



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București, CP 050741  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 407/2014**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**SC .X. SRL,**  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală –  
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,  
**sub nr.341345/25.07.2003 și reînregistrată sub nr.920138/29.01.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în com. .X., Șos .X. nr..X., jud. .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., CUI .X., împotriva Procesului Verbal nr..X./2003 încheiat de Garda Financiară .X..

Întrucât prin adresa nr..X.2003 Garda Financiară .X. a înaintat Procesul-verbal de control nr..X./2003 Inspectoratului General al Poliției, prin Decizia nr..X./2003 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a suspendat soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Rezoluția din data de .X./2004 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație, emisă în dosarul nr..X. s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de .X. – manager al SC .X. SRL pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală întrucât nu sunt întrunite elementele constitutive ale acestor fapte penale prevăzute la art.10 și 13 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, precum și disjungerea cauzei în vederea

identificării și audierii reprezentanților societăților comerciale de la care au fost achiziționate deșeurile metalice, respectiv cetățeni de naționalitate turcă.

Cu adresa nr..X./2004, în temeiul prevederilor 275-278 din Codul de Procedură Penală, Garda Financiară .X. a formulat plângere împotriva Rezoluției din data de .X./2004 emisă de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație, în dosar nr..X..

Prin Sentința Penală nr..X./2004, Judecătoria .X. respinge plângerea formulată de Garda Financiară .X. și menține soluția din Rezoluția emisă la data de .X./2004 de scoatere de sub urmărire penală față de .X. – manager al SC .X. SRL pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală.

Împotriva Sentinței Penale nr..X./2004 emisă de Judecătoria .X., cu adresa nr..X./2004, Garda Financiară .X. a formulat recurs la Tribunalul .X., prin care a solicitat casarea sentinței penale, admiterea recursului și desființarea Rezoluției din data de .X./2004 emisă în dosarul nr..X..

Prin Decizia penală nr..X./2005, emisă în dosar nr..X., definitivă, Tribunalul .X. admite recursul formulat de Garda Financiară .X. împotriva Sentinței Penale nr..X./2004, caseaza sentința penală, desființează Rezoluția din data de .X./2004 emisă în dosarul nr..X. și trimite cauza la Parchet în vederea redeschiderii cercetării penale împotriva numitei .X. – manager al SC .X. SRL sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art.10 și 13 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

La data de .X./2007, Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. a emis, în dosarul nr..X., Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală a învinuitei .X. – manager al SC .X. SRL având în vedere că din dosarul de urmărire penală reiese că nu a fost cauzat niciun prejudiciu bugetului de stat prin activitatea întreprinsă de către învinuită.

Cu adresa nr..X. Garda Financiară .X. a formulat plângere împotriva Ordonanței emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X..

Prin Hotărârea din data de .X./2008, emisă de Judecătoria .X., în dosarul nr..X., s-a desființat Ordonanța emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., în dosarul .X., precum și Ordonanța prim-procurorului nr..X. emisă la data de .X./2008, trimitând cauza Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. în vederea redeschiderii urmăririi penale împotriva numitei .X.

– manager al SC .X. SRL, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art.10 și 13 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

Prin Rezoluția din data de .X./2011, emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. în dosar nr..X., definitivă conform precizărilor Direcției Generale Juridice nr..X./2014, s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a invinuitei .X. – manager al societății sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.10 din Legea nr.87/1994, precum și încetarea urmăririi penale sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.13 din Legea nr.87/1994.

**În ceea ce privește disjungerea cauzei dispusă la pct.2 din Rezoluția din data de .X./2004 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație**, emisă în dosar nr..X., urmare a corespondenței purtate de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., în perioada 2012-2013, rezultă că dosarul format ca urmare a disjunerii cauzei a fost înregistrat la Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție sub nr..X. și prin Rezoluția din data de .X./2004 s-a dispus trecerea cauzei la Parchetul de pe lângă Tribunalul .X..

Prin adresa nr..X. din data de .X./2013 Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. că dosarul nr..X. a fost trimis la Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. unde are nr..X..

Cu adresa nr..X. din data de .X./2013 Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. că dosarul .X. a fost declinat spre competență soluționare Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., la data de .X./2009.

Cu adresa nr..X. din data de .X./2013 Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. că dosarul .X. a fost înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. .X., la data de .X./2009.

Prin Rezoluția din data de .X./2010 a Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. .X., emisă în dosar nr..X. s-a dispus neînceperea urmăririi penale în cauză sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală întrucât nu sunt întrunite elementele constitutive ale acesteia în ce privește latura obiectivă.

