

**DECIZIA nr. 285 din 22.05.2017**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/12.04.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, cu adresa nr.A-SLP x/10.04.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/12.04.2017, cu privire la reluarea solutionarii contestatiei formulate de **SC X SRL**, prin CIA "G D", cu sediul in Bucuresti, C F nr , et. , birou , sector 2 si cu sediul procesual ales in Galati, str. S nr. , bl. , parter, ap. .

Prin contestatia inregistrata la D.G.F.P. a municipiului Galati sub nr. x/02.09.2011, transmisa spre solutionare cu adresa inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/16.09.2011, societatea a contestat decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-GL x/29.07.2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.F-GL x/29.07.2011, prin care D.G.F.P. a municipiului Galati a stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma de t lei, din care obligatii fiscale contestate in suma totala de p lei, reprezentand:

- impozit pe profit	p lei
- accesorii aferente impozitului pe profit	p lei
- TVA	p lei
- accesorii aferente TVA	p lei

Prin Decizia nr.73/06.02.2012 privind solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL emisa de DGFPMB s-a dispus:

1. Suspendarea solutionarii contestatiei pentru obligatii de plata in suma totala de y lei, reprezentand: impozit pe profit in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 lei (majorari/dobanzi de intarziere in suma de y21 lei si penalitati de intarziere in suma de y22 lei), procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru impozitul pe profit in suma de t lei si accesoriiile aferente in suma totala de t lei si pentru TVA in suma de t lei si accesoriiile aferente in suma de t lei.

Prin Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunalul Galati in data de 15.12.2016, definitiva, s-a dispus clasarea cauzei in ceea ce priveste SC X SRL in dosarul nr.1096/P/2014.

Prin adresa nr. x/14.01.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/20.01.2017, SC X SRL a solicitat reluarea procedurii de solutionare a contestatiei inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/16.09.2011.

Prin adresa inregistrata la DGSC sub nr.A-SLP x/23.02.2017, AJFP Galati comunica faptul ca Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunalul Galati in data de 15.12.2016 a ramas definitiva in sistemul cailor administrative de atac.

Prin adresa nr. x/MBR DGR 801/30.01.2017, inregistrata la ANAF sub nr. x/06.02.2017, DGRFPB a transmis dosarul contestatiei DGSC din cadrul ANAF in vederea solutionarii contestatiei in ceea ce priveste obligatiile de plata in suma totala de y lei.

Prin adresa nr. A-SLP x/10.04.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/12.04.2017 s-a dispus delegarea competentei de reluare a solutionarii contestatiei pentru impozitul pe profit si accesoriile aferente in suma totala de y lei catre Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti.

Avand in vedere cele mai sus prezentate Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa reia procedura de solutionare a contestatiei formulata de **SC X SRL** pentru suma de y lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL aduce urmatoarele argumente:

1. In ceea ce priveste cheltuielile cu deplasarea personalului:

- clientii sai sunt intreprinderi mari, obiectivele de paza si securitate la care se deplaseaza agentii neavand personal administrativ era imposibil ca ordinele de deplasare sa fie semnate si stampilate de client;
- constatarea organelor de inspectie fiscala este nereala, fiecare ordin de deplasare prevede pe verso mentiuni privind diurna acordata;
- datorita numarului mare de agenti de paza (peste 800), diurnele sunt centralizate intr-un tabel nominal de diurna, anexa la ordinul de deplasare;
- deplasările se efectueaza exclusiv cu autovehiculele societatii, pentru care se completeaza foi de parcurs detaliate pe fiecare salariat;
- prevederile din anexa la Ordinul nr.3512/2008 nu fac referire la obligatia ca documentul justificativ sa poarte stampila si semnatura autorizata a reprezentantului unitatii;
- in cazul ordinelor de deplasare sunt aplicabile normele specifice de intocmire si utilizare (anexa 2 la Ordinul nr.3512/2008).

