și investiții, ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

- impozit pe profit în sumă de .X. lei ca urmare a considerării de către organele de inspecție fiscală a unor cheltuieli în sumă de .X. lei efectuate de societate pentru anumite prestări servicii, ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

b) stabilirea în mod nelegal a unor creanțe suplimentare către bugetul de stat, prin neacceptarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului societății la deducerea taxei pe valoarea adăugată înregistrată în perioada 01.01.2006-31.12.2010 în sumă de .X. lei, astfel:

- TVA aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada 01.01.2006-31.12.2010 în sumă de .X. lei;

- TVA aferentă achiziției anumitor prestări de servicii efectuate în perioada 01.01.2006-31.12.2010 în sumă de .X. lei;

c) stabilirea în mod nelegal a unor creanțe suplimentare către bugetul de stat, reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente aferent perioadei: 01.01.2006-31.12.2010 în sumă de .X. lei;

d) stabilirea în mod nelegal a unor creanțe suplimentare către bugetul de stat, reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente debitelor principale detaliate mai sus.

S.C. .X. S.R.L. invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

În urma inspecției fiscale desfășurate, prin Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală supuse prezentei contestații, D.G.A.M.C. a stabilit în sarcina societății impozite și taxe suplimentare în suma totală de .X. lei, precum și majorări și penalități de întârziere în suma de .X. lei.

*1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală*

Conform raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere ce fac obiectul prezentei contestații, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu avea dreptul să deducă la calculul profitului impozabil anual cheltuieli privind mărfurile și achiziția unor prestări servicii pentru nevoile firmei și investiții în sumă totală de .X. lei, înregistrate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2010.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli în sumă de .X. lei înregistrate de societate, dar pentru care nu deține un document justificativ –

fiind considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.

În mod similar, aferent perioadei 01.01.2007-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății cheltuieli nedeductibile privind marfurile și achiziția unor prestări servicii pentru nevoile firmei și investiții, astfel:

Pentru anul 2007, în suma de .X. lei;

Pentru anul 2008, în suma de .X. lei;

Pentru anul 2009, în suma de .X. lei;

Pentru anul 2010, în suma de .X. lei.

Societatea subliniază faptul că aceste tipuri de cheltuieli sunt inerente activității X, și că din totalul cheltuielilor înregistrate de X, aceste cheltuieli cu scoaterea din gestiune a marfurilor dețin un procent mai mult decât semnificativ, fiind esența activităților economice ale societății.

Pe cale de consecință, societatea dorește să arate faptul că organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina societății a unor cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, ca urmare a unor constatări eronate cu privire la cheltuielile înregistrate de societate în perioada verificată cu scoaterea din gestiune a marfurilor achiziționate în vederea revânzării.

Astfel, societatea nu este de acord cu tratarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor înregistrate de ea în perioada verificată ca fiind nedeductibile datorită faptului că acestea nu ar fi fost înregistrate în vederea obținerii de venituri impozabile, întrucât aceste constatări se bazează pe o aplicare eronată a prevederilor legislației contabile și fiscale.

Societatea învederează faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut nici o obiecție față de înregistrarea de către ea a veniturilor impozabile aferente vânzării de marfuri, deși în mod evident aceste venituri impozabile nu ar fi fost realizate fără existența acestor cheltuieli cu scoaterea din gestiune a marfurilor achiziționate, susținând că organele de inspecție fiscală sancționează societatea prin considerarea cheltuielilor înregistrate de ea în vederea obținerii de venituri impozabile ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, fără ca echipa de inspecție fiscală să aplice principiul rolului activ, consacrat de art.7 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“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.”*

S.C. .X. S.R.L. menționează că principalul argument invocat de echipa de control pentru refuzarea dreptului societății de a deduce la calculul profitului

impozabil cheltuielile inregistrate privind marfurile este acela conform căruia societatea *“nu a justificat cuantumul cheltuielilor deductibile privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite ( facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare)”*.

Societatea menționează faptul ca in cadrul inspecției fiscale s-a considerat in mod eronat, ca pentru deductibilitatea cheltuielilor inregistrate la scoaterea din evidenta a acestor marfuri, trebuia sa detina facturi fiscale de achiziție, facturi care la momentul inspecției fiscale nu au putut fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, susținând că existența sau inexistența facturii este irelevantă in analiza tratamentului fiscal aplicat de societate, intrucat cheltuielile cu scoaterea din gestiune a marfurilor tratate ca fiind nedeductibile de catre echipa de inspectie fiscala au fost inregistrate de X conform prevederilor contabile pe baza unor cu totul altor documente justificative care atesta achizitia fata de factura fiscala.

Chiar in textul raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscală recunosc faptul ca intrarea marfurilor în gestiunea X s-a realizat pe baza avizelor de expeditie si a receptiilor efectuate, insa acestea susțin ca societatea ar fi trebuit sa justifice transferul dreptului de proprietate al marfurilor prin factura fiscala.

Având în vedere stabilirea în sarcina societatii a unor cheltuieli nedeductibile privind marfurile si achiziția unor prestari servicii pentru nevoile firmei si investitii in suma de .X. lei si in consecinta a unui impozit pe profit suplimentar de plata catre bugetul de stat pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2010, in aceasta speță, societatea consideră că art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal este aplicabil in aceasta speță prin faptul ca, intr-adevar orice in scris in baza caruia se face intrarea unor marfuri in gestiune, de exemplu, poate reprezenta un document justificativ pentru deducerea cheltuielilor, societatea invocând însă faptul că a înregistrat in contabilitate intrările de marfa in baza avizelor de expediție și a receptiilor care prezintă calitatea de “document justificativ”, in conformitate cu art.21 alin.(4) lit. f), coroborat cu pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, avându-se în vedere și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, care defineste in mod generic “documentul justificativ” ca fiind: *“un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate”*.

Societatea menționează faptul ca nici Codul Fiscal, nici Normele metodologice, nu se refera in mod specific la factura ca reprezentand acel document obligatoriu in baza caruia sa se acorde fara dubiu deductibilitatea unor cheltuieli pentru impozitul pe profit, sau in lipsa caruia societatea ar putea fi sancționată prin neacceptarea deductibilității acestor cheltuieli, invocând că atât timp cat legea nu prevede faptul că factura fiscala este documentul in baza

caruia se face înregistrarea în contabilitate în acest caz, societatea are dreptul să utilizeze în scop fiscal documentele întocmite conform prevederilor contabile specifice acestei spețe. Practic, justificarea deductibilității cheltuielilor astfel înregistrate se poate face pe baza oricăror înscrisuri care dobândesc calitatea de document justificativ, astfel ca avizul de însoțire a marfii și documentele de recepție întocmite de societate au calitatea de document justificativ și pot fi utilizate de S.C. X S.R.L. pentru susținerea deductibilității cheltuielilor aferente.

Având în vedere faptul că, organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală confirmă intrarea marfurilor în gestiune în baza avizelor de expediție, respectiv a recepțiilor efectuate de ea, societatea susține că nu trebuie să existe nici un dubiu cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu marfurile pentru care nu a putut pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală factura în copie sau original.

Societatea consideră de asemenea relevant în cauza prevederile pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a art.19 din Codul fiscal, conform cărora 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. Astfel, cheltuielile înregistrate de X în contul 607 "*Cheltuieli privind marfurile*" ca urmare a scoaterii din gestiune a acestora în vederea revanzării, reprezintă fără dubiu o cheltuială înregistrată conform Legii contabilității care trebuie luată în considerare la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește documentele justificative întocmite de X la descarcarea gestiunii de marfuri și care stau la baza înregistrării acestei operațiuni în contabilitate, societatea menționează că acestea respectă prevederile Ordinului nr.3512/2008 privind Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, pentru operațiunile privind bunurile de natură stocurilor a utilizat și întocmit: notă de recepție, bon de consum, aviz de însoțire a mărfii, fișă de magazie, listă de inventariere.

Mai mult, aceasta stare de fapt a fost confirmată de inventarierea periodică efectuată, precum și de situațiile financiare auditate ale societății, motiv pentru care nu putem fi de acord cu ignorarea acestora de către organele de inspecție fiscală.

Așadar, societatea consideră că la nivelul societății au existat suficiente documente care au fost puse la dispoziția organului fiscal în scopul justificării deductibilității acestor cheltuieli, cum ar fi: notă de recepție, bon de consum, aviz de însoțire a mărfii, fișă de magazie, listă de inventariere și documente de vânzare a bunurilor-bonuri și facturi fiscale, iar achizițiile

efectuate de X au avut loc în baza contractelor cadru încheiate cu fiecare furnizor în parte, contractul cadru prevede ca transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor are loc în momentul recepției marfii de către societate (clauza 17.1. din contract). Toate aceste contracte au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală și verificate pe durata inspecției fiscale.

În ceea ce privește sancționarea societății prin neacceptarea dreptului de deducere a unor cheltuieli cu achiziția unor diverse prestări servicii pentru necesitățile firmei și pentru diverse investiții, societatea menționează faptul că deține facturi fiscale pentru aceste prestări, iar acestea au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală fiind anexate și la prezenta contestație.

În concluzie, S.C. .X. S.R.L. susține că aceste cheltuieli înregistrate de societate cu scoaterea din gestiune a mărfurilor se încadrează în principiul general al deductibilității cheltuielilor consacrat de art.21 alin.(1) din Codul fiscal, în măsura în care ele sunt efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile, și mai mult, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal invocat de organele de inspecție fiscală, acestea sunt deductibile întrucât au fost înregistrate în contabilitate pe baza de documente justificative întocmite cu respectarea prevederilor Legii contabilității, documente care au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală.

Mai mult, pe durata derulării inspecției fiscale, dorind să demonstreze buna credință, societatea susține că a efectuat în permanență demersuri pentru a pune la dispoziția organelor de control documentele disponibile, cât și pentru a obține duplicate pentru documentele constatate lipsa la inspecția fiscală. Pentru exemplificare, anexează corespondența electronică dintre X și unul dintre furnizorii de marfuri, prin care societatea solicită acestora emiterea unor duplicate după facturile neregăsite în arhiva proprie.

Având în vedere argumentele de fapt și de drept expuse mai sus, precum și probatoriul pus la dispoziția organului de soluționare a contestației, societatea consideră nejustificat demersul echipei de inspecție fiscală de a stabili în sarcina acesteia cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și drept consecință a unui impozit pe profit suplimentar de .X. lei, precum și majorări și penalități de întârziere aferente, și contestă în integralitate sumele astfel stabilite suplimentar în sarcina sa.

*2. Referitor la respingerea dreptului societății de a deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de mărfuri și de prestări servicii*

După cum reiese din Raportul de inspecție fiscală și din Decizia de impunere contestate, societatea susține că echipa de inspecție fiscală a constatat că nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de

.X. lei aferentă achizițiilor de mărfuri și de prestări servicii pentru nevoi firmă efectuate în perioada 01.01.2006-31.12.2010, datorita faptului ca facturile fiscale nu au fost disponibile la data controlului ori au fost prezentate organelor de control in copie.

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată, astfel:

Pentru anul 2006, în sumă 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.