Prin adresa .X. nr..X./2012 Judecătoria .X. – Biroul .X. comunică Direcției .X. din ANAF, spre executare silită scrisoarea de debitare emisă în baza Sentinței penale nr..X./2012 pronunțate în dosarul penal nr..X., definitivă la data de .X./2012, prin care obligă Garda Financiară .X. la plata sumei de .X. lei cu titlu de cheltuieli judiciare avansate de Statul Român la instanța de fond, respectiv Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Constatând că:

-în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu”;*

- potrivit adresei nr..X./2014 a Direcției Generale .X. din cadrul MFP *“[...] acele contestații formulate de contribuabili (societăți comerciale) în anul 2003, a căror procedură a fost suspendată până la soluționarea cauzei penale, depuse înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod, se soluționează potrivit procedurii administrativ-jurisdicționale existente la data depunerii contestației, respectiv conform art.5 din Ordonanța Guvernului nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice”*,

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

Soluționarea contestației se va relua pentru **suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

***I. Prin contestația formulată împotriva Procesului verbal nr..X./2003 încheiat de organele de control din cadrul Gărzii Financiare .X., societatea aduce în susținere următoarele argumente:***

Măsurile dispuse de organele de control s-au fundamentat pe interpretarea defectuoasă a contractelor încheiate cu furnizorii, dar și a facturilor emise de aceștia, considerându-se că ar fi nedeductibile cheltuielile cu comisioanele care ar fi trebuit să aibă la bază Note de negociere încheiate între mandatarii societății și persoanele juridice cu care au fost încheiate contractele.

Contestatară susține că legislația românească nu conține prevederi referitoare la documentele justificative și înscrisurile la care s-a făcut referire, astfel încât pretențiile organelor de control prin care se impun ca obligatorii Notele de negociere și oferte nu pot fi reținute ca temei de drept pentru măsurile dispuse.

De asemenea, societatea arată că organele Gărzii Financiare .X. au efectuat un control defectuos neluându-se în calcul toate înscrisurile și datele puse la dispoziție, acesta fiind efectuat prin sondaj, dar și prin solicitarea de înscrisuri și date unei persoane ce nu avea calitatea de reprezentant legal al societății.

În acesta sens, contestatară susține că la Contractul nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L s-a considerat în mod netemeinic că nu ar fi semnat de reprezentantul firmei respective, eroare gravă știut fiind faptul că legiuitorul nu reglementează ca obligatorie identificarea între asociat și reprezentantul legal al societății, astfel încât reprezentantul societății putea fi și o terță persoană mandatată expres, scriptic, verbal și în unele cazuri chiar tacit, de esența mandatului ținând posibilitatea probării mandatului.

Concluzia organelor de control conform căreia cele 1.X. facturi nu pot fi înregistrate în contabilitate pentru că nu sunt însoțite de un document din care să reiasă proveniența deșeurilor este contrazisă de existența în cadrul devizului de cheltuieli și comision a elementelor justificative, precum cantitatea de deșeu achiziționat, natura acestuia, totalul comisionului aferent prestației.

Totodată, societatea arată că în mod similar în cazul Contractului nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L se invocă fără temei nulitatea acestuia pe motiv că reprezentantul firmei nu are calitatea de asociat și ștampila firmei lipsește de pe contract, concluzii ce nu pot fi reținute pentru motivele deja invocate, iar pe actul adițional la contract figurează ștampila societății mandatară.

În ceea ce privește mențiunile privind validitatea contractului încheiat cu S.C. .X. S.R.L., contestatară susține că numitul .X. putea reprezenta societatea, fapt confirmat și de încredințarea și aplicarea ștampilei pe semnatura sa cu ocazia încheierii contractului.

Referitor la Contractul încheiat cu S.C. .X. S.R.L contestatara precizează că lipsa menționii numelui reprezentantului acestuia nu trebuie interpretată restrictiv, ci în contextul tuturor elementelor, existența ștampilei, recunoașterea reprezentării firmei, cât și a mandatului prin intermedierea ulterioară a achiziției de deșeuri.

Totodată, societatea arată că invalidarea facturii seria .X. nr..X. nu poate fi primită în absența unui alt contract așa cum este mandatarea comercială, întrucât factura, prin natura ei reprezintă un contract juridic generator de obligații corelative, iar faptul că factura aparține altei societăți, contestatara susține că nu are cunoștință de acest lucru.

Contestatara susține că modificările contractelor prin acte adiționale nu sunt impuse de lege, ci sunt simple opțiuni ale părților și prin urmare lipsa unor astfel de acte adiționale poate fi temei de sancțiune doar între părți și chiar dacă aceste acte nu au fost redactate, contestatara a ținut cont de devizele de cheltuieli și de comision încheiate de furnizor și care pot fi asimilate actelor adiționale la contract.

De asemenea, societatea contestatară susține ca buna ei credință rezultă din faptul că a solicitat furnizorilor certificatul de înregistrare că plătitor de TVA și nu s-au constatat abateri de la modul de îndeplinire a obligațiilor fiscale și solicită admiterea contestației, anularea Procesului verbal nr..X./2003 și anularea tuturor obligațiilor fiscale stabilite de plată în sarcina acesteia.