2. In ceea ce priveste cheltuielile de consultanta prestate de OZE Limited:

- avand in vedere obiectul contractelor incheiate cu OZE Ltd si specificul serviciilor este firesc ca studiile/materialele sa aiba o importanta componenta teoretica dar si una practica atestata de rapoartele de activitate privind consultanta oferita;
- pe langa contractele incheiate, au fost prezentate si alte documente justificative ce indeplinesc conditiile legale privind deducerea cheltuielilor (studii

de marketing, manuale in limba engleza, rapoarte de activitate etc.) concepute si redactate pentru conducerea societatii;

- faptul ca serviciile au fost folosite in scopul obtinerii de venituri taxabile rezulta din performantele si buna functionare a sistemelor informatice si din cresterea semnificativa a cifrei de afaceri in perioada 2009-2010.

Cu privire la justificarile din raportul de inspectie fiscala, contestatara arata ca redactarea si conceperea studiilor si materialelor livrate de prestator in cadrul contractelor a avut loc in statul de rezidenta, prezenta in Romania limitandu-se la documentare si culegere date, premergatoare serviciilor prestate. Faptul ca facturile au fost redactate in limba romana nu are nicio relevanta privind realitatea sau deductibilitatea cheltuielilor.

Organele de control au precizat ca numerotarea facturilor este consecutiva dar au omis sa constate ca facturile contin un cod distinct pentru fiecare beneficiar in parte.

Contestatara mentioneaza ca serviciile nefiind prestate pe teritoriul Romaniei nu exista obligatia inregistrarii contractelor la autoritatile fiscale, neindeplinirea eventualelor obligatii de inregistrare sau declarative neavand nicio relevanta in analiza privind prestarea efectiva a serviciilor.

In consecinta, pentru motivele de fapt si de drept invocate, contestatara considera concluziile raportului de inspectie fiscala nelegale si netemeinice si solicita desfiintarea in parte a deciziei de impunere nr. F-GL x/29.07.2011 pentru cheltuieli de deplasare si consultanta.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL x/29.07.2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-GL x/29.07.2011, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. a municipiului Galati a stabilit in sarcina obligatii fiscale suplimentare in suma totala de t lei, din care societatea a contestat obligatii fiscale de plata suma totala de p lei, respectiv:

- impozit pe profit	p lei
- majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit	p lei
- TVA	p lei
- majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA	p lei

Prin Decizia nr.73/06.02.2012 emisa de DGFPMB privind solutionarea contestatiei formulate de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-GL x/29.07.2011 pentru obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de p lei stabilite s-au dispus urmatoarele:

1. Suspendarea solutionarii contestatiei pentru obligatii de plata in suma totala de y lei, reprezentand: impozit pe profit in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 lei (majorari/dobanzi de intarziere in suma de y21 lei si

penalitati de intarziere in suma de y22 lei), procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in decizie.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru impozitul pe profit in suma de t lei si accesoriile aferente in suma totala de t lei si pentru TVA in suma de t lei si accesoriile aferente in suma de t lei.

Prin Ordonanta de clasare emisa de Parchetul de pe langa Tribunalul Galati in data de 15.12.2016, definitiva, asa cum rezulta din adresa AJFP Galati nr. GLG-AIF-x/22.02.2017, s-a dispus clasarea cauzei in dosarul nr.1096/P/2014 pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala prevazuta la art.9 alin.1 lit.c si alin.2 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Prin adresa nr. x/14.01.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/20.01.2017, SC X SRL a solicitat reluarea procedurii de solutionare a contestatiei inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/16.09.2011.

Prin adresa nr. x/MBR DGR x/30.01.2017, inregistrata la ANAF sub nr. x/06.02.2017, DGRFPB a transmis dosarul contestatiei spre competenta solutionare DGSC din cadrul ANAF, in ceea ce priveste obligatiile de plata in suma totala de y lei.