În ceea ce privește respingerea de către echipa de inspecție fiscală a dreptului societății de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de marfuri și de prestări servicii efectuate în perioada 01.01.2006 -31.12.2010 în suma de .X. lei, societatea argumentează următoarele:

La data primirii proiectului Raportului de inspecție fiscală din care reiese faptul că autoritățile fiscale resping societății dreptul de deducere a TVA pentru achiziții mărfuri și de prestări servicii din considerentul că aceasta nu a pus la dispoziție facturile fiscale de achiziție în original, societatea a solicitat D.G.A.M.C. prin adresa suspendarea inspecției fiscale. Societatea consideră că avea nevoie de o posibilitate suplimentară de a demonstra buna credință în operațiunile efectuate și în consecință de a reconstitui documentele lipsă.

Societatea susține că avea și are dreptul legal de a reconstitui documentele ce nu au fost găsite în arhivă în timpul controlului.

Astfel, potrivit prevederilor punctului E. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse din Ordinul nr.3512/2008: *"45. în cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentele existente la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit(..)"*

Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Mai mult, având în vedere implicatia fiscală ce constă în posibilitatea societății de a solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor



de marfuri, societatea invocă faptul ca organele de inspecție fiscală au negat dreptul acesteia de a solicita reconstituirea documentelor justificative, cu sancțiunea negării dreptului de deducere a taxei, contrar prevederilor art.145 alin.(8) din Codul fiscal, ulterior art.146 alin.1) precum și Normelor metodologice de aplicare a acestora, cu modificările suferite în decursul perioadei 01.01.2006-31.12.2010, conform carora :„(...) *in cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul poate solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa ca înlocuiește documentul initial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisa de furnizor/prestator, care sa cuprinda aceleași date ca si factura inițiala, si pe care sa se menționeze ca este duplicat și ca înlocuiește factura inițiala sau o fotocopie a facturii initiale, pe care sa se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat si ca înlocuiește factura inițială.*”

De asemenea, considera neadecvată invocarea art.11 alin.(1) din Codul fiscal, intrucât în speța de fata organele fiscale nu au procedat la reincadrarea tranzacției ori la stabilirea unei alte forme a acesteia in conformitate cu continutul sau economic, ci doar au negat societății dreptul de a deduce TVA ca urmare a constatării lipsei unor facturi.

Societatea arată de asemenea un aspect de ordin practic in susținerea cauzei, si anume faptul ca organele de control au avut la dispozitie informatii privind identitatea furnizorilor ei. Prin activitatea pe care o desfășoara X, și anume vânzarea în magazinele proprii a unor produse alimentare, bauturi si tutun, aceasta se aprovizionează de la mari producători sau distribuitori de astfel de produse.

Astfel, societatea consideră că s-a achitat de sarcina probei prin punerea la dispozitia echipei de inspectie fiscala a tuturor actelor și faptelor avute la dispoziție care au stat la baza declarațiilor sale. Din perspectiva autorităților fiscale însă, consideră că acestea nu au respectat prevederile art. 64 din Codul de procedura fiscala, conform caruia: "*Documentele justificative si evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care există si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.*"

Dorind sa demonstreze buna credință față de constatarile organelor de control, deși acestea au refuzat suspendarea inspecției fiscale pentru reconstituirea documentelor lipsa la control, societatea susține că a efectuat in continuare demersuri pentru a obține de la partenerii comerciali duplicate pentru facturi, chiar și dupa finalizarea inspecției fiscale, iar documentele reconstituite sunt anexate la prezenta contestație.

În plus, societatea arată ca în conformitate cu prevederile legislației fiscale în materie de TVA, în speță art.147<sup>1</sup> alin.(2) împreună cu Normele metodologice de aplicare ale acestuia, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art.146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Având în vedere aceste prevederi legale, X consideră că trebuie să își exercite dreptul de deducere pentru TVA aferentă achiziției de mărfuri și de prestări servicii efectuate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2010 în baza facturilor fiscale pe care aceasta nu a mai avut posibilitatea să le reconstituie înainte de finalizarea inspecției datorită unor motive obiective arătate în contestație, și solicită luarea acestora în considerare în soluționarea cauzei.

Societatea solicită anularea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **.X. lei**, precum și majorările și penalitățile de întârziere aferente calculate de echipa de inspecție fiscală, întrucât acestea nu sunt bazate pe starea de fapt fiscală reală a societății.

*3. Referitor la impozitul pe profit în suma de .X. lei stabilit suplimentar în sarcina S.C. .X. S.R.L.*

Societatea susține că echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că societatea nu avea dreptul să deducă la calculul impozitului pe profit anual cheltuieli privind serviciile achiziționate în sumă totală de **.X. lei**.

Având în vedere faptul că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală contestat organele de control au structurat constatările de mai sus pentru fiecare perioadă fiscală verificată în parte, contestatarea redă în contestație un extras din argumentația acestora, făcând totodată mențiunea că în actul de control aceasta este utilizată în mod repetitiv pentru fiecare an fiscal în parte.

Aferent perioadei 01.01.2006 - 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății cheltuieli nedeductibile privind achiziția anumitor servicii, astfel:

Pentru anul 2006, în sumă de **.X. lei**;

Pentru anul 2007, în sumă de **.X. lei**;

Pentru anul 2008, în sumă de **.X. lei**;

Pentru anul 2009, in sumă de .X. lei;

Pentru anul 2010, in sumă de .X. lei.

Societatea arată faptul că în Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscală consideră ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de X cu diverse servicii, din considerentul că nu a prezentat anexe la facturile de achiziții respectiv procese verbale de recepție a serviciilor, rapoarte de lucru și/sau alte situatii de lucrari sau alte documente similare.

De asemenea societatea invocă faptul că, în conformitate cu prevederile legale, pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile inregistrate, contribuabilii au posibilitatea sa prezinte organelor de control fie documentele enumerate de legiuitor cu titlu exemplificativ in Normele metodologice, fie orice alte materiale justificative corespunzatoare, si sa demonstreze necesitatea efectuării acestor cheltuieli in scopul activității lor taxabile.

Prin faptul ca organele de control nu detaliază în Raportul de inspectie fiscală furnizorii sau tipurile de servicii pentru care s-a refuzat dreptul de deducere a cheltuielii aferente la calculul profitului impozabil anual, societatea consideră ca echipa de inspectie fiscala concluzionează în mod neîntemeiat ca societatea nu a justificat necesitatea și realitatea prestării serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile, și subliniază faptul că în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor cu serviciile, echipa de inspectie fiscala trebuia sa analizeze fiecare contract în parte, iar constatarea să se realizeze de la caz la caz.

Societatea menționează faptul ca a demonstrat și a arătat la momentul controlului faptul că în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor înregistrate cu serviciile, aceasta a aplicat prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, precum și a Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, conform cărora pentru a putea deduce aceste cheltuieli înregistrate, contribuabilii trebuie să demonstreze faptul ca acestea au fost efectiv prestate în baza unui contract încheiat între părți prin orice alte materiale justificative corespunzătoare și să demonstreze necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru specificul activității sale.

Având în vedere argumentele de fapt și de drept expuse mai sus, societatea consideră nejustificat demersul echipei de inspectie fiscală de a stabili în sarcina acesteia cheltuieli nedeductibile suplimentare, și contestă în integralitate sumele astfel stabilite suplimentar în sarcina sa, reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei** aferent perioadei 01.01.2006- 31.12.2010, precum și dobânzile si majorările de întârziere aferente.

*4. Referitor la respingerea dreptului societății de a deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției unor prestări de servicii*

S.C. .X. S.R.L. susține că, echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca nu avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta unor achizitii de servicii efectuate in perioada 01.01.2006 - 31.12.2010.

Aferent perioadei 01.01.2006 - 31.12.2010, organele de control au refuzat societății dreptul de a deduce TVA aferenta achiziției anumitor prestari de servicii, astfel:

Pentru anul 2006, în sumă 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.

Societatea menționează că în Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală neagă dreptul de a deduce TVA aferentă unor servicii achiziționate, datorită faptului că X nu a prezentat documente din care să reiasă că aceste achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, societatea consideră ca negarea dreptului societății de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii trebuie sa fie realizata dupa o analiza a naturii serviciilor achiziționate, de la caz la caz.

Mai mult, societatea dorește sa aducă in atentie faptul ca a prezentat echipei de inspectie fiscala atat facturile fiscale emise de furnizori, cat și contractele de prestari servicii incheiate cu acestia, facând dovada incheierii acestora in scopul activității sale generatoare de venituri impozabile.

Astfel, conform deciziilor CEJ în cazurile 95/07 Ecotrade, C-90/02 Bockemuhl, societatea invocă reținerea faptului ca dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor in general, face parte integrantă din sistemul de TVA și, in principiu, nu poate fi limitat. Practic, dreptul de deducere se poate exercita imediat pentru TVA aferenta achizitiilor realizate de contribuabili, atat timp cat respectiva pcrsoana este o persoana impozabilă ce realizeaza, in principiu, operațiuni taxabile, cum este si cazul S.C. .X. S.R.L.

Practic, CEJ a decis ca Directiva de TVA prevede cu titlu imperativ că Statele Membre trebuie sa preia in legislația lor națională două cerinte de ordin formal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre contribuabili, anume cele prevazute de art.22 alin.3 lit.b) din cuprinsul Directivei, ce se refera la suma facturata și cota de TVA aplicabila (teza inițială a paragrafului 16 din hotărâre). In aceleași timp, CEJ a reținut ca este posibil

potrivit art.22 alin.8 din Directiva a VI-a TVA ca Statele Membre sa impuna in legislatia lor nationala si alte cerinte de ordin formal care sa fie incluse in factura de catre contribuabili pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA in vederea asigurarii unei corecte așezări a TVA și pentru a permite autorităților fiscale sa exercite controlul sistemului TVA.

Cu toate acestea, dreptul Statelor Membre de a impune cerințe suplimentare de ordin formal cu privire la conținutul facturilor, ca și condiție de exercitare a dreptului de deducere a TVA de catre contribuabili, nu este unul de tip absolut, ci trebuie să fie limitat la ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmarit, astfel cum el este menționat mai sus.

Totodată, potrivit principiului proportionalității, retinut de CEJ în cauze precum C-146/05 Albert Collee, impunerea unor condiții ce depășesc ceea ce este necesar pentru ca autoritatile fiscale sa se asigure ca TVA este corect percepută la bugetul de stat si pentru prevenirea evaziunii fiscale și a fraudei nu este permisa. Astfel de condiții pot fi impuse doar cand există suspiciuni cu privire la neplata TVA la bugetul de stat sau existenta unei operațiuni frauduloase.

Or, în cazul X, nu numai ca nu este vorba despre existenta unei fraude sau participarea societății la o asemenea fraudă (din toate documentele existente la indemana organelor fiscale cu ocazia controlului rezultând realitatea operatiimilor derulate de societate), dar raportat la principiile enuntate anterior, societatea considera ca este neproportională măsura înlăturării deductibilității TVA la care societatea era îndreptățită din rațiuni subiective legate de obligativitatea existenței unor alte documente justificative, pe care controlul nu le-a individualizat pentru fiecare caz în parte.

Societatea susține ca a demonstrat și a aratat la momentul controlului faptul ca in determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor inregistrate cu prestările de servicii achizitionate, precum și al TVA aferenta achiziției, aceasta a respectat prevederile legale în materie, detinand documente justificative de natura sa demonstreze realitatea prestării acestor servicii in beneficiul activitatii economice generatoare de venituri impozabile a societății, in speta contractul încheiat intre parti, factura fiscala și alte materiale justificative corespunzătoare, dupa cum prevede legea fiscala.

În concluzie, societatea considera ca echipa de inspecție fiscala in mod eronat a constatat faptul ca nu are drept de deducere a TVA in sumă totală de **.X. lei** aferentă achiziției de servicii și de asemenea in mod eronat stabileste și majorari și penalități de întârziere aferente, întrucât aceste constatari nu sunt bazate pe starea de fapt fiscala a societății.

5. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in sumă de .X. lei stabilit suplimentar, societatea susține că, echipa de inspecție fiscală a stabilit in sarcina societății impozit pe veniturile nerezidenților suplimentar pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010.

Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente calculat suplimentar în anul 2006 este in sumă de .X. lei pentru care au fost calculate si majorări de întârziere in sumă de .X. lei si penalități în sumă de .X. lei.

Aferent perioadei 01.01.2007 – 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit in sarcina societății un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente suplimentar, astfel:

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.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscală consideră ca pentru anumite plăți de dobanzi efectuate de X către .X. Olanda, societatea trebuia sa rețină o cota de 3% impozit pe veniturile nerezidentilor, in conformitate cu Convenția de Evitare a Dublei Impuneri dintre Romania și Olanda, art.11 Dobanzi alin.(2). Astfel, organele de inspectie fiscală consideră Protocolul incheiat intre Romania și Olanda ca fiind neaplicabil in speta de față, in lipsa unei confirmari scrise a autoritatilor din Olanda cu privire la tratamentul fiscal aplicabil dobânzilor platite catre nerezidenți conform legislației interne a acesteia.

Conform Protocolului la Conventia dintre Romania si Olanda, cota de impozit cu retinere la sursa poate fi redusa la zero, in situatia in care Olanda, prin legislatia sa interna, nu percepe impozit cu retinere la sursa asupra dobanziilor platite nerezidenților. Extrasele de pe web-site-ul Comisiei Europene și Ministerului de Finante al Olandei arata fara echivoc ca Olanda nu percepe impozit cu retinere la sursa pentru dobanzi platite nerezidenților.

Societatea mentioneaza de asemenea faptul ca pentru determinarea tratamentului fiscal aplicabil plăților de dobanzi efectuate catre Olanda, a efectuat demersurile necesare, in sensul ca a transmis catre Ministerul Economiei și Finantelor - Directia generala pentru impozite directe o scrisoare prin care solicita opinia cu privire la acest tratament fiscal, și anexează in sprijinul acestei afirmatii atat scrisoarea adresata catre autoritățile fiscale, cat și raspunsul primit de societate, prin care acestea confirma ca in cazul particular descris, tratamentul fiscal aplicabil este cel prevazut la art.11 din Convenție, plus prevederile Protocolului.

Societatea mai menționează faptul ca in conformitate cu prevederile art.65 alin.1 din Codul de procedură fiscală cu privire la faptul ca sarcina probei este la contribuabil, a efectuat toate diligentele pentru a demonstra faptul ca tratamentul fiscal aplicat este cel corect atat din punct de vedere al legislatiei interne, cât și al prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri incheiată intre Romania si Olanda și ale Protocolului aferent, și considera ca organul fiscal nu s-a achitat de obligatia prevazuta de art.65 alin.a) din Codul de procedura fiscală, conform caruia organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii, și dorim sa invederam ideea ca din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală rezulta fara echivoc faptul ca organele de inspecție fiscală au aplicat principiul rolului activ in stabilirea starii de fapt fiscale a societății.

Societatea susține că în situația în care organele fiscale doreau confirmarea de la autoritățile din Olanda cu privire la tratamentul fiscal aplicabil in legislatia sa domestica, acestea puteau să obțină aceste informații in vederea determinarii unui tratament fiscal corect, prin mijloacele de colaborare internationale de care dispuneau.

În consecință, față de argumentele de fapt și de drept expuse anterior, S.C. .X. S.R.L. solicita eliminarea concluziilor inspectiei fiscale cu privire la stabilirea in sarcina societății a unui impozit pe veniturile persoanelor nerezidente suplimentar în sumă de **.X. lei**, precum și majorari și penalități de întârziere aferente.

***6. Majorările și penalitățile de întârziere calculate de echipa de inspecție fiscală aferentă debitelor principale stabilite in sarcina societății pentru perioada 01.01.2006 — 31.12.2010***

Prin Raportul de inspectie fiscală și Decizia de impunere supuse prezentei contestații, organele de inspectie fiscală au stabilit in sarcina societății majorari și penalități de intarziere aferente impozitelor și taxelor suplimentare aferente perioadei 01.01.2006 - 31.12.2010, societatea menționând că în conformitate cu prevederile art.47 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, desființarea creanței fiscale principale atrage și desființarea accesoriilor aferente acesteia, astfel: *"(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atat a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate in actele administrative fiscale anulate ori desfiintate, cat si a actelor administrative fiscale subsecvente emise in baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au ramas definitive in sistemul căilor*

administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organu fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desfiinta sau modifica in mod corespunzator actele administratiue fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente."

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, prin modificarea sau desființarea actului administrativ fiscal se înțelege și situația în care actul administrativ atacat este desființat total sau parțial, ca urmare a soluționării de către organul fiscal competent a contestației formulate.

Drept urmare, în temeiul prevederilor Codului de procedură fiscală, și față de argumentele de fapt și de drept arătate în contestație, invocă faptul că ca organele de inspecție fiscală au procedat, în mod netemeinic la stabilirea în sarcina societății a unor majorări și penalități de întârziere aferente debitorilor principale suplimentare aferente perioadei 01.01.2006 - 31.12.2010, contestate de S.C. .X. S.R.L. și solicită exonerarea de la plata sumelor contestate.

**II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./07.02.2012, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată datorate bugetului de stat de către S.C. .X. S.R.L. în sumă totală de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar.

**Perioada supusă verificării : 01.01.2006 - 31.12.2010.**

### **1. Impozit pe profit**



## **Anul 2006**

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a justificat cuantumul cheltuielilor deductibile privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare).

Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate, dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea cheltuielilor efectuate de societate pentru care aceasta nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de .X. lei, cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală a mai rezultat faptul că S.C. .X. S.R.L. a efectuat și înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei privind deplasarea, reprezentând bilete de avion și /sau cazare pentru persoane care nu sunt angajate ale societății, și drept urmare au fost stabilite ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală anexe la facturile de achiziție, respectiv nu a prezentat procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru în care să fie detaliate prestațiile de serviciu achiziționate, confirmarea efectuării acestora. Astfel, cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate de societate cu prestări de servicii, pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.

Ca urmare a deficiențelor constatate de către organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost recalculate rezultatele fiscale aferente anului 2006, rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, respectiv un impozit pe profit aferent calculat suplimentar în sumă de .X. lei datorat bugetului de stat de S.C. .X. S.R.L. pentru anul 2006.

## **Anul 2007**

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a justificat cuantumul cheltuielilor deductibile privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare).

Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate, dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea cheltuielilor efectuate de societate pentru care aceasta nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de *.X. lei și pentru prestările de servicii este de .X. lei, astfel cheltuielile în sumă totală de .X. lei sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.*

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală a mai rezultat faptul că S.C. *.X. S.R.L.* a efectuat și înregistrat cheltuieli în sumă de *.X. lei* (*.X. lei aferente cazării și .X. lei aferente transport*) privind deplasarea, reprezentând bilete de avion și/sau cazare, pentru persoane care nu sunt angajate ale societății verificate. Or, actele normative aplicabile în materie prevăd faptul că sunt cheltuieli deductibile limitat numai cheltuielile efectuate cu transportul și cazarea înscrise în documente emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului.

În condițiile legale organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile în sumă de *.X. lei* înregistrate de societate reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu deplasarea unor persoane care nu au calitatea de salariat/administrator la societatea verificată sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.

S.C. *.X. S.R.L.* a înregistrat cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală anexe la facturile de achiziție, respectiv nu a prezentat procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru în care să fie detaliate prestațiile de serviciu achiziționate, confirmarea efectuării acestora. Astfel, cheltuielile în sumă de *.X. lei* înregistrate de societate cu prestări de servicii, pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.

Ca urmare a deficiențelor constatate de către organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost recalulate rezultatele fiscale aferente anului 2007, rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de *.X. lei*, respectiv un impozit pe profit aferent calculat suplimentar în sumă de ***.X. lei*** datorat bugetului de stat de S.C. *.X. S.R.L.* pentru anul 2007.

### **Anul 2008**

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. *.X. S.R.L.* nu a justificat cuantumul cheltuielilor deductibile privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare).

Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate, dar ulterior

Înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea cheltuielilor efectuate de societate pentru care aceasta nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de *.X. lei, din care suma de .X. lei aferente achizițiilor de mărfuri și suma de .X. lei aferente achizițiilor pentru nevoi firma și investiții, sunt* cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală a mai rezultat faptul că S.C. .X. S.R.L. a efectuat și înregistrat cheltuieli în sumă de *.X. lei* (X lei aferente cazării și X lei aferente transport) privind deplasarea, reprezentând bilete de avion și/sau cazare, pentru persoane care nu sunt angajate ale societății verificate. Or, actele normative aplicabile în materie prevăd faptul că sunt cheltuieli deductibile limitat numai cheltuielile efectuate cu transportul și cazarea înscrise în documente emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului.

În condițiile legale organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile în sumă de *.X. lei* înregistrate de societate reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu deplasarea unor persoane care nu au calitatea de salariat/administrator la societatea verificată sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală anexe la facturile de achiziție, respectiv nu a prezentat procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru în care să fie detaliate prestațiile de serviciu achiziționate, confirmarea efectuării acestora. Astfel, cheltuielile în sumă de *.X. lei* înregistrate de societate cu prestări de servicii, pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.

Ca urmare a deficiențelor constatate de către organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost recalulate rezultatele fiscale aferente anului 2008, rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de *.X. lei*, respectiv un impozit pe profit aferent calculat suplimentar în sumă de **.X. lei** datorat bugetului de stat de S.C. .X. S.R.L. pentru anul 2008.

### **Anul 2009**

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a justificat cuantumul cheltuielilor deductibile privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare).

Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate, dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea cheltuielilor efectuate de societate pentru care aceasta nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de *.X. lei, din care suma de .X. lei aferente achizițiilor de mărfuri și suma de .X. lei aferentă pentru prestări servicii, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.*

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală a mai rezultat faptul că S.C. *.X. S.R.L.* a efectuat și înregistrat cheltuieli în sumă de *.X. lei* privind deplasarea, reprezentând bilete de avion și/sau cazare, pentru persoane care nu sunt angajate ale societății verificate. Or, actele normative aplicabile în materie prevăd faptul că sunt cheltuieli deductibile limitat numai cheltuielile efectuate cu transportul și cazarea înscrise în documente emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului.

S.C. *.X. S.R.L.* a înregistrat cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală anexe la facturile de achiziție, respectiv nu a prezentat procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru în care să fie detaliate prestațiile de serviciu achiziționate, confirmarea efectuării acestora. Astfel, cheltuielile în sumă de *.X. lei* înregistrate de societate cu prestări de servicii, pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.

Ca urmare a deficiențelor constatate de către organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost recalculate rezultatele fiscale aferente anului 2009, rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de *.X. lei*, respectiv un impozit pe profit aferent calculat suplimentar în sumă de ***.X. lei*** datorat bugetului de stat de S.C. *.X. S.R.L.*

### **Anul 2010**

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. *.X. S.R.L.* nu a justificat cuantumul cheltuielilor deductibile privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare).

Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate, dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea cheltuielilor efectuate de societate pentru care aceasta nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de *.X. lei, din care suma de .X. lei aferente achizițiilor de mărfuri și suma de .X. lei aferentă pentru nevoi firma și investiții, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.*

S.C. *.X. S.R.L.* a înregistrat cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală anexe la facturile de achiziție, respectiv nu a prezentat procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru în care să fie detaliate prestațiile de serviciu achiziționate, confirmarea efectuării acestora. Astfel, cheltuielile în sumă de *.X. lei* înregistrate de societate cu prestări de servicii, pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat.

Ca urmare a deficiențelor constatate de către organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost recalulate rezultatele fiscale aferente anului 2010, rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de *.X. lei*, respectiv un impozit pe profit aferent calculat suplimentar în sumă de ***.X. lei*** datorat bugetului de stat de S.C. *.X. S.R.L.* pentru anul 2010.

Concluzionând, aspectele privind impozitul pe profit ca urmare a inspecției fiscale pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de *.X. lei*;
- majorări de întârziere în sumă de *.X. lei*;
- penalități de întârziere în sumă de *.X. lei*.

Majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere stabilite suplimentar pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar, au fost calculate până la data de 15.01.2012, conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

## **2. Taxa pe valoarea adăugată**

### **Anul 2006**

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. *.X. S.R.L.* nu a justificat cuantumul TVA dedusă privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare). Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate (prin contul 408 "facturi nesoșite"), dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca

documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate. Valoarea TVA dedusă de societate pentru care nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de .X. lei.

În condițiile legale, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedus de societate, dar pentru care nu deține un document justificativ reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere datorată bugetului de stat de societate.

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA pentru băuturi alcoolice, consumate în cadrul unor acțiuni de protocol, dar TVA aferentă acestor achiziții nu poate fi dedusă conform art.145 alin.7 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că TVA în sumă de .X. lei reprezintă în fapt TVA fără drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a dedus TVA pentru operațiuni scutite de TVA, constând în închirieri de spații comerciale de la diferite persoane juridice, dar fără a prezenta notificarea de plătitor TVA a acestora așa cum prevede art.141 alin.2 lit.k) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, TVA în sumă de .X. lei reprezintă în fapt TVA fără drept de deducere.

S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei privind deplasarea, reprezentând bilete de avion și/sau cazare pentru persoane care nu sunt angajate ale societății verificate. Organele de inspecție fiscală au stabilit că deducerea TVA în sumă de .X. lei s-a făcut de societate prin încălcarea prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile aferente unor prestații de servicii facturate de terțe persoane juridice pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei. Dar aferent acestor prestări de servicii societatea verificată nu a prezentat justificările necesare în vederea stabilirii realității și exacității operațiunilor realizate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedusă de societate din achiziții de prestări de servicii pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere, datorată bugetului de stat, societatea neprezentând justificările necesare în vederea stabilirii realității și exacității operațiunilor realizate, respectiv dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

*Concluzionând aspectele privind TVA aferentă anului 2006, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.*

## Anul 2007

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a justificat cuantumul TVA dedusă privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare). Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate (prin contul 408 "facturi nesosite"), dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate. Valoarea TVA dedusă de societate pentru care nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de .X. lei (.X. lei pentru marfă și .X. lei pentru achiziții de nevoi firmă și investiții).

În condițiile legale, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedus de societate dar pentru care nu deține un document justificativ reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere datorată bugetului de stat de societate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a dedus TVA pentru operațiuni scutite de TVA, constând în închirieri de spații comerciale de la diferite persoane juridice, dar fără a prezenta notificarea de plătitor TVA a acestora așa cum prevede art.141 alin.2 lit.k) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, TVA în sumă de .X. lei reprezintă în fapt TVA fără drept de deducere.

S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei (.X. lei – cazare, .X. lei – transport) privind deplasarea, reprezentând bilete de avion și/sau cazare pentru persoane care nu sunt angajate ale societății verificate. Organele de inspecție fiscală au stabilit că deducerea TVA în sumă de .X. lei s-a făcut de societate prin încălcarea prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii facturate de terțe persoane juridice pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei. Dar aferent acestor prestări de servicii societatea verificată nu a prezentat justificările necesare în vederea stabilirii realității și exacității operațiunilor realizate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedusă de societate din achiziții de prestări de servicii pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere, datorată bugetului de stat, societatea neprezentând justificările necesare în vederea stabilirii realității și exacității operațiunilor realizate, respectiv dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

*Concluzionând aspectele privind TVA aferentă anului 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.*

### **Anul 2008**

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a justificat cuantumul TVA dedusă privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare). Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate (prin contul 408 "facturi nesosite"), dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate. Valoarea TVA dedusă de societate pentru care nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de .X. lei (X lei pentru marfă și .X. lei pentru achiziții de nevoi firmă și investiții).

În condițiile legale, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedus de societate, dar pentru care nu deține un document justificativ reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere datorată bugetului de stat de societate.

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA pentru băuturi alcoolice, consumate în cadrul unor acțiuni de protocol, dar TVA aferentă acestor achiziții nu poate fi dedusă conform art.145 alin.5 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, TVA în sumă de X lei reprezintă în fapt TVA fără drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii facturate de terțe persoane juridice pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei. Dar aferent acestor prestări de servicii societatea verificată nu a prezentat justificările necesare în vederea stabilirii realității și exacității operațiunilor realizate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedusă de societate din achiziții de prestări de servicii pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere, datorată bugetului de stat, societatea neprezentând justificările necesare în vederea stabilirii realității și exacității operațiunilor realizate, respectiv dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei (.X. lei – cazare, X lei – transport) privind deplasarea, reprezentând bilete de avion și/sau cazare pentru persoane care nu sunt angajate ale societății verificate. Organele de inspecție fiscală au stabilit că deducerea TVA în sumă de .X. lei s-a făcut de societate



prin încălcarea prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*Concluzionând aspectele privind TVA aferentă anului 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.*

### **Anul 2009**

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a justificat cuantumul TVA dedusă privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare). Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate (prin contul 408 "facturi nesoșite"), dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate. Valoarea TVA dedusă de societate pentru care nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de .X. lei (.X. lei pentru marfă și .X. lei pentru achiziții de nevoi firmă și investiții).

În condițiile legale, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedus de societate dar pentru care nu deține un document justificativ reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere datorată bugetului de stat de societate.

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii, pentru care nu deține documentul de achiziție în original, respectiv pentru exercitarea dreptului de deducere aferent achizițiilor de mărfuri societatea nu justifică cuantumul TVA prin documente legale, ci a prezentat doar copii ale facturilor originale, fără îndeplinirea formalităților și condițiilor de reconstituire a acestor originale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei pentru care societatea nu deține documente justificative reprezintă în fapt TVA fără drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii facturate de terțe persoane juridice pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei. Dar aferent acestor prestări de servicii societatea verificată nu a prezentat justificările necesare în vederea stabilirii realității și exacității operațiunilor realizate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedusă de societate din achiziții de prestări de servicii pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere, datorată bugetului de stat, societatea neprezentând justificările necesare în vederea stabilirii realității și

exacității operațiunilor realizate, respectiv dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

*Concluzionând aspectele privind TVA aferentă anului 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.*

### **Anul 2010**

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a justificat cuantumul TVA dedusă privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare). Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate (prin contul 408 "facturi nesoșite"), dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate. Valoarea TVA dedusă de societate pentru care nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de .X. lei (16.954 lei pentru marfă și .X. lei pentru achiziții de nevoi firmă și investiții).

În condițiile legale, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedus de societate, dar pentru care nu deține un document justificativ reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere datorată bugetului de stat de societate.

Din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii, pentru care nu deține documentul de achiziție în original, respectiv pentru exercitarea dreptului de deducere aferent achizițiilor de mărfuri societatea nu justifică cuantumul TVA prin documente legale, ci a prezentat doar copii ale facturilor originale, fără îndeplinirea formalităților și condițiilor de reconstituire a acestor originale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei pentru care societatea nu deține documente justificative reprezintă în fapt TVA fără drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii facturate de terțe persoane juridice pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei. Dar aferent acestor prestări de servicii societatea verificată nu a prezentat justificările necesare în vederea stabilirii realității și exacității operațiunilor realizate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de .X. lei dedusă de societate din achiziții de prestări de servicii pentru care nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri reprezintă în fapt o TVA fără drept de deducere, datorată bugetului de stat, societatea neprezentând justificările necesare în vederea stabilirii realității și

exacității operațiunilor realizate, respectiv dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

*Concluzionând aspectele privind TVA aferentă anului 2010, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de .X. lei.*

Concluzionând, aspectele privind taxa pe valoarea adăugată ca urmare a inspecției fiscale pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- TVA suplimentară în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere stabilite suplimentar pentru neplata la termenele legale a TVA stabilită suplimentar, au fost calculate până la data de 15.01.2012, conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **3. Impozitul pe veniturile obținute de persoane nerezidente Anul 2006**

a) În perioada verificată, în desfășurării activității, S.C. .X. S.R.L. a contractat de-a lungul anilor mai multe împrumuturi de la societatea acționară .X.. Toate aceste împrumuturi sunt purtătoare de dobândă, respectiv cu excepția împrumutului contractat în data de 16.07.2007, toate celelalte împrumuturi au fost rambursate în cursul anului 2006, inclusiv dobânda aferentă.

Astfel, în anul 2006, societatea a achitat firmei .X. OLANDA, dobânzi în sumă totală de .X. lei, acestea fiind achitate ca urmare a contractelor de împrumut încheiate cu această firmă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma inspecției fiscale că societatea verificată nu a calculat, reținut, evidențiat și vărsat impozit pentru veniturile din dobânzile achitate, în cotă de 3%, conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Olanda.

Societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală certificatul de evitare a dublei impuneri eliberat de autoritățile competente ale Olandei, stat în care firma .X. are rezidență.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru dobânzile achitate de societate în sumă de .X. lei, aceasta are de plată un impozit pe veniturile realizate din România de persoana nerezidentă în cota de 3% conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Olanda, în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

**b)** Pentru tranzacțiile efectuate în baza unor contracte, societatea nu a calculat, reținut, evidențiat și vărsat impozit pentru veniturile achitate, respectiv pentru tranzacțiile efectuate cu .X. – .X. UNGARIA .

S.C. .X. S.R.L. a încheiat la data de 01.04.2004 un contract de prestări servicii cu .X. – .X. UNGARIA, obiectul acestui contract fiind de consultanță pentru managementul și marketingul administrării comerciale, managementul resurselor umane și al dezvoltării, convenție de utilizare a firmei X.

Pentru aceeași perioadă S.C. .X. S.R.L. a încheiat în 01.04.2004 și un contract de asistență cu .X. – .X. UNGARIA prin care „beneficiarul dorește să poată beneficia de experiența și de cunoștințele profesionale ale prestatorului”.

Astfel, pentru veniturile realizate în România societatea prestatoare datorează impozit pentru anul 2006, în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu art.12 alin.1), art.115 alin.1), art.116, art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Ca o consecință a aspectelor vizate la punctul a) și b), organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2006 un impozit pe venit persoane nerezidente suplimentar în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

#### **Anul 2007**

**a)** În anul 2007, S.C. .X. S.R.L. achită firmei .X., dobânzi în sumă totală de .X. lei, acestea fiind achitate ca urmare a contractelor de împrumut încheiate cu această firmă. Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma inspecției fiscale că societatea verificată nu a calculat, reținut, evidențiat și vărsat impozit pentru veniturile din dobânzile achitate, în cotă de 3%, conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Olanda.

Organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe venit persoane nerezidente suplimentar în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

**b)** Totodată în anul 2007 pentru tranzacțiile efectuate în baza unor contracte, societatea nu a calculat, reținut, evidențiat și vărsat impozit pentru veniturile achitate, respectiv pentru tranzacțiile efectuate cu .X. – .X. UNGARIA .

S.C. .X. S.R.L. a încheiat la data de 01.04.2004 un contract de prestări servicii cu .X. – .X. UNGARIA, obiectul acestui contract fiind de consultanță pentru managementul și marketingul administrării comerciale, managementul resurselor umane și al dezvoltării, convenție de utilizare a firmei X.

Astfel, pentru veniturile realizate în România societatea prestatoare datorează impozit pentru anul 2006, în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu art.12 alin.1), art.115 alin.1), art.116, art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care

organele de inspecție fiscală au calculat și majorări de întârziere în sumă de *.X. lei* și penalități de întârziere în sumă de *.X. lei*.

Ca o consecință a aspectelor vizate la punctul a) și b), organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2007 un impozit pe venit persoane nerezidente suplimentar în sumă de *.X. lei*, majorări de întârziere aferente în sumă de *.X. lei* și penalități de întârziere în sumă de *.X. lei*.

#### **Anul 2008**

În anul 2008, S.C. *.X. S.R.L.* achită firmei *.X.*, dobânzi în sumă totală de *.X. lei*, acestea fiind achitate ca urmare a contractelor de împrumut încheiate cu această firmă. Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma inspecției fiscale că societatea verificată nu a calculat, reținut, evidențiat și vărsat impozit pentru veniturile din dobânzile achitate, în cotă de 3%, conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Olanda.

Astfel, pentru veniturile realizate în România societatea prestatoare datorează impozit pentru anul 2008, în sumă totală de *.X. lei*, în conformitate cu art.12 alin.1), art.115 alin.1), art.116, art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat și majorări de întârziere în sumă de *.X. lei* și penalități de întârziere în sumă de *.X. lei*.

#### **Anul 2009**

În anul 2009, S.C. *.X. S.R.L.* achită firmei *.X.*, dobânzi în sumă totală de *.X. lei*, acestea fiind achitate ca urmare a contractelor de împrumut încheiate cu această firmă. Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma inspecției fiscale că societatea verificată nu a calculat, reținut, evidențiat și vărsat impozit pentru veniturile din dobânzile achitate, în cotă de 3%, conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Olanda.

Organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe venit persoane nerezidente suplimentar în sumă de *.X. lei* pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de *.X. lei* și penalități de întârziere în sumă de *.X. lei*.

#### **Anul 2010**

În anul 2010, S.C. *.X. S.R.L.* achită firmei *.X.*, dobânzi în sumă totală de *.X. lei*, acestea fiind achitate ca urmare a contractelor de împrumut încheiate cu această firmă. Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma inspecției fiscale că societatea verificată nu a calculat, reținut, evidențiat și vărsat impozit pentru veniturile din dobânzile achitate, în cotă de 3%, conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Olanda.

Organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe venit persoane nerezidente suplimentar în sumă de *.X. lei* pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de *X lei* și penalități de întârziere în sumă de *X lei*.

Concluzionând aspectele privind impozitul pe venit persoane nerezidente ca urmare a inspecției fiscale pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere stabilite suplimentar pentru neplata la termenele legale a TVA stabilită suplimentar, au fost calculate până la data de 15.01.2012, conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală și de contestatoare, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

**Perioada verificată : 01.01.2006-31.12.2010.**

***1.1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu mărfurile și achizițiile de prestări servicii în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu mărfurile și achizițiile de prestări servicii sunt deductibile la calculul impozitul pe profit, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu au fost înregistrate de societate în vederea obținerii de venituri impozabile, iar prin contestație nu au fost aduse documente și argumente de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.***

***În fapt***, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, ca urmare a identificării unor cheltuieli nedeductibile suplimentare în sumă de **.X. lei**, rezultate din cheltuielile

înregistrate de S.C. .X. S.R.L. cu achizițiile de mărfuri și de prestări servicii din perioada 01.01.2006-31.12.2010, pentru care nu au fost prezentate documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare) astfel:

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2006, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind achiziția de mărfuri pentru care societatea nu poate justifica aceste achiziții prin documente legal întocmite;

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2007, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind achiziția de mărfuri pentru care societatea nu poate justifica aceste achiziții prin documente legal întocmite;

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2008, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind achiziția de mărfuri pentru care societatea nu poate justifica aceste achiziții prin documente legal întocmite;

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2009, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind achiziția de mărfuri pentru care societatea nu poate justifica aceste achiziții prin documente legal întocmite;

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2010, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind achiziția de mărfuri pentru care societatea nu poate justifica aceste achiziții prin documente legal întocmite.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că neprezentarea de către contestatoare a documentelor de achiziție a mărfurilor, în spetă facturile de achiziție, reprezintă o încălcare a prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată societatea susține că: *„ în fapt, în perioada 01.01.2006-31.12.2010, ca urmare a desfășurării activității sale principale, a achiziționat mărfuri în vederea revânzării, așadar a înregistrat cheltuieli deductibile cu scoaterea din evidență a mărfurilor vândute concomitent cu înregistrarea de venituri impozabile obținute din vânzarea acestora. Astfel, societatea nu poate fi de acord cu tratarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor înregistrate de societate în perioada verificată ca fiind nedeductibile datorită faptului că acestea nu ar fi fost înregistrate în vederea obținerii de venituri impozabile, întrucât aceste constatări se bazează pe o aplicare eronată a prevederilor legislației contabile și fiscale.”*

De asemenea, societatea susține faptul că: *„existența sau inexistența facturii este irelevantă în analiza tratamentului fiscal aplicat de societate, întrucât cheltuielile cu scoaterea din gestiune a mărfurilor tratate ca fiind nedeductibile de către echipa de inspecție fiscală au fost înregistrate de X*

conform prevederilor contabile pe baza unor cu totul altor documente justificative care atestă achiziția față de factura fiscală.”

În susținerea cauzei, societatea argumentează că :”justificarea deductibilității cheltuielilor astfel înregistrate se poate face pe baza oricăror înscrisuri care dobândesc calitatea de document justificativ, astfel că avizul de însoțire a mărfii și documentele de recepție întocmite de societate au calitatea de document justificativ și pot fi utilizate de X pentru susținerea deductibilității cheltuielilor aferente. Societatea consideră că au existat suficiente documente care au fost puse la dispoziția organului fiscal în scopul justificării deductibilității acestor cheltuieli, cum ar fi: avize de însoțire, note de intrare recepție, note de contabilitate, bonuri de consum, documente privind inventarierea și documente de vânzare a bunurilor.”

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

#### **ART. 19**

##### **Reguli generale**

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

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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, și anume:

#### **Art.21**

**“ (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.”**



Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, **care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.**

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

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

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

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

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

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

**(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.”**

Totodată, potrivit prevederilor H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar și contabil și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, FACTURA - cod 14-4-10/aA este un formular cu regim special de înscriere și de numerotare care:

„1. **Servește ca:**

- document pe baza căruia se întocmeste instrumentul de decontare a produselor și marfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;

- document de însoțire a marfii pe timpul transportului;  
- document de încarcare în gestiunea primitorului;  
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumparatorului.

2. **Se întocmeste manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare [...]** „

și

„**Circula:**

- la cumparator: [...]

- **la compartimentul financiar-contabil**, pentru acceptarea plății, precum și **pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1**, împreună cu avizul de însoțire a marfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz).”

Pentru lămurirea prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, a fost elaborat Regulamentul nr.704/1993 de aplicare Legii contabilității, care la pct.119 precizează:

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

Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

a) denumirea documentelor;

b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;

c) numărul și data întocmirii documentului;

d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);

e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;

f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;

g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;

h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

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

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate, rezulta ca înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor deductibile cu marfuri achiziționate se realizează numai **pe baza documentelor justificative** întocmite conform legii.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul ca societatea contestatoare a înregistrat ca și cheltuieli deductibile sumele înscrise în facturi fiscale **in copie fara sa mentioneze si sa faca dovada detinerii facturilor fiscale sau avizelor de însoțire a marfurilor care au stat la baza întocmirii acestora cu respectarea actelor normative in vigoare.**

Astfel, se reține ca înregistrarea și deducerea cheltuielilor, la cumparator se face în baza exemplarului original, al facturii fiscale și nu în baza unei facturi în copie, aceasta neavând calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării unor operațiuni în contabilitate.

La art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“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.”**

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea prezintă o interpretare proprie privind intrarea în gestiune a mărfurilor și arată că a înregistrat în gestiune și în contabilitate intrările de marfă în baza avizelor de expediție și a recepțiilor care prezintă calitatea de document justificativ. Or, din toată prezentarea societății nu rezultă un punct de vedere clar și corect față de documentele care stau la baza înregistrării ieșirii mărfurilor din gestiune, moment care corespunde înregistrării cheltuielilor deductibile cu achiziția mărfurilor, ci numai privind intrarea în gestiune.

Se reține că pentru perioada 2007-2010 avizul de însoțire a mărfii astfel cum este prevăzut în O.M.F.P. nr.2226/2006, servește ca document ce stă la baza întocmirii facturii în situația în care nu a fost posibilă întocmirea facturii în momentul livrării bunurilor și ca document pentru primirea în gestiune.

De asemenea, se reține din același act normativ că **factura este cea care servește ca: ”document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.”**

Asa cum prevede legea și cum este de acord și societatea, *factura reprezintă mijlocul de probă cu privire la operațiunea efectuată*, respectiv în lipsa acesteia, societatea nu poate proba că a efectuat operațiunile de achiziție analizate de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală, respectiv nu poate proba că are sau nu drept de deducere a cheltuielilor de achiziție aferente mărfurilor cuprinse în aceste facturi.

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

Referitor la faptul că societatea a prezentat copii ale unui contract cadru în ceea ce privește achizițiile de mărfuri, reținem faptul că nu poate substitui neprezentarea facturilor privind achiziționarea respectivelor bunuri. Chiar dacă relațiile comerciale se desfășoară în baza unor contracte încheiate între diverși furnizori și beneficiarul S.C. .X. S.R.L., însă așa cum prevede legislația în vigoare, livrările și transferul proprietății asupra bunurilor se efectuează în baza facturilor și nu doar a contractelor încheiate între părți.

Din documentele anexate la dosarul cauzei și așa cum este specificat și prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./07.02.2012, se reține faptul că societății i-au fost solicitate prin adrese scrise documentele care nu au fost identificate și care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale. Astfel, organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea obligațiilor fiscale situația de fapt reală a societății luând în considerare toate informațiile și documentele disponibile pentru determinarea corectă a situației fiscale.

Se reține că prin contestație societatea însăși recunoaște că: *„la momentul inspecției fiscale nu au putut fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturile solicitate.”*

Potrivit art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se menționează:

*“În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, **se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare.** Responsabilitatea reconstituirii documentelor contabile, în cazurile prevăzute la alineatul precedent revine persoanelor prevăzute la art. 11 alin. (3) din lege.*

**Documentele contabile reconstituite vor purta mențiunea "Reconstituit"**.

Reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse în conformitate cu prevederile normelor legale este o obligație a societății, respectiv societatea avea obligația reconstituirii documentelor neidentificate, în

termen de 30 de zile de la constatarea care a fost făcută chiar de către organele de inspecție fiscală prin adresele menționate anterior, cu respectarea termenului legal privind reconstituirea.