## ***II. Prin Procesul Verbal nr..X./2003, organele de control din cadrul Gărzii Financiare .X. au constatat următoarele:***

În perioada .X./2002 – .X./2003, societatea a încheiat următoarele contracte de mandat:

- Contractul nr..X./2002 încheiat cu SC .X. SRL;
- Contractul nr..X./2002 încheiat cu SC .X. SRL;
- Contractul nr..X./2002 încheiat cu SC .X. SRL;
- Contractul nr..X./2002 încheiat cu SC .X. SRL;
- Contractul nr..X./2002 încheiat cu SC .X. SRL;
- Contractul nr..X./2003 încheiat cu SC .X. SRL, din analiza cărora rezultă că :

În Contractul nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L. nu este înscris numele reprezentantului acestei societăți și nu este semnat de părți, iar persoana care a semnat Convenția din data de .X./2002, anexată la contract,

respectiv .X., nu este unul din cei doi asociați ai societății furnizoare, conform informațiilor primite de la .X..

În baza acestui contract societatea a înregistrat un număr de .X. facturi care au anexate, fiecare, un document intitulat "Deviz de cheltuieli și comision", neexistând niciun alt document care să facă referire la proveniența deșeurilor sau să ateste că S.C. .X. S.R.L. a intermediat achiziția cantităților respective de deșeuri (Note de negociere, oferte etc.).

În Devizele de cheltuieli și comision este menționată data, tipul deșeurii, cantitatea, diferențe de preț per kilogram, total comision, valoare TVA și total general, iar facturile nu au anexat niciun fel de document din care să reiasă modul de stabilire a comisionului.

În ceea ce privește Contractul nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L. organele de control au constatat ca SC. .X. SRL a înregistrat, în baza acestuia, un număr de .X. facturi fiscale în valoare totală de .X. lei.

În ceea ce privește Contractul nr..X. încheiat cu S.C..X. S.R.L., precum și în mandatul și în convenția anexată, persoana care a semnat contractul în calitate de reprezentant al acesteia nu are calitatea de asociat al societății furnizoare, potrivit informațiilor de la .X..

În baza acestui contract, organele de control au constatat ca S.C. .X. SRL a înregistrat un număr de .X. de facturi fiscale în valoare de .X. lei, fără TVA, care nu au anexate niciun fel de documente din care să reiasă modul de stabilire a comisionului sau faptul că societatea furnizoare a intermediat achiziția cantităților de deșeuri, respectiv Note de negociere, oferte etc..

În cazul Contractului nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L., precum și în mandatul și în convenția anexate organele de control au constatat ca semnătura reprezentantului mandatarului nu este însoțită și de ștampila societății, iar asociatul unic este altă persoană decât cea care a semnat contractul, conform informațiilor primite de .X.

În baza acestui contract, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. de facturi fiscale, în valoare totală de .X. lei, fără TVA, și niciuna dintre acestea nu au anexat niciun fel de document care să facă referiri la proveniența deșeurilor sau să ateste că SC .X. S.R.L. a intermediat achiziția unor cantități de deșeuri (note de negociere, oferte etc.).

Din analiza Contractului nr..X./2002 încheiat cu SC .X. S.R.L., precum și a mandatului și a convenției anexate organele de control au constatat ca asociatul unic este altă persoană decât cea care a semnat contractul, conform informațiilor primite de .X.

În baza acestui contract, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. de facturi fiscale, în valoare totală de .X. lei, fără TVA, și niciuna dintre acestea nu au anexate documente care să facă referiri la proveniența deșeurilor sau să ateste că SC .X. S.R.L. a intermediat achiziția unor cantități de deșeuri (note de negociere, oferte etc.).

De asemenea, din analiza Contractului nr..X./2003 încheiat cu SC .X. S.R.L., precum și a mandatului și a convenției anexate, organele de control au constatat ca nu este menționat niciun reprezentant al societății mandatare. În baza acestui contract, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. facturi fiscale, în valoare totală de .X. lei, fără TVA, și niciuna dintre acestea nu au anexate documente care să facă referiri la proveniența deșeurilor sau să ateste că SC .X. S.R.L. a intermediat achiziția unor cantități de deșeuri (note de negociere, oferte etc.).

2. Totodată, organele de control au constatat ca în perioada .X./2002-.X./2002, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. facturi reprezentând "*contravaloare cheltuieli și comision*", iar la rubrica furnizor este înscrisă denumirea SC .X. SRL din .X.. Din informațiile primite de la ORC a rezultat că această societate a fost radiată la data de .X./2002. De asemenea, din informațiile de la .X. SA a rezultat că facturile fiscale cu seria, numărul și codul de tipografie au fost atribuite SC .X. SRL, la data de .X./2002. Valoarea totală a comisioanelor plătite în baza facturilor este în sumă de .X. lei, fără TVA.

De asemenea, s-a constatat că nu s-a prezentat niciun contract încheiat cu SC .X. SRL și niciuna dintre facturi nu are anexate documente care să facă referiri la proveniența deșeurilor sau să ateste că SC .X. SRL a intermediat achiziția unor cantități de deșeuri (note de negociere, oferte etc.).

3. De asemenea, s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală seria .X. nr..X./2002 care are înscris la obiectul plății "*contravaloare cheltuieli și comision*" iar la rubrica furnizor este înscrisă denumirea SC .X. SRL din .X., cu număr de înregistrare la Registrul Comerțului .X. și la rubrica "Date privind expediția" este completat numele delegatului .X.. Valoarea facturii fiscale este de .X. lei.