Prin adresa nr. A-SLP x/10.04.2017, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/12.04.2017, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a dispus in temeiul art.4 alin.2 din Ordinul presedintelui ANAF nr.3740/2015 delegarea competentei de reluare a solutionarii contestatiei catre Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti pentru impozitul pe profit si accesoriile aferente in suma totala de y lei.

**III.** Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

**3.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de y1 lei stabilit prin decizia de impunere nr. F-GL x/29.07.2011**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, in conditiile in care potrivit legii nu se admit la deducere cheltuielile pentru care nu se face dovada prestarii serviciilor si care nu sunt efectuate in interesul direct al activitatii si nu sunt aferente realizarii veniturilor, iar in sustinerea contestatiei nu depune niciun document care sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la suma contestata*

**In fapt**, cu privire la impozitul pe profit in suma de y1 lei ce face obiectul prezentei decizii, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. a municipiului Galati au constatat ca, in perioada martie 2009-martie 2010, SC X SRL a inregistrat cheltuieli de consultanta/management facturate de societatea OZE Limited din Cipru in suma totala de s lei (echivalentul a s euro), iar in perioada

decembrie 2008-martie 2009 a înregistrat cheltuieli cu diurna de deplasare în suma totală de s lei.

Prin raportul de inspecție fiscală nu s-a acordat deductibilitatea cheltuielilor de management în suma de s lei și a cheltuielilor cu diurna de deplasare în suma de y1 lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f și lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004.

Ca urmare, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-GL x/29.07.2011 în baza căreia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. F-GL x/29.07.2011, contestată, a fost stabilită o diferență de impozit pe profit în suma de y1 lei aferent cheltuielilor de management (s lei x 16%) și în suma de y1 aferent cheltuielilor cu diurna de deplasare (s lei x 16%).

**In drept**, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor și stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004:

Codul fiscal:

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

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...);

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...);

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

m) *cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte; (...)."*

Normele metodologice:

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

**"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."**

**"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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."**

Prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusă verificării.

*Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezultă că sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri, nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege și se justifică realitatea și necesitatea prestațiilor.*

*În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor legiuitorul a stabilit categoriile de cheltuieli pentru care se acordă deductibilitate limitată și a celor nedeductibile fiscal, nefiind acceptate la deducere cheltuielile înregistrate de un contribuabil pentru care nu se justifică prestarea serviciilor în scopul desfășurării activității.*

In prezenta cauză, potrivit constatărilor din raportul de inspectie fiscală nr. F-GL x/29.07.2011, societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor facturate de OZE Limited efectuate în perioada martie 2009-martie 2010 și a cheltuielilor cu diurna de deplasare efectuate în perioada decembrie 2008-martie 2009, motiv pentru care, în temeiul dispozițiilor art.21 alin.4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare, precum și cele ale OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile au fost considerate nedeductibile cheltuielile cu achiziția acestor servicii fiind stabilită suplimentar o diferență de impozit pe profit.

Din constatările organelor de inspectie fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la susținerile din contestație rezultă următoarele:

### **3.1.1. Referitor la cheltuielile de consultanta/management in suma de s lei**

1. SC X SRL a incheiat, in calitate de beneficiar cu societatea OZE Limited (fosta A E Limited) din Cipru, in calitate de prestator, contractul de prestari servicii nr. x/27.11.2008, avand ca obiect furnizarea de servicii de consultanta pentru management, afaceri si marketing investitional raportate la specificul domeniului de activitate al beneficiarului, respectiv servicii de securitate (protectie si paza) a bunurilor si persoanelor.