Aceste prevederi se coroborează cu H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, respectiv ANEXA 1B privind NORMELE METODOLOGICE pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, pentru **perioada 2006-2008:**

*„ART. 3 - Organizarea gestionării, folosirii și evidenței formularelor prevăzute la art. 2 se face potrivit prevederilor prezentelor norme metodologice, iar răspunderea revine administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului.*

*ART. 8 - Formularele care nu se mai folosesc se restituie la magazie pe baza Bonului de predare-transfer, restituire, cod 14-3-3A, și se înregistrează ca intrare în Fișa de magazie a formularelor cu regim special, cod 14-3-8/b, menționându-se numerele și seria formularelor primite.*

*ART. 10 - Formularele neutilizabile, defectuos tipărite sau în alte cazuri similare se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se mențiunea "ANULAT", pe toate exemplarele, și se restituie, cu excepția formularelor din carnete broșate, gestionarului de formulare, sub semnătura persoanei predatoare, în fișa de magazie a formularului cu regim special înscriindu-se numărul și seria formularului respectiv în coloana "formulare neutilizabile", urmând a fi predate la arhivă și păstrate conform normelor legale.*

*ART. 11 - Formularele utilizate și cele neutilizabile, până la predarea lor la arhivă, se păstrează la compartimentul care le-a folosit, în ordinea numerelor, pentru a permite controlul în orice moment al utilizării acestora.*

*ART. 12 - Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.*

*Formularele cu regim special de inseriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.”, iar la art.4 din O.M.F.P. nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevede:*

*“În cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați:*

*a) să anunțe, în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană, a municipiului .X., respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului .X., după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de poliție;*

*b) să transmită Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii.”*

Incepand cu data de **01.01.2009** sunt aplicabile prevederile O.M.F.P. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, respectiv ANEXA 1 privind NORMELE METODOLOGICE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, potrivit carora:

*“E. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse*

*[...] 42. Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității (administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective).*

*În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:*

- datele de identificare a documentului dispărut;*
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului;*
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.*

*Procesul-verbal se semnează de către:*

- conducătorul unității;*
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;*
- persoana responsabilă cu păstrarea documentului; și*
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz.*

*Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme metodologice se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.*

*În condițiile în care documentul pierdut a fost întocmit de către unitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și stă la baza înregistrărilor în contabilitate.*

43. Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se încunoștințează imediat organele de urmărire penală.

44. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;
- o copie a documentului reconstituit.

[...] 46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

[...] 47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau
- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

48. Pentru pagubele generate de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind și eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea documentelor respective.

Găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, poate constitui motiv de revizuire a sancțiunilor aplicate, în condițiile legii.

În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal, și se păstrează împreună cu procesul-verbal în dosarul de reconstituire.

49. Conducătorii unităților vor lua măsuri pentru asigurarea înregistrării și evidenței curente a tuturor lucrărilor întocmite, primite sau expediate, stabilirea și evidența responsabililor de păstrarea acestora, evidența tuturor reconstituirilor de documente, precum și pentru păstrarea dosarelor de reconstituire, pe toată durata de păstrare a documentului reconstituit.

#### F. Arhivarea și păstrarea registrelor și a documentelor financiar-contabile

50. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, au obligația păstrării în arhiva lor a registrelor de contabilitate, a celorlalte

documente contabile, precum și a documentelor justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate.

Păstrarea registrelor și a documentelor justificative și contabile se face la domiciliul fiscal sau la sediile secundare, după caz.

Registrele și documentele justificative și contabile se pot arhiva, în baza unor contracte de prestări de servicii, cu titlu oneros, de către alte persoane juridice române care dispun de condiții corespunzătoare. Și în acest caz, răspunderea privind arhivarea documentelor financiar-contabile revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității beneficiare.

Unitatea care a încredințat documentele spre arhivare, respectiv unitatea beneficiară, va înștiința organul fiscal teritorial de care aparține despre această situație.

Cu ocazia controalelor efectuate de organele abilitate, persoanele juridice sunt obligate, la cerere, să prezinte la domiciliul fiscal documentele solicitate.

Organele de control ale Ministerului Economiei și Finanțelor pot interzice arhivarea registrelor, a documentelor justificative și contabile și în alte locații decât la domiciliul fiscal sau la sediile secundare, dacă consideră că acestea nu sunt păstrate corespunzător.

51. Termenul de păstrare a statelor de salarii este de 50 de ani, iar termenul de păstrare a registrelor și a documentelor justificative și contabile este de 10 ani cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția celor prevăzute la pct. 52, 53 și 54.

52. Facturile aferente bunurilor de capital, respectiv bunurilor imobile, care stau la baza determinării taxei pe valoarea adăugată deductibile pentru persoanele impozabile cu regim mixt și persoanele parțial impozabile în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se vor păstra conform termenului prevăzut la art. 149 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

53. Documentele prevăzute în anexa nr. 4 se pot păstra pe o perioadă de numai 5 ani dacă necesitățile proprii ale unității nu impun păstrarea acestora pe o perioadă de timp mai mare.

54. Documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viață mai mare de 10 ani se păstrează, de regulă, pe o perioadă de timp mai mare, respectiv pe perioada de utilizare a bunurilor.

55. În caz de încetare a activității persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, documentele contabile se arhivează în conformitate cu prevederile Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sau se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie, după caz.



56. Arhivarea documentelor justificative și contabile se face în conformitate cu prevederile legale și cu următoarele reguli generale:

- documentele se grupează în dosare, numerotate, șnuruite și parafate;
- gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea. În cazul fuziunii sau al lichidării societății, documentele aferente acestei perioade se arhivează separat;
- dosarele conținând documente justificative și contabile se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor;
- evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență, potrivit legii, în care sunt consemnate dosarele și documentele intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.

57. Eliminarea din arhivă a documentelor al căror termen legal de păstrare a expirat se face de către o comisie, sub conducerea administratorului sau a ordonatorului de credite, după caz. În această situație se întocmește un proces-verbal și se consemnează scăderea documentelor eliminate din Registrul de evidență al arhivei.”

Având în vedere prevederile legale enunțate, se reține obligația agenților economici privind gestionarea și folosirea formularelor cu regim special, respectiv obligația administratorului, a ordonatorului de credite sau a altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului în ceea ce privește formularele cu regim special.

În cazul în care lipsa sau pierderea formularelor cu regim special a fost stabilită până la data de 31.12.2008, se reține că societatea avea obligația să anunțe organele fiscale în termen de 24 de ore de la constatare și să transmită în 48 de ore Companiei Naționale „Imprimeria Națională” S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor pierdute sau sustrase și să le declare nule în Monitorul Oficial al României.

Totodată, administratorul sau persoanele care au obligația gestionării patrimoniului unității, vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

În cazul în care lipsa sau pierderea formularelor cu regim special se constată după data de 01.01.2009, persoana care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, administratorului unității sau persoanei care are obligația gestionării unității respective.

În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:

- datele de identificare a documentului dispărut;

- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul unității;
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;
- persoana responsabilă cu păstrarea documentului; și
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz.

**Mai mult, reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.**

Totodata, găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, poate constitui motiv de revizuire a sancțiunilor aplicate, în condițiile legii.

Or, așa cum rezultă din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./07.02.2012, însăși faptul că nu au fost prezentate documente în original sau reconstituite în conformitate cu originalul, este cel care a stat la baza determinării nedeductibilității cheltuielilor cu achiziții de mărfuri.

În ceea ce privește sancționarea societății prin neacceptarea dreptului de deducere a unor cheltuieli cu achiziția unor diverse prestări servicii pentru necesitățile firmei și pentru diverse investiții, societatea menționează faptul că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturi fiscale pentru aceste prestări fiind anexate și la prezenta contestație, acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei pe motiv că, sub semnătura societății se menționează că documentele sunt lipsă sau în copie, nepurtând nicio mențiune că au fost reconstituite sau în conformitate cu originalul.

Față de cele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor înregistrate cu achiziții de mărfuri efectuate de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2006-31.12.2010, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, și în consecință au determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”**, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea**

**contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,** și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

**În ceea ce privește suma de .X. lei,** reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, pe cale de consecință se va respinge contestația și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acesteia.

**1.2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achiziția de prestări servicii în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu prestări servicii sunt deductibile la calculul impozitul pe profit, în condițiile în care nu a prezentat documente care să justifice necesitatea prestării acestor servicii.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, ca urmare a identificării unor cheltuieli nedeductibile suplimentare în sumă de .X. lei, rezultate din cheltuielile înregistrate de S.C. .X. S.R.L. cu achizițiile de prestări servicii din perioada 01.01.2006-31.12.2010, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, privind îndeplinirea condițiilor cumulative prevăzute de lege, astfel:

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2006, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind achiziția de prestări de servicii pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate;

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2007, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind achiziția de prestări de servicii pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate;

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2008, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind

achiziția de prestări de servicii pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate;

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2009, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind achiziția de prestări de servicii pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate;

- cheltuială nedeductibilă a sumei de .X. lei, aferentă anului 2010, reprezentând cheltuieli considerate de societate deductibile fiscal, privind achiziția de prestări de servicii pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma inspecției fiscale că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor cu achiziția de prestări servicii, respectiv procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de serviciu achiziționate, confirmarea efectuării acestora, durata, valoarea.

Prin contestația formulată societatea susține că: *”a demonstrat și a arătat la momentul controlului faptul că în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor înregistrate cu serviciile, aceasta a aplicat prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, precum și a Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, conform cărora pentru a putea deduce aceste cheltuieli înregistrate, contribuabilii trebuie să demonstreze faptul că acestea au fost efectiv prestate în baza unui contract încheiat între părți și prin orice alte materiale justificative corespunzătoare și să demonstreze necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru specificul activității sale.”*

De asemenea, societatea consideră că : *”aplicarea prevederilor legale a fost efectuată în mod eronat, fără luarea în considerare a substanței economice a tranzacțiilor, care reiese din documentele justificative existente la sediul X: contract, factura și alte documente justificative puse la dispoziția organelor de control.”*

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

#### **ART. 19**

##### **Reguli generale**

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

**se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”**

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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, și anume:

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

**„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

***[...] m) cheltuielile cu serviciile de management, 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;”***

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede la pct.48 condițiile care trebuie îndeplinite pentru a considera cheltuielile de management sau de consultanță deductibile:

***„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.***

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane*

*juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”*

Față de cele de mai sus, se reține ca societatea, pentru a putea deduce cheltuielile cu prestări servicii trebuia să dovedească prestarea efectivă a serviciilor, în baza unui contract, prin existența unor situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale. De asemenea, trebuie dovedită necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține faptul că societatea aferent facturilor de prestări servicii nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea acestor cheltuieli, respectiv procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru, și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, confirmarea efectuării acestora, durata, valoarea.

Prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită a agenților economici astfel încât să se conformeze activitatea față de niste prevederi contractuale existente, iar voința juridică care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unui contract încheiat între părți nu este suficient în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor.

Se reține, referitor la contractele de prestări servicii faptul că, reprezentanții societății nu au fost în măsură să pună la dispoziție organelor de inspecție fiscală, documentele necesare justificării realității și legalității prestațiilor de servicii efectuate în sumă de .X. lei pentru perioada verificată, nu au fost întocmite rapoarte de lucru sau alte documente justificative.