Din informațiile primite de la ORC a rezultat că SC .X. SRL are CUI .X. și număr de înmatriculare a Registrul Comerțului .X..



S-a constatat că nu s-a prezentat niciun contract încheiat cu SC .X. SRL și factura nu are anexate documente care să facă referiri la proveniența deșeurilor sau să ateste că SC .X. SRL a intermediat achiziția unor cantități de deșeuri (note de negociere, oferte etc.).

Organele de control au constatat că valoarea totală a celor .X. facturi fiscale este de .X. lei și întrucât nu au fost prezentate documente care să facă dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau că au legătură cu activitatea economică desfășurată de societate, în conformitate cu pct.10.13 din HG nr.401/2000, art.22 alin.4 și art.23 din Legea nr.345/2002, art.61 din HG nr.598/2002, art.4 alin.(6) lit.r) și lit.m) din OG nr.70/1994, art.9 alin.(7) lit.s) și lit.j) din Legea nr.414/2002 au stabilit în sarcina societății următoarele obligații fiscale:

- .X. lei - impozit pe profit ;
- .X. lei - majorări de întârziere și dobânzi penalizatoare aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere și dobânzi penalizatoare aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

***III. Luând în considerare constatările organelor de control, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:***

#### **A. IMPOZIT PE PROFIT**

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

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

**1.) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu comisioanele achitate către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., SC .X. S.R.L. și SC .X. S.R.L., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care documente prezentate la contestație nu justifică prestarea serviciilor de intermediere.**

Perioada verificată: .X./2002 – .X./2003.

**În fapt**, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu comisioanele achitate în baza următoarelor contracte:

- Contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu **S.C. .X. S.R.L.**, în baza căruia au fost emise .X. facturi fiscale de comision, în valoare de .X. lei, ce nu are înscris numele reprezentantului societății mandatare și nu este semnat de părți, iar persoana care a semnat Convenția din data de .X./2002, anexată la contract, nu este unul din cei doi asociați ai societății furnizoare, conform informațiilor primite de la .X..

- Contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu **S.C. .X. S.R.L.**, în baza căruia au fost emise .X. facturi fiscale de comision, în valoare de .X. lei, care, potrivit informațiilor de la .X., este semnat de o persoană ce are calitatea de reprezentant al societății mandatare și nu de asociat. Același fapt reiese și din mandatul și în convenția anexate la contract.

- Contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu **S.C. .X. S.R.L.**, în baza căruia au fost emise .X. facturi fiscale de comision, în valoare de .X. lei, care, potrivit informațiilor de la .X., este semnat de o persoană ce are calitatea de reprezentant al societății mandatare și nu de asociat. Același fapt reiese și din mandatul și în convenția anexate la contract.

- Contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu **S.C. .X. S.R.L.**, în baza căruia au fost emise .X. facturi fiscale de comision, în valoare de .X. lei, care prezintă semnătura reprezentantului mandatarului care nu este însoțită și de ștampila societății, iar asociatul unic este altă persoană decât cea care a semnat contractul, conform informațiilor primite de .X.. Aceeași situație se regăsește și în mandatul și în convenția anexate la contract.

- Contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu **SC .X. S.R.L.**, în baza căruia au fost emise .X. facturi fiscale de comision, în valoare de .X. lei, a fost semnat de altă persoană decât asociatul unic, conform informațiilor primite de .X.. Mandatul și Convenția anexate la contract. Sunt. De asemenea, semnate de altă persoană decât asociatul unic.

- Contractul de mandat comercial nr..X./2003 încheiat cu **SC .X. S.R.L.**, în baza căruia au fost emise .X. facturi fiscale de comision, în valoare de .X. lei, precum și mandatul și convenția anexată nu au menționat niciun reprezentant al societății mandatare.

Organele de control au constatat că pentru toate cele șase contracte societatea a prezentat un document intitulat "*Deviz de cheltuieli și comision*", în care este menționată data, tipul deșeurii, cantitatea, diferențe de preț per kilogram, total comision, valoare TVA și total general, iar facturile nu au anexat niciun fel de document din care să reiasă modul de stabilire a comisionului.

De asemenea, prin procesul verbal de control s-a constatat că nu au fost prezentate documente care să facă referire la proveniența deșeurilor sau să ateste că societățile mandatare au intermediat achiziția cantităților de deșeuri (Note de negociere, oferte etc.).