Potrivit clauzelor contractuale:

Pct.3.10. *“Prestatorul nu are obligatia de a delega la sediul Beneficiarului personal competent in vederea realizarii obiectului prezentului contract. Intreaga cooperare activa (procesul operational consultativ) se va desfasura prin comunicare activa pe urmatoarele canale : telefon, fax, e-mail. Prestatorul nu detine si nu va putea fi obligat sa inregistreze un sediu permanent in statul beneficiarului.”*

Pct.5.1. *“Conform acordului partilor, serviciile ce fac obiectul prezentului contract sunt evaluate la suma de s euro, existand posibilitatea unor ajustari prin acte aditionale, trimestrial, in functie de valoarea pachetului de servicii prestate. (...).”*

Pct.7.1. *“Prezentul contract este guvernat de legea romana.”*

Prin actul aditional nr.1 la contractul de prestari servicii din data de 03.04.2009:

Pct.2.3. *“Prestatorul, separat de obligatiile asumate prin contractul de baza, se angajeaza sa realizeze un plan de marketing si comunicare armonizat la serviciile specifice ale companiei X., la conditiile pietei de specialitate si la obiectivele de dezvoltare stabilite de Beneficiar.”*

Pct.4.3. *“Prezentul Act Aditional la contractul de baza intra in vigoare incepand cu data semnarii lui de catre ambele parti, fiind incheiat pe o perioada de pana la 30 iunie 2009. Serviciile urmeaza a fi prestate incepand cu 3 aprilie 2009.”*

Pct. 5.4. (...) serviciile ce fac obiectul prezentului act aditional sunt evaluate de parti la suma de s euro (...);

Art. 9. *“La data incheierii prezentului act aditional, din motive legate de situatia economica generata de criza financiara globala, partile accepta reciproc suspendarea obligatiilor generate de executarea contractului de baza in trimestrul al doilea al anului 2009, prorogand angajamentele pentru viitor, inclusiv obligatia Beneficiarului de a plati s euro din contract.”*

Prin actul aditional nr.2 la contractul de prestari servicii din data de 07.07.2009:

Pct.2.4. *“Prestatorul, separat de obligatiile asumate prin contractul de baza, se angajeaza sa realizeze un plan de marketing complex si complet armonizat cu conditiile generale de operare intr-un mediu de afaceri instabil, in special cu privire la: i) domeniul investitional vizand (...) adaugarea unor servicii*

noi (...), ii) domeniul tranzactional - vizand (...) valorificare a unei parti din companie (...), iii) conjunctura de criza economica globala (...)."

Pct.4.4. "Prezentul Act Aditional la contractul de baza intra in vigoare incepand cu data semnarii lui de catre ambele parti, fiind incheiat pe o perioada de pana la 30 septembrie 2009. Serviciile urmeaza a fi prestate incepand cu 7 Iulie 2009."

Pct. 5.6. "(...) serviciile ce fac obiectul prezentului act aditional (...) sunt evaluate de parti la suma de s euro (...)."

2. SC X SRL a incheiat, in calitate de beneficiar, cu societatea OZE Limited (fosta A E Limited) din Cipru, in calitate de prestator, contractul de prestari servicii din data de 07.01.2010, al carui obiect consta in furnizarea de servicii de consultanta pentru realizarea, implementarea si operarea unui Sistem operational de management al activitatilor profesionale autorizate in domeniul securitatii bunurilor si persoanelor.

La pct.19.2 din contract: "Teritoriul in cadrul caruia se efectueaza prestatiile este cel al statului de rezidenta a prestatorului. In nicio interpretare, serviciile nu se presteaza, nici macar in parte, in teritoriul beneficiarului."

3. In baza contractelor incheiate, in perioada martie 2009 - martie 2010, SC X SRL a inregistrat in contul 628 "Cheltuieli privind serviciile executate de terti" sumele facturate de firma OZE Limited in suma totala de s lei, astfel: invoice x/27.03.2009 - s lei (c/v s euro); invoice x/26.06.2009 - s lei (c/v s euro) ; invoice x/22.09.2009 - s lei (c/v s euro); invoice x/29.03.2010 - s lei (c/v s euro).