Potrivit raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate.

Totodată, se reține că, documentele care atestă prestarea unui serviciu constau în acte emise la momentul prestației din care rezultă natura serviciului, prestarea acestuia în termenele și la prețurile prevăzute în contractul de prestări servicii, astfel încât sumele facturate pentru serviciul respectiv să fie corecte, „colectarea” ulterioară a „dovezilor” de la prestator nejustificându-se.

Față de cele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor înregistrate cu prestări de servicii efectuate de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2006-31.12.2010, ca fiind

nedeductibile la calculul profitului impozabil, și în consecință au determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”**, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

**În ceea ce privește suma de .X. lei**, reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, pe cale de consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestuia.

## **2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- **.X. lei - TVA stabilită suplimentar de plată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar.**

**Perioada verificată : 01.01.2006-31.12.2010.**

**2.1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate de societate în perioada 01.01.2006-31.12.2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente legal întocmite.**

**În fapt**, din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat că S.C. .X. S.R.L. nu a justificat cuantumul TVA dedusă privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente cu funcțiuni similare). Astfel, societatea a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate, în speță mărfuri, în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate (prin contul 408 "facturi nesoite"), dar ulterior înregistrarea contabilă nu are la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate. Valoarea TVA dedusă de societate în perioada 01.01.2006-31.12.2010, pentru care nu deține documente justificative pentru achizițiile efectuate este de **.X. lei**.

Prin contestația formulată societatea susține că: *„având în vedere implicația fiscală ce constă în posibilitatea societății de a solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de mărfuri, arată faptul că organele de control au negat dreptul acesteia de a solicita reconstituirea documentelor justificative, cu sancțiunea negării dreptului de deducere a taxei, contrar prevederilor art.145 alin.8 din Codul fiscal, ulterior art.146 alin.1 precum și Normelor metodologice de aplicare a acestora, cu modificările suferite în decursul perioadei 01.01.2006-31.12.2010.”*

Societatea mai menționează că: *“dorind să demonstreze buna credință față de constatările organelor de control, deși acestea au refuzat suspendarea inspecției fiscale pentru reconstituirea documentelor lipsă la control, societatea a efectuat în continuare demersuri pentru a obține de la partenerii comerciali duplicate pentru facturi, chiar și după finalizarea inspecției fiscale, iar documentele reconstituite sunt anexate la contestație.”*

De asemenea, societatea în susținerea cauzei invocă faptul că: *“respingerea dreptului de deducere a TVA s-a realizat strict din considerente de formă, și chiar dacă la data controlului societatea nu deținea factură fiscală de la furnizor în baza căreia să își exercite dreptul de deducere al TVA, aceasta se află încă în perioada de prescripție în care poate să deducă TVA aferentă acestor facturi la momentul obținerii lor.”*

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.8 lit.a) și alin.12 lit.b), respectiv art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### **Art.145**

**(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**



**a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la [art. 150](#) alin. (1) lit. b) și [art. 151](#) alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit [art. 155](#) alin. (4);”**

**(12) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:**

**b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”**

#### **ART. 146**

##### **Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**“ (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);”**

Din dispozițiile legale mai sus invocate reiese faptul că, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective, iar aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Titlul VI, pct.51 alin.1 din H.G. nr.44/2004, modificată și completată, prevede că:

**51. “(1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 145](#) alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.”**

Față de prevederile menționate mai sus, se reține că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a TVA din facturi de achiziții bunuri/prestări servicii de utilizarea lor în folosul operațiunilor sale taxabile și de completarea facturilor cu informațiile obligatorii prevăzute de lege.

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

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

**(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.”**

La art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“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.”**

Se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA așa cum s-a arătat și prin conținutul raportului de inspecție fiscală și în decizia de impunere, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, pentru TVA datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factura fiscală, iar justificarea deducerii TVA se face numai pe baza exemplarului original al facturii.

Din documentele anexate la dosarul cauzei și așa cum este specificat și prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./07.02.2012, se reține faptul că societății i-au fost solicitate prin adrese scrise, documentele care nu au fost identificate și care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale. Astfel, organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea obligațiilor fiscale situația de fapt reală a societății luând în considerare toate informațiile și documentele disponibile pentru determinarea corectă a situației fiscale.

Se reține că prin considerarea de către organele de inspecție fiscală a TVA ca fiind fără drept de deducere, nu se neagă dreptul societății de a reconstitui documentele pierdute, sustrate sau distruse, acesta rămânând în continuare un drept al societății, drept de care însă societatea nu a uzat în toată perioada scursă de la începerea inspecției fiscale și până la data discuției finale.

Se reține că, pe tot parcursul inspecției fiscale, societății i-au fost solicitate prin adresele înregistrate la societate sub nr..X. din 29.08.2011, nr..X. din 03.10.2011, nr..X. din 14.10.2011, nr..X. din 18.11.2011, nr..X. din 09.12.2011, documentele care nu au fost identificate cu ocazia inspecției fiscale, astfel că societatea a dispus de timp suficient pentru reconstituirea eventualelor documente.

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.2 din O.P.A.N.A.F. nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, care precizează:

*“Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:*

- a) pentru efectuarea unuia sau mai multor controale încrucișate;*
- b) pentru remedierea unor deficiențe constatate în timpul inspecției fiscale și care au făcut obiectul unei "dispoziții privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală";*
- c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;*
- d) pentru efectuarea unei expertize conform [Codului de procedură fiscală](#);*
- e) pentru efectuarea de cercetări specifice pentru identificarea unor persoane fizice sau stabilirea realității unor tranzacții;*
- f) la solicitarea scrisă a contribuabilului ca urmare a apariției unei situații obiective, confirmată de echipa de inspecție fiscală, care conduce la imposibilitatea continuării inspecției fiscale. Pe parcursul unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia, doar o singură dată;*
- g) pentru solicitarea unor informații suplimentare de la autoritățile fiscale similare din alte state membre ale Uniunii Europene sau din state cu care România are încheiate convenții internaționale pentru schimburi de informații în scopuri fiscale;*
- h) pentru elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate;*
- i) la propunerea direcției generale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care coordonează activitatea de inspecție fiscală, pentru valorificarea unor informații rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală, primite de la alte instituții ale statului sau de la terți”,* organele de inspecție fiscală au

considerat că societatea nu se încadrează în aspectele menționate la acest articol și ei sunt în măsură să aprecieze dacă se impune sau nu suspendarea inspecției fiscale. Însă, asupra necesității suspendării inspecției fiscale în măsură a se pronunța este organul de inspecție fiscală.

Așa cum s-a consemnat în cap.V pct.2 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./07.02.2012 referitor la TVA dedusă aferentă achizițiilor de mărfuri pentru care nu au fost prezentate facturi sau alte documente similare, societatea arăta că în vederea reconstituirii documentelor care nu au putut fi prezentate inspecției fiscale, a solicitat suspendarea inspecției fiscale, și aceasta a fost considerată tardivă și respinsă. De asemenea societatea, ulterior discuției finale odată cu punctul său de vedere a prezentat o serie de documente, care au fost luate în considerare de echipa de inspecție fiscală.

Având în vedere documentele prezentate, se reține ca contestatara nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei deoarece nu a justificat cu documente achizițiile efectuate, nerespectându-se prevederile art.145 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare potrivit celor analizate prin prezenta decizie, se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”**, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru TVA în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor cu achiziții de mărfuri.

În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilite suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./07.02.2012, se reține ca acestea reprezintă măsuri accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, iar potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, urmează calea principalului.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită

suplimentar de plată, pe cale de consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acesteia.

**2.2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă achiziției anumitor prestări de servicii, în perioada 01.01.2006-31.12.2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de prestări de servicii efectuate de S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care societatea nu poate proba necesitatea și realitatea prestării acestora, precum și faptul că au fost prestate în scopul realizării operațiunilor taxabile.**

**În fapt**, din verificările efectuate a rezultat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în perioada 01.01.2006-31.12.2010 cheltuieli deductibile aferent unor prestații de servicii facturate de terțe persoane juridice pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de **.X. lei**. Aferent acestor prestări de servicii societatea verificată nu a prezentat justificările necesare în vederea stabilirii realității și exactității operațiunilor realizate, respectiv dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar facturile de achiziție nu îndeplinesc prevederile legale pentru a fi considerate documente justificative în sensul că nu au fost prezentate situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate.

Prin contestația formulată societatea susține că: *„X a prezentat echipei de inspecție fiscală atât facturile fiscale emise de furnizori, cât și contractele de prestări servicii încheiate cu aceștia, făcând dovada închierii acestora în scopul activității sale generatoare de venituri impozabile. Practic, dreptul de deducere se poate exercita imediat pentru TVA aferentă achizițiilor realizate de contribuabili, atât timp cât respectiva persoană este o persoană impozabilă ce realizează, în principiu, operațiuni taxabile, cum este și cazul X. Mai mult, conform principiului neutralității impus de Directiva Europeană de TVA, deducerea TVA aferentă achizițiilor trebuie să fie permisă contribuabililor, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise. Astfel, la stabilirea tratamentului TVA trebuie să se țină cont de substanța tranzacției, și anume prestarea efectivă a serviciilor, chiar dacă anumite condiții de formă nu sunt îndeplinite.”*

De asemenea, societatea mai menționează că: *” în momentul în care realitatea desfășurării operațiunii economice reprezentată în factură și existența relației comerciale care a stat la baza emiterii acelei facturi au fost determinate ca atare de organele de inspecție fiscală, aplicarea unei sancțiuni atât de drastice precum nepermiterea deducerii TVA de către organele de control,*

*contravine în mod evident nu doar principiului proporționalității, ci și celui al neutralității TVA reliefat în mod constant în jurisprudența CEJ în materie.”*

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.4, art.145 alin.2 lit.a), alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**ART. 128**

*“Livrarea de bunuri*

**(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”**

**ART. 145**

**Dreptul de deducere**

*(.....)*

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

**a) operațiuni taxabile;[...]**”

**(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;**

Din dispozițiile legale mai sus invocate reiese faptul că, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective iar aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adăugată este deductibilă numai în cazul bunurilor/serviciilor utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat și folosit aceste bunuri în scopul operațiunilor sale taxabile.

Din documentele anexate la dosarul cauzei s-a reținut faptul că nu s-a putut stabili realitatea și utilitatea acestor servicii, respectiv dacă aceste servicii au fost achiziționate pentru nevoile firmei, dacă sunt realizate în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, prevederile art.156 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**ART. 156**

***Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului***

***“(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:***

***a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;***

***b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;***

***c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități;”***

Din documentele anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a consemnat și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./07.02.2012, se reține că societatea consideră că poate beneficia de dreptul de deducere în baza prezentării facturii în original, fără a justifica efectuarea acestor operațiuni în folosul operațiunilor taxabile.

Se mai reține faptul că, în justificarea punctului de vedere, societatea prezintă anumite exemple din legislația europeană și consideră că legiuitorul nu poate excede în „*impunerea unor condiții ce depășesc ceea ce este necesar pentru ca autoritățile fiscale să se asigure că TVA este corect percepută la bugetul de stat.*” Astfel, punctul de vedere al societății se referă la modalitatea de concepere a actelor normative privind TVA și nu la modalitatea concretă de justificare a prestațiilor pe care societatea le-a efectuat, în sensul că, pentru prestațiile efectuate nu se aduce nicio probă din care să rezulte că prestările achiziționate au fost destinate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Chiar daca societatea nu a putut prezenta organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor de consultanta si totodata folosirea acestora pentru nevoile firmei, respectiv pentru a fi destinate realizarii de operatiuni taxabile, acesta avea posibilitatea ca in sustinerea contestatiei sa prezinte documente justificative din care sa se poata stabili fara echivoc prestarea efectiva a serviciilor achiziționate, documente din care sa rezulte ca serviciile achizitionate sunt in conformitate cu prevederile contractuale, respectiv raport de activitate, corespondenta, puncte de vedere sau orice alte documente cu caracter specific activitatii desfășurate.