**În drept**, sunt incidente prevederile art.4 alin.(4) din OUG nr.217/1999, pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 05.03.2002 - .X./2002:

*“(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”*

De asemenea, art.9 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare de la data de 01.07.2002, prevede:

*“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”*

Iar pct.9.1 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, prevede:

*“9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că la calculul profitului impozabil sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, conform prevederilor art.4(6) lit.r) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 05.03.2002 - .X./2002:

*“În înțelesul alin.(1) cheltuielile nedeductibile sunt:*

*r) **cheltuielile cu serviciile**, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora. Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice și juridice nerezidente, în situația în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exercițiu financiar sau în situația în care aceste servicii nu sunt aferente activității entității din România.”*

Iar conform prevederilor art.9 alin.(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare de la data de 01.07.2002:

*“Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*[...]*

*s) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;**”*

Totodată, la pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, se prevede că:

*“9.14. Nu intră sub incidența art.9 alin.(7) lit.s) din lege serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice și juridice, care se referă la întreținerea și repararea activelor, servicii poștale, de comunicații și de multiplicare. **În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.***

***Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.”***

Conform prevederilor legale de mai sus cheltuielile cu serviciile sunt deductibile în situația în care sunt justificate cu un contract scris și pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestora.

Începând cu data de 01.07.2002, legiuitorul a statuat că aceste cheltuieli cu serviciile sunt deductibile la calculul profitului impozabil în situația în care sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii pot justifica prestarea efectivă a acestora cu documente justificative cum sunt: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Organul de soluționare a contestației reține că prin adresa nr..X./2003 Garda Financiară .X. a înaintat Procesul-verbal de control nr..X./2003 Inspectoratului General al Poliției întrucât obiectivul controlului a fost verificarea realității și legalității desfășurării operațiunilor de intermediere a achizițiilor de fier vechi între SC .X. SRL în calitate de mandant și SC .X.

SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL în calitate de mandatar și a solicitat începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de sustragere în întregime sau în parte de la plata obligațiilor fiscale prin nedeclararea veniturilor impozabile, ascunderea obiectului ori a sursei impozabile sau taxabile ori prin diminuarea veniturilor ca urmare a unor operațiuni fictive.

Astfel, urmare a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Procesului verbal menționat, prin Decizia nr..X./2003 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a suspendat soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura fiind reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Rezoluția din data de .X./2011, rămasă definitivă, prin care s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a managerului societății, se precizează că *“în cursul cercetărilor nu s-a putut dovedi că facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL sunt false”*, precum și *“dacă afirmă că un înscris este fals, organul de urmărire penală trebuie să și dovedească că este fals. În caz contrar, în lipsa unor probe evidente de vinovăție, orice dubiu profită învinuitului/inculpatului”*.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în cadrul cercetării și urmăririi penale nu s-a putut dovedi că facturile emise de furnizorii menționați sunt false, situație în care nu se poate pune problema unor operațiuni fictive.

Totodată, rezoluția sus amintită fiind menținută prin sentința penală nr..X./2012 pronunțată de judecătoria .X., județul .X., se reține că în cauză își găsește aplicarea principiul *“res iudicata pro veritate habetur”* – lucrul judecat este considerat că exprimă adevărul, care certifică prezumția de adevăr a unei hotărâri definitive.

De asemenea, se reține că prin Raportul de expertiză contabilă judiciară întocmit în Dosarul nr..X. se concluzionează că există contracte de mandat și convenții, acte adiționale la contractele de mandat, precum și devizele de cheltuieli și comision, în baza cărora au fost emise facturile fiscale. În baza facturilor fiscale primite, societatea contestatară a înregistrat în evidența contabilă intrările în gestiune și ieșirile din gestiune ca urmare a valorificării acestor deșeuri, iar prețurile la care au fost valorificate sunt superioare prețurilor de achiziție, societatea realizând profit pe perioada 2002 – 2003.

Conform celor prezentate, raportat la constatările organelor de control conform căroră, la contractele încheiate nu este prezentat modul de calcul al

comisionului și nici documente care să ateste prestarea serviciului, din actele aflate la dosarul cauzei, care au fost analizate și prin rapoartele de expertiză contabilă judiciară întocmite în dosarul nr..X. și în dosarul nr..X., respectiv contracte, acte adiționale la contracte și devize de cheltuieli și comision și au constituit probă în instanța penală, societatea a înțeles să-și întemeieze susținerile pe aceste documente, atât în faza de contestație, cât și la instanța penală.

Potrivit prevederilor art.213 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“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”**, coroborate cu cele ale alin.(1) al aceluiași articol care precizează **“În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, astfel organul de soluționare a contestației este investit să se pronunțe în funcție de documentele anexate la dosarul cauzei, susținerile părților și dispozițiile legale în vigoare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că societatea contestatară a încheiat contracte de mandat comercial, astfel:

- contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu S.C. .X. S.R.L.;
- contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L.;
- contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu S.C. .X. S.R.L.;
- contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L.;
- contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu SC .X. S.R.L. ;
- contractul de mandat comercial nr..X./2003 încheiat cu SC .X. S.R.L..

Potrivit prevederilor cap.I din contractele menționate acestea au ca obiect **“Mandantul dă mandat mandatarului să efectueze următoarele operațiuni:**

- A. **Să achiziționeze materiale re folosibile neferoase, feroase și acumulatori de la agenții economici, în numele și pentru mandant.**
- B. **Să achite contravaloarea mărfii achiziționate de la agenții economici pe bază de OP emis de mandatar în numele și pentru mandant.**

C. Să transporte la sediul mandantului cantitățile achiziționate, pe cheltuiala proprie și cu mijloace de transport ale mandatarului.