4. Pentru justificarea cheltuielilor inregistrate, societatea a prezentat in timpul inspectiei fiscale urmatoarele documente:

A. Rapoarte de activitate intocmite trimestrial, respectiv pe trimestrele I, II, III 2009 si trimestrul I 2010 pentru fiecare factura emisa de prestatorul A E Limited, actual O Z E Limited, *semnate numai de prestator*, in care sunt mentionate activitati cu caracter general, cum ar fi:

- pentru factura x/27.03.2009: cunoasterea companiei, a contextului legislativ in care isi desfasoara activitatea, sistemul de management al resurselor umane; identificarea principalelor probleme cu care se confunda compania; investitie in oameni ;

- pentru factura x/26.06.2009: consultanta in domeniul securitatii informatiei; consultanta in domeniul dezvoltarii resurselor umane; training <in house> de dezvoltare a abilitatilor manageriale al angajatilor din management si suport administrativ;

- pentru factura x/22.09.2009: marketing, consolidare a increderii clientilor, retentia clientilor; studierea pietei in contextul crizei economice;

- pentru factura x/29.03.2010: consultanta privind beneficiile implementarii unui sistem ERP; training <in house> de dezvoltare a abilitatilor manageriale al angajatilor din management (management proiect si eficienta personala) si un raport intocmit de OZE Limited in data de 29.03.2010 privind serviciile prestate in



perioada ianuarie-martie 2010, in baza contractului din data de 07.01.2010, avand mentionate tarife defalcate pe servicii (consultanta strategica, scenarii si indicatii de implementare, componente specifice de restructurare, informatii de natura organizationala, consultanta de optimizare financiara si fiscala) in suma totala de s euro (c/v facturii).

B. Diplome acordate salariatilor de catre grupul de firme X pentru participarea la trainingul «Curs de dezvoltare a abilitatilor manageriale – Eficienta personala» in perioada 2009-2010.

C. Extras dintr-un Manual redactat in limba engleza si in limba romana intitulat « Eficienta personala» cuprinzand: Obiectivele programului; Agenda; Exerciitiu in echipe; Contextul managementului; Functiile managementului; Zonele de interventie ale managementului; Managementul sarcinilor; Eficienta personala; Stabilirea de obiective; Planificarea agendei; Stabilirea prioritatilor; Instrumente de planificare.

D. Raportul prestatorului privind bilantul activitatii de consultanta in management pe anul 2009 in baza contractului nr. x/27.11.2008, raport privind situatia statistica a clientilor companiei X la finalul anului 2009, strategii de marketing in sectorul serviciilor.

5. Fata de aspectele constatate urmare verificarilor efectuate si explicatiilor prezentate de societate organele de inspectie fiscala au concluzionat ca documentele prezentate de societate nu dovedesc necesitatea efectuarii cheltuielilor in scopul activitatilor desfasurate, respectiv modul concret in care au fost prestate serviciile facturate de compania O Z E Limited (fosta A E Limited) din Cipru, intrucat:

- conform prevederilor din contractele incheiate in anul 2008 si in anul 2010, locul prestarii serviciilor este pe teritoriul prestatorului, respectiv in Cipru, asa cum reiese la pct. 3.10. din contractul nr. x27.11.2008 si la pct.19.2 contractul din data de 07.01.2010 "Teritoriul in cadrul caruia se efectueaza prestatiile este cel al statului de rezidenta a prestatorului";

- documentele prezentate in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor de management nu dovedesc si realitatea prestarii serviciilor, avand caracter pur teoretic si general, fara a se preciza elementele concrete de dezvoltare, respectiv posibilitatea atragerii de noi clienti, cresterea portofoliului de servicii oferite, costuri materiale si investitionale pentru atingerea acestor obiective, costul uman pentru pregatirea profesionala;

- societatea nu a demonstrat necesitatea efectuarii cheltuielilor cu managementul, acestea fiind inregistrate trimestrial, la momentul datorarii impozitului pe profit, iar facturile emise de prestator sunt in limba romana si sunt consecutive: x/27.03.2009; x/22.06.2009; x/22.09.2009; x/29.03.2010;

- in punctul de vedere prezentat inspectiei fiscale se precizeaza ca prezenta prestatorului pe teritoriul Romaniei a fost de scurta durata (2-3 zile) limitandu-se la documentare si culegere date;

- pe parcursul inspectiei fiscale nu s-a pus la dispozitia organelor de control niciun document care sa ateste prezenta prestatorului in Romania si durata sederii pe teritoriul tarii.