Astfel, se retine ca existenta unui contract de prestari servicii incheiat intre parti cu respectarea clauzelor contractuale, precum si detinerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile primite, S.C. .X. S.R.L. trebuie sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator, iar achizitionarea serviciilor efectiv prestate trebuie sa fie in scopul operatiunilor sale taxabile si, totodata, facturile detinute trebuie sa cuprinda toate informatiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articolele din legea fiscala.

Având în vedere documentele prezentate, se reține ca contestatara nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugată în sumă de **.X. lei** deoarece nu a justificat că aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile, nerespectându-se prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare potrivit celor analizate prin prezenta decizie, se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**", coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **"11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat"**, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru TVA în sumă de **.X. lei**, aferentă cheltuielilor cu prestări de servicii.

În ceea ce priveste suma totala de **.X. lei** reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de



inspectia fiscala emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC-.X./07.02.2012, se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, iar potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", urmeaza calea principalului.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, pe cale de consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acesteia.

### **3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar de plată;

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar de plată;

- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar de plată, *cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestui impozit pe veniturile persoanelor nerezidente aferent dobânzilor plătite nerezidenților către .X. , in conditiile in care societatea prezinta la contestație documente care nu au fost analizate in timpul inspectiei fiscale.*

**Perioada verificată : 01.01.2006-31.12.2010.**

*În fapt*, în perioada supusă inspectiei fiscale, în vederea desfășurării activității, S.C. .X. S.R.L. a contractat de-a lungul anilor mai multe împrumuturi de la societatea actionară .X.. Toate contractele de împrumut sunt purtătoare de dobândă, respectiv cu excepția împrumutului contractat în data de 16.07.2007, toate celălalte împrumuturi au fost rambursate în cursul anului 2006, inclusiv dobânda aferentă. În perioada 01.01.2006-31.12.2010, societatea a achitat firmei .X. OLANDA, dobânzi în sumă totală de .X. lei, astfel:

- în anul 2006 – .X. lei;
- în anul 2007 – .X. lei;
- în anul 2008 – .X. lei;
- în anul 2009 – .X. lei;
- în anul 2010 – .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în urma inspecției fiscale că societatea verificată nu a calculat, reținut, evidențiat și vărsat impozit pentru veniturile din dobânzile achitate, în cotă de 3%, conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Olanda.

Societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală certificatul de evitare a dublei impuneri eliberat de autoritățile competente ale Olandei, stat în care firma .X. are rezidență.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru dobânzile achitate de societate în sumă totală de .X. lei în perioada 01.01.2006-31.12.2010, aceasta are de plată în conformitate cu Convenția de Evitare a Dublei Impuneri dintre România și Olanda, art.11 Dobanzi alin.(2), un impozit pe veniturile realizate din România de persoana nerezidentă în cota de 3%, în sumă totală de .X. lei pentru care au fost calculate și majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei, astfel:

- în anul 2006 un impozit suplimentar de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei, penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- în anul 2007 un impozit suplimentar de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei, penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- în anul 2008 un impozit suplimentar de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei, penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- în anul 2009 un impozit suplimentar de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei, penalități de întârziere în sumă de .X. lei;
- în anul 2010 un impozit suplimentar de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de X lei, penalități de întârziere în sumă de X lei.

Prin contestația formulată societatea susține că: *„Prin Protocolul la Convenția dintre România și Olanda, cota de impozit cu reținere la sursa poate fi redusă la zero, în situația în care Olanda, prin legislația sa internă, nu percepe impozit cu reținere la sursa asupra dobânzilor plătite nerezedențelor. Extrasele de pe web-site-ul Comisiei Europene și Ministerului de Finanțe al Olandei arată fără echivoc că Olanda nu percepe impozit cu reținere la sursa pentru dobânzi plătite nerezedențelor.”*

De asemenea, societatea mai susține în argumentarea cauzei că: *„pentru determinarea tratamentului fiscal aplicabil plăților de dobânzi efectuate către Olanda, a efectuat demersurile necesare, în sensul ca a transmis către Ministerul Economiei și Finanțelor - Direcția generală pentru impozite directe, o scrisoare prin care solicita opinia cu privire la acest tratament fiscal. Anexam în sprijinul acestei afirmații atât scrisoarea adresată către autoritățile fiscale, cât și răspunsul primit de societate, prin care acestea confirmă ca în cazul particular descris, tratamentul fiscal aplicabil este cel prevăzut la art.11 din Convenție, plus prevederile Protocolului”.*

Societatea mai menționează faptul că: *„organele de control nu au reținut argumentele societății, aceasta a pus la dispoziția organelor de soluționare o serie de documente și informații care atestă faptul că Olanda nu percepe prin legislația domestică impozit cu reținere la sursa pentru plățile de dobânzi*

*efectuate din Olanda către alte state, pe baza cărora considerăm că tratamentul fiscal aplicat de societate este cel corect.”*

De asemenea, societatea completează dosarul contestației cu Circulara nr..X./03.2012 transmisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal – M.F.P. prin care se specifică: „*Veniturile de natura dobânzilor realizate în România de o persoană juridică rezidentă în Regatul Olandei se impun în România conform prevederilor paragrafului 3 al art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri, coroborat cu pct.IX din Protocolul anexa la această Convenție.”*

**În drept**, conform prevederilor art.12 lit.d), art.115 alin.1 lit.b), art.116 alin.1 și alin.2 lit.c), art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### **ART. 12**

##### **“Venituri obținute din România**

**Următoarele venituri sunt considerate ca fiind obținute din România, indiferent din România dacă sunt primite în România sau în străinătate, sub formă de:(.....)**

**d) dobânzi de la un rezident;”**

#### **Art.115**

##### **Venituri impozabile obținute din România**

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

**b) dobânzi de la un rezident;**

#### **Art.116 alin.1**

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

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

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

#### **ART. 118**

**Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri**

**“(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.”**

Totodată, prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.316/1980 – Convenția cu Olanda, precizează:

#### **Art.11**

## Dobanzi

1. Dobanzile provenite dintr-un stat contractant și platite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acel celalalt stat.

2. Totusi aceste dobanzi pot fi, de asemenea, impuse și în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislatia acelu stat, dar, daca beneficiarul efectiv al dobanzii este un rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depasi 3% din suma bruta a dobanzii.

3. Independent de prevederile paragrafului 2, dobanzile provenite dintr-un stat contractant și platite unui rezident al celuilalt stat contractant, care este beneficiarul efectiv al acestora, vor fi impuse numai în acel celalalt stat contractant, daca este indeplinita una dintre urmatoarele conditii: (i) platitorul sau primitorul dobanzilor este insusi guvernul unui stat contractant, o institutie publica, o subdiviziune politica, o unitate administrativ-teritoriala sau o autoritate locala a acestuia ori banca centrala a unui stat contractant; (ii) dobanda este platita în legatura cu un imprumut acordat, aprobat, garantat sau asigurat de guvernul unui stat contractant, de banca centrala a unui stat contractant sau de orice agentie ori institutie (inclusiv institutie financiara) detinuta sau controlata de guvernul unui stat contractant; (iii) dobanda este platita în legatura cu un imprumut acordat de o banca sau de orice alta institutie financiara (inclusiv o societate de asigurare); (iv) dobanda este platita în legatura cu un imprumut acordat pentru o perioada mai mare de 2 ani;

4. Autoritatile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modul de aplicare a prevederilor paragrafelor 2 și 3.”

La art.11 din Protocolul aferent Legii nr.85/1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale, se precizează:

**“ Independent de prevederile paragrafului 2 al art. 11, daca și atata timp cat Olanda, conform legislatiei interne, nu percepe impozite prin retinere la sursa asupra dobanzilor platite unui rezident al celuilalt stat contractant, cota de impozit stabilita în paragraful 2 al art. 11 va fi redusa la zero.”**

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale sus citate, pentru veniturile obtinute de nerezidenti din Romania sunt aplicabile dispozitiile legii interne in materie (Titlului V din Codul fiscal), cu exceptia situatiilor în care contribuabilul nerezident are rezidenta unei tari cu care Romania a încheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, dovedită cu certificatul de rezidenta fiscală eliberat de autoritatile competente, caz în care prevederile conventiei se aplică cu prioritate.

Conform Protocolului anexă la Convenția dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitul pe venit și pe capital, pct. IX se specifică faptul că: *„România nu va percepe impozit pe dobânzi dacă nici Olanda nu reține la sursă impozit pe dobânzi pentru nerezidenți români.”*

Față de aceste prevederi se reține că, S.C. .X. S.R.L. a anexat la contestație extrase de pe site-ul Comisiei Uniunii Europene în limba engleză din care rezultă faptul că în baza Protocolului, Olanda nu reține la sursă impozit pentru dobânzi plătite nerezidenților români.

De asemenea, contestatara anexează Circulara M.F.P. nr..X./2001, așa cum se specifică în chiar cuprinsul ei: *„Până la data emiterii acesteia (anul 2001), Olanda nu și-a modificat legislația internă, în domeniul impozitării veniturilor de natura dobânzilor și a redevențelor, în sensul că aceasta nu percepe impozit cu reținere la sursa asupra dobânzilor ..”*, se reține că, perioada supusă verificării este 2006-2011, perioadă în care Olanda putea să își modifice legislația internă.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se mai reține faptul că societatea a solicitat Ministerului Finanțelor Publice un punct de vedere cu privire la legislația aplicabilă contractelor externe aflate în derulare, iar răspunsul la solicitarea societății este următorul: *„Veniturile de natura dobânzilor realizate în România de o persoană juridică rezidentă în Regatul Olandei se impun în România conform prevederilor paragrafului 3 al art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri, coroborat cu pct.IX din Protocolul anexa la această Convenție.”*

Totodată, societatea completează contestația prin anexarea Circularei nr..X. din 23.03.2012 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal-M.F.P. în care se stabilește că: *„Olanda nu percepe un impozit cu reținere la sursă asupra dobânzilor și a redevențelor plătite unui rezident al României”*, aceasta fiind prezentată ulterior datei finalizării inspecției fiscale și a emiterii deciziei de impunere

Potrivit art.213 alin.4 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.***

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

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

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

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

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

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat :”*Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz”, iar conform art.65 alin.2: “ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Având în vedere cele expuse, organul de soluționare va face aplicațiunea art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: **“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”** coroborat cu pct.(3<sup>1</sup>) din același articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**, se va desfiinta Decizia de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente

în sumă de **.X. lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit actul fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

În ceea ce priveste suma de **.X. lei** reprezentand accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X. lei**, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC-.X./07.02.2012, se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar de plată, iar potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", urmeaza calea principalului.

Astfel, având în vedere că a fost desființată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar de plată, pe cale de consecință se va desființa contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestuia.

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin. 3<sup>1</sup> din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;

- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar;

**2. Desființarea** Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./07.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar de plată;

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar de plată;

- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar de plată, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și pentru aceleași tipuri de impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**

**x**