D. Să predea mandantului cantitățile achiziționate precum și documentele de însoțire și proveniența a mărfii, care sunt: aviz de expediție, factura, proces verbal de casare, proces verbal de dezmembrare, copie după balanța de mijloace fixe din care să reiasă poziția scoasă la casare sau, după caz, proces verbal de rezultare a deșeurilor din procesul de fabricație”.

De asemenea, la cap.IV “Alte Clauze” din contractele mai sus invocate se prevede:

“1. Mandantul poate acorda mandatarului, în virtutea mandatului, pentru îndeplinirea acestuia, un comision care se va stabili ulterior prin act adițional la contract, pentru fiecare act comercial încheiat de mandatar.

2. Orice alte cheltuieli efectuate de mandatar pentru îndeplinirea mandatului, trebuie justificate și dovedite cu acte”.

Contractele au clauze identice și au anexate câte un Mandat dat de mandant împuternicitului mandatarului pentru a negocia și cumpăra, în numele și pentru SC .X. SRL, orice cantitate de deșeuri reciclabile metalice, prin care se prevede că “se împuternicește [...] asociat cu puteri depline a [...] **pentru a negocia și cumpăra în numele și pentru SC .X. SRL, orice cantitate de deșeuri feroase, în condițiile prevăzute de Ordonanța nr.16/2001.**

**Marfa se va factura către împuternicit în numele SC .X. SRL și va fi livrată de către acesta mandantului.”**

De asemenea, la contracte sunt anexate Convenții încheiate între mandant și mandatar prin care s-au stabilit obligații și răspunderi pentru părți, precum și Certificatele de Înregistrare la Camera de Comerț și Industrie.

La dosarul cauzei sunt anexate actele adiționale la contractele de mandat comercial încheiate cu trei dintre societățile comerciale, respectiv:

-Actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L. din data de .X./2002;

-Actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L. din data de .X./2002;

- Actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu SC .X. S.R.L. din data de .X./2002.

De asemenea, ca urmare a adresei nr. .X./2014 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor prin care s-au solicitat contestatarii documente, SC .X. SRL a prezentat:

- Actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X./2003 încheiat cu S.C. .X. SRL din data de .X./2003;
- Actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu S.C. .X. SRL din data de .X./2002;
- Actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu S.C. .X. SRL din data de .X./2002.

Prin actele adiționale mai sus prezentate se prevede modul de stabilire a comisionului convenit mandatarului ca diferență între prețul de achiziție a deșeurilor de la furnizorii cu care mandantul are încheiate contracte și prețul de achiziție de la alți furnizori pentru aceleași sortimente de deșeuri și aceleași cantități, înregistrate în cursul unei luni calendaristice, pe perioada livrării. Astfel, prin acesta se prevede că se va estima o diferența de preț de .X. etc. lei/kg deșeu, urmând ca regularizarea să se efectueze la finalizarea contractului, prezentându-se devize de cheltuieli și comision.

Totodată, la dosarul cauzei sunt anexate, la fiecare factură de comision, devize de cheltuieli și comision în care sunt prezentate sortimentul deșeurilor – metalice sau deșeu motoare, luna, cantitatea livrată de furnizorii atrași de comisionar, diferența de preț mediu și total valoare, fără TVA, documente care justifică modul de stabilire a comisionului facturat de societățile comisionare și cuantumul acestuia.

Astfel, potrivit prevederilor legale incidente perioadei analizate cheltuielile cu prestările de servicii, în cazul în speță comisioane de intermediere, trebuie justificate cu contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se efectueze pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului. Documentele justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor constau, în cazul în speță, în actele adiționale la contracte, mandate, devizele de cheltuieli și comision și situații cu achizițiile de deșeuri de la furnizorii contractați de comisionari.

Se reține că au fost prezentate contracte scrise care cuprind date referitoare la prestatori și serviciile ce urmau a fi prestate, acte adiționale la contracte prin care se stabilește modul de calcul al comisioanelor, devize de cheltuieli și comisioane prin care s-a stabilit comisioanele în baza cărora s-au emis facturile fiscale, precum și situații cu achizițiile de deșeuri de la furnizorii



contactați de societățile comisionare, toate aceste documente clarificând natura serviciilor și cuantumul acestora.

În ceea ce privește prestarea efectivă a acestor servicii organul de soluționare a contestației reține că nu au fost prezentate documente care să justifice acest fapt, respectiv:

Așa cum se prevede în mandatele anexate la dosarul cauzei SC .X. SRL împuternicește societatea intermediară pentru a negocia și cumpăra în numele și pentru SC .X. SRL orice cantitate de deșeuri metalice reciclabile în condițiile prevăzute de OG 11/2001 și OG 16/2001, caz în care societatea trebuia să prezinte Notele de negociere încheiate de societatea intermediară cu furnizorii de deșeuri.

De asemenea, prin aceleași mandate încheiate între societatea contestatară și societatea comisionară se prevede că *“marfa se va factura către împuternicit în numele SC .X. SRL și va fi livrată de către acesta mandantului”* or, din analiza contractelor de achiziție de deșeuri de la furnizori reiese că acestea au fost încheiate între furnizor (SC .X. SA, SC .X. SA etc.) și SC .X. SRL, fără ca în aceste contracte să apară ca intermediar una dintre societățile cu care au fost încheiate contracte de comision.

De menționat este faptul că doar în Contractul nr..X./2003 încheiat între SC .X. SRL în calitate de cumpărător și SC .X. SA în calitate de vânzător apare o terță persoană juridică SC .X. SRL din .X., jud. .X. în calitate de terț beneficiar, care va încasa contravaloarea mărfii, fără ca aceasta să aibă calitatea de comisionar.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că documentele prezentate la dosarul cauzei nu au legătură directă sau indirectă cu societățile comisionare. Conform celor prevăzute în mandate trebuiau prezentate contracte de achiziții de deșeuri încheiate între furnizori și intermediari și documente din care să rezulte că intermediarii au livrat marfa achiziționată mandantului SC .X. SRL și/sau contracte de achiziții încheiate între furnizori și cumpărător în care să se regăsească nominalizate și societățile intermediare.

Mai mult, cu adresa nr..X./2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. – organul fiscal care administrează contribuabilul, să verifice modalitatea în care deșeurile achiziționate de la societățile intermediare au ieșit din gestiune, dacă valoarea deșeurilor intrate în gestiune, defalcată pe fiecare societate intermediară corespunde cu valoarea deșeurilor din devizele de cheltuieli și comision și respectiv dacă deține NIR-uri și alte documente de intrare în gestiune a deșeurilor achiziționate de cele șase societăți intermediare.

Urmarea efectuării verificării celor solicitate, cu adresa nr..X./2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a transmis Nota explicativă dată de administratorul special și documentele pe care le deține societatea, documente care, potrivit celor de mai sus, nu sunt de natură să justifice prestarea serviciilor.

Astfel, se reține că prezentarea doar a contractelor, actelor adiționale, mandatelor și facturilor însoțite de modul de calcul al comisioanelor nu este suficientă să justifice prestarea acestor servicii așa cum prevede și legea fiscală în vigoare pe perioada verificată, respectiv **“Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.”**

Ca urmare, în mod legale organele de control nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu comisioanele de intermediere.

**2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu comisioanele achitate către SC .X. SRL și SC .X. SRL, în sumă de .X. lei,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu comisioanele înscrise în facturile fiscale emise de cele două societăți în condițiile în care nici pe perioada efectuării controlului și nici la soluționarea contestației nu au fost prezentate contractele încheiate între părți, iar facturile fiscale nu au calitatea de document justificativ nefiind completate cu toate elementele cerute de lege.

Perioada verificată: .X./2002 – .X./2002.

**În fapt,** în perioada verificată societatea a înregistrat cheltuieli cu comisioanele în sumă de .X. lei în baza a .X. facturi fiscale emise de SC .X. SRL, respectiv nr..X./2002, nr..X./2002, nr..X./2002 și nr..X./2002, ce au înscrisă mențiunea **“contravaloare cheltuieli și comision”**.

De asemenea, societatea a înregistrat cheltuieli cu comisioanele în sumă de .X. lei în baza facturii fiscale nr..X./2002 emisă de SC .X. SRL ce are înscrisă mențiunea “*contravaloare comision și cheltuieli*”.

Organele de control nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli întrucât nu a fost prezentat contractul încheiat cu SC .X. SRL și nici alte documente anexate facturilor fiscale din care să rezulte modul de determinare a comisionului sau care să ateste că SC .X. SRL a intermediat achiziția unor cantități de deșeuri (note de negociere, oferte).

De asemenea, organele de control au constatat, din informațiile prezentate de ORC, că SC .X. SRL a fost radiată de la Registrul Comerțului la data de .X./2002, iar din informațiile puse la dispoziție de .X. SA a rezultat că facturile fiscale cu seria, numărul și codul de tipografie prezentate au fost atribuite SC .X. SRL cu sediul în .X., Str. .X. nr..X., cod fiscal .X., la data de .X./2002.

În ce privește cheltuielile înscrise în factura emisă de SC .X. SRL, organele de control nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli întrucât factura nu are completate toate datele cerute de lege, respectiv nu sunt completate toate datele privind furnizorul, și nici datele privind expediția.

De asemenea, din informațiile puse la dispoziție de .X. SA a rezultat că factura fiscală cu seria, numărul și codul de tipografie prezentate a fost atribuită SC .X. SRL cu sediul în .X., Str. .X. nr..X., sector .X., cod fiscal .X., care este înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr..X..

Totodată, s-a constatat că nu au fost prezentate documente anexe la factură din care să rezulte modul de calcul al comisionului și nici contract încheiat cu această societate.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.4 alin.(4) din OUG nr.217/1999, pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada analizată:

*“(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că la calculul profitului impozabil sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, conform prevederilor art.4(6) lit.r) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea si completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, incidente perioadei analizate:

*“În întelesul alin.(1) cheltuielile nedeductibile sunt:*

*r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora. Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice și juridice nerezidente, în situația în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exercițiu financiar sau în situația în care aceste servicii nu sunt aferente activității entității din România.”*

Conform prevederilor legale de mai sus cheltuielile cu serviciile nu sunt deductibile în situația în care nu sunt justificate cu un contract scris și nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora.

Din constatările organelor de control reiese că societatea a dedus cheltuielile cu comisioanele în baza facturilor emise de SC .X. SRL și organele de control nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli întrucât factura nu are completate toate datele cerute de lege, respectiv nu sunt completate toate datele privind furnizorul, și nici datele privind expediția.

De asemenea, din informațiile puse la dispoziție de .X. SA a rezultat că factura fiscală cu seria, numărul și codul de tipografie prezentate a fost atribuită SC .X. SRL fără a prezenta contractele încheiate între părți sau alte documente din care să reiasă că acestea au intermediat achizițiile de deșeuri metalice între furnizori și beneficiar.

Organul de soluționare a contestației reține că încheierea contractului/convenției este o obligație „*ad validitatem*”, respectiv îndeplinirea formalităților prestabilite de lege în lipsa cărora actul juridic civil nu s-ar putea naște în mod valabil. Pentru validitatea contractului este necesar ca, în contract, să fie stipulat un obiect determinat, licit și moral. Forma scrisă a contractului are forța probantă prevăzută de lege.

Se retine ca la data efectuării controlului și încheierii Procesului verbal nr..X./2003 societatea nu a făcut dovada că serviciile facturate au fost executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului.

De asemenea, societatea nu a prezentat alte documente, respectiv acte adiționale, devize de cheltuieli și comision etc. din care să rezulte modul de calcul și defalcare a cheltuielilor cu comisioanele pe întreaga durată ce ar fi trebuit prevăzută prin contract, respectiv pe durata emiterii celor patru facturi fiscale.

Prin urmare, rezultă că aceste cheltuieli cu comisioanele nu sunt justificate cu documentele prevăzute de lege, respectiv contract scris, încheiat între părți care să cuprindă date referitoare la prestatori, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natură să se efectueze pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, conform prevederilor legale în vigoare, fapt pentru care, din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, din analiza celor .X. facturi fiscale emise de SC .X. SRL, anexate în copie la dosarul cauzei reiese că la rubrica "*furnizor*" este aplicată o șampilă pătrată cu datele furnizorului, denumirea, adresa sediului, codul unic de înregistrare, numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului, banca și contul bancar.

În ceea ce privește rubricile cantitatea și unitatea de măsură se reține că pe două facturi este înscrisă mențiunea ".X. buc", o factură are completată doar cantitatea ".X." fără a se menționa unitatea de măsură, iar o factură nu are completate aceste rubrici în condițiile în care la rubrica "*denumirea produselor sau a serviciilor*" este înscrisă mențiunea "*c/valoare cheltuieli și comision*". Niciuna dintre aceste facturi nu prezintă semnătura de primire și nu au completate datele privind expediția.

Din analiza facturii fiscale nr..X./2002, anexată în copie la dosarul cauzei, reiese că la rubrica "*furnizor*" este înscrisă denumirea SC .X. SRL .X. și numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului .X., **fără a avea completată adresa sediului, codul fiscal, banca și contul bancar.**

De asemenea, la rubricile cantitatea și unitatea de măsură este înscrisă doar cantitatea ".X." fără a se menționa unitatea de măsură, iar la rubrica "*Date privind expediția*" este completat doar numele delegatului ".X." fără a fi completate celelalte date referitoare la buletin/carte de identitate, mijloc de transport, semnăturile persoanelor care au supravegheat.

Mai mult, din informațiile puse la dispoziție de .X. SA a rezultat că factura fiscală cu seria, numărul și codul de tipografie prezentate a fost atribuită SC .X. SRL cu sediul în .X., Str..X. nr..X., sector .X., cod fiscal .X., care este înmatriculată la Registrul Comerțului .X.. Comparând numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului .X. al SC .X. SRL cu numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului înscris în factură .X. al SC .X. SRL reiese că acestea sunt diferite.

De asemenea, prin Raportul de expertiză contabilă încheiat în dosarul penal nr..X., se precizează că *“factura fiscală nr..X. în valoare de .X. lei drept c/v comision și cheltuieli a fost emisă de SC .X. SRL, societate pentru care expertiza nu a identificat în documentația avută la dispoziție, contractul de mandat comercial încheiat cu SC .X. SRL”*.

Ca urmare, se reține că nu sunt respectate nici prevederile art.4(6) lit.m) din OUG nr.217/1999, pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit precizează:

*“În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:*

*m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;”*

și ale pct.119 lit.b) din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin HG nr.704/1993, conform căroră:

*“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, dobindind 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 sa asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.”***

Referitor la motivația societății potrivit