6. Potrivit dispozitiilor legale anterior invocate, in ceea ce priveste cheltuielile cu serviciile pentru care nu a fost acceptata deducerea:

- pe de-o parte, serviciile trebuie sa aiba la baza contracte in care sa fie precizate serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor sa se faca pe intreaga durata a desfasurarii sau a realizarii obiectului contractului;

- pe de alta parte, serviciile trebuie sa fie efectiv prestate si sa fie justificate cu documente, prestarea efectiva sa fie justificata prin situatii/devize de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau **orice alte materiale corespunzatoare** si sa fie justificata necesitatea efectuarii cheltuielilor pentru specificul activitatilor desfasurate.

Pe cale de consecinta, nu poate fi acceptata deducerea cheltuielilor care nu au la baza documente prin care sa se faca dovada efectuarii prestarilor si necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii.

7. Concluzionand, in ceea ce priveste justificarea prestarii efective a serviciilor in baza contractelor incheiate, se retin urmatoarele :

Desi obiectul contractelor consta in furnizarea de servicii de management/consultanta/marketing in domeniul securitatii (protectie si paza) a bunurilor si persoanelor in Romania, contestatara a prezentat ca justificare a prestarii serviciilor rapoarte de activitate *avand mentionate activitati cu caracter general*, intre care: cunoasterea companiei; identificarea principalelor probleme cu care se confunda compania; investitie in oameni; consultanta in domeniul securitatii informatiei; consultanta in domeniul dezvoltarii resurselor umane; training <in house> de dezvoltare a abilitatilor manageriale al angajatilor din management si suport administrativ; marketing, consolidare a increderii clientilor, retentia clientilor; studierea pietei in contextul crizei economice; consultanta privind beneficiile implementarii unui sistem ERP; consultanta strategica, scenarii si indicatii de implementare, componente specifice de restructurare, informatii de natura organizationala, consultanta de optimizare financiara si fiscala, fara a fi intocmite rapoarte de activitate in care sa se precizeze in mod concret serviciile prestate, numarul de ore afectat acestor activitati, termenele de executie, tarifele percepute, locul unde au fost prestate serviciile, persoanele care au prestat serviciile, avand in vedere ca toate aceste rapoarte poarta numai semnatura si stampila A E Ltd.

Prin urmare, societatea nu a prezentat nicio dovada concudenta din care sa rezulte modul concret in care s-au materializat serviciile prestate de O Z E Limited (fosta A E Ltd) in activitatea societatii in perioada verificata.

8. In sustinerea contestatiei, societatea nu a depus niciun document suplimentar fata de cele prezentate in timpul controlului care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor facturate de O Z E Limited, de catre reprezentantii acestei societati, respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte inregistrari din care sa rezulte ca acestea au fost efectuate in interesul direct al activitatii si in scopul realizarii de venituri impozabile, precum si modul in care s-au materializat aceste servicii in activitatea societatii, in obtinerea de venituri suplimentare in perioada verificata si care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala, desi potrivit art.276 (fost 213) din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Faptul ca nu exista justificarile necesare privind necesitatea prestarii serviciilor în scopul desfasurarii activitatii societatii si prestarea efectiva a serviciilor din contractele incheiate, respectiv situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare, asa cum prevad dispozitiile art.21(4) din Codul fiscal: "*sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile*" si pct.48 din Normele metodologice de aplicare: "Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii: (...) serviciile trebuie sa fie efectiv prestate", iar *prestarea efectiva sa fie justificata*", invocate anterior, simplele afirmatii ale societatii privind justificarea deductibilitatii cheltuielilor cu managmentului/marketingul, dovedita prin studii de marketing, manuale in limba engleza concepute si redactate pentru conducerea societatii, faptul ca serviciile au fost folosite in scopul obtinerii de venituri taxabile dovedita cu performantele si buna functionare a sistemelor informatice si cresterea semnificativa a cifrei de afaceri in perioada 2009-2010 nu pot fi retinute ca argumente pentru acordarea deductibilitatii acestor cheltuieli.

Mai mult, insasi contestatara arata ca *redactarea si conceperea studiilor si materialelor livrate de prestator in cadrul contractelor a avut loc in statul de rezidenta, prezenta in Romania limitandu-se la documentare si culegere date, premergatoare serviciilor prestate.*

De retinut este si faptul ca, la art. 9 din actul aditional nr.1 la contractul de prestari servicii din data de 03.04.2009: "La data incheierii prezentului act aditional, din motive legate de situatia economica generata de criza financiara globala, partile accepta reciproc suspendarea obligatiilor generate de executarea contractului de baza in trimestrul al doilea al anului 2009, prorogand angajamentele pentru viitor, inclusiv obligatia Beneficiarului de a plati s euro din contract."

Față de cele menționate, se reține că **societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, necesitatea efectuării acestor achiziții de servicii prin specificul activităților desfășurate, respectiv nu a prezentat documente prin care să combată**

**constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.**

Se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

Proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

**De asemenea, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.**

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit cărora:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.[...]”

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități producătoare de venituri,

Prin urmare, în lipsa justificării efectuării cheltuielilor în interesul direct al activității și în scopul realizării de venituri impozabile, acestea nu pot fi acceptate la deducere.

Urmare sesizării penale a organelor de inspecție fiscală, prin Ordonanța de clasare emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Galați în data de 15.12.2016 se menționează următoarele:

“S-a reținut în sarcina suspectilor ca, în perioada martie 2009-martie 2010, au înregistrat în contabilitate operațiuni nereale/cheltuieli fictive, în valoare de 8 lei reprezentând cheltuieli de management în baza unor contracte încheiate cu O Z L LTD Cipru (fosta Amerisco Entreprises LTD).

În acest mod, bugetul general consolidat a fost prejudiciat cu suma de 8 lei reprezentând impozit pe profit.

*Masura a fost confirmata de procuror la data de 11.05.2011.*

*La data de 31.10.2016 s-a dispus punerea in miscare a actiunii penale fata de D (fosta H ) P pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala in forma continuata prevazuta de art. 9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.41 alin.2 Cod penal anterior.*

*Pe parcursul umaririi penale, suspecta SC X SRL Bucuresti si inculpata D P au achitat prejudiciul cauzat bugetului de stat, inclusiv dobanzile si penalitatile.”*

Ca atare, in mod corect organele de inspectie fiscala au incadrat cheltuielile in suma de s lei in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

### **3.1.2. Referitor la cheltuielile cu diurna de deplasare in suma de s lei**

1. In luna decembrie 2008 si in luna martie 2009, SC X SRL a inregistrat in contul de cheltuieli reprezentand diurna de deplasare (contul 625 - Cheltuieli deplasare Galati) suma de s lei (anul 2008), respectiv suma de s lei (anul 2009).

2. Urmare solicitarii organelor de inspectie fiscala pentru justificarea cheltuielilor inregistrate, societatea a prezentat in timpul inspectiei fiscale urmatoarele documente: ordine de deplasare intocmite pe numele salariatilor la A M Roman, A M Iasi, E Tecuci, M S Hunedoara SA, avand completeate rubricile: numele delegatului, locul deplasarii, durata deplasarii: de la....la...., semnatura si stampila X, data intocmirii, fara a purta nicio mentiune la rubricile: numarul ordinului de deplasare, ziua si ora plecarii/sosirii, data depunerii decontului, avans/restituiri, semnatura titularului.

3. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt justificate, intrucat: ordinele de deplasare nu sunt numerotate, nu poarta stampila unitatii unde a avut loc delegarea, nu se mentioneaza ziua si ora plecarii/sosirii, iar deplasarile au fost efectuate in alte localitati si nu la Galati, asa cum au fost inregistrate in fisa analitica a contului 625.

Totodata, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca din analiza celorlalte documente nu s-a constatat efectuarea si a altor cheltuieli ocazionate de deplasari (cazare, transport), desi ordinele de deplasare au fost intocmite pentru un numar de 150 de agenti de paza, iar localitatile mentionate in aceste ordine sunt situate la distante de peste 50 km de locul de munca, avand in vedere si prevederile art.26 din HG nr.1860/2006.

4. Asa cum s-a retinut anterior, conform prevederilor art.21(4) din Codul fiscal, nu sunt deductibile: f) *cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor”,* iar potrivit Normei metodologice aprobate prin OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

#### Anexa 1 :

"1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

*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."*

#### Anexa 2:

"5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

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

5. Fata de dispozițiile legale de mai sus și de constatările inspecției fiscale se reține că societatea nu a justificat efectuarea cheltuielilor cu deplasările în

suma de s lei pentru anul 2008 si in suma de s lei pentru anul 2009 cu documente justificative intocmite conform prevederilor legale si nici nu a prezentat documente din care sa rezulte necesitatea efectuarii acestora in interesul direct al activitatii si in scopul realizarii de venituri impozabile, respectiv rezultatele deplasarilor, avand in vedere ca toate ordinele de deplasare poarta o simpla mentiune generica «este delegat pentru interes serviciu».

Astfel, contrar afirmatiilor contestatarei, aceasta invoca elemente cu caracter pur teoretic si general, fara a prezenta vreun inscrip din care sa rezulte oportunitatea si eficacitatea efectuarii cheltuielilor de deplasare in scopul realizarii si dezvoltarii activitatii firmei si nici in sustinerea contestatiei nu a prezentat nicio dovada in acest sens, desi potrivit dispozitiilor Codului de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

In consecinta, in mod corect organele de inspectie fiscala au incadrat cheltuielile in suma de s lei in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

**3.2. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de y2 lei, cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit pentru care s-a dispus respingerea contestatiei.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL x/29.07.2011 i s-au comunicat societatii accesorii aferente diferentei de impozit pe profit in suma totala de y2 lei, calculate pentru perioada 16.04.2009-25.07.2011, din care accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de y1 lei, contestate, in suma de y2 lei, reprezentand: majorari de intarziere in suma de y21 lei si penalitati de intarziere in suma de y22 lei, pana la data de 25.07.2011.

**In drept**, potrivit art.119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 119 - (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.**"

**"Art. 120 - (1)** Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.**

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Potrivit art.119, art.120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, modificată prin OUG nr.39/2010:

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

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

**“Art. 120<sup>1</sup>** - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Începând cu data de 1 octombrie 2010, nivelul dobânzii de întârziere a fost modificat prin OUG nr.88/2010, astfel:

**“Art. 120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”



Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

In speta, referitor la suma de y2 lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit de plata in suma de y1 lei, individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/29.07.2011, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura impozitului pe profit in suma totala de y1 lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor contestate, urmeaza a se respinge contestatia si pentru accesorii in suma de y2 lei, din care majorari/dobanzi de intarziere in suma de y21 lei si penalitati de intarziere in suma de y22 lei, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 22, 44 si 48 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, art.119, art.120, art.120<sup>1</sup> si art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

## DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL pentru impozitul pe profit in suma de y1 lei si pentru accesorii aferente in suma totala de y2 lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-GL x/29.07.2011 emisa de de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. a municipiului Galati.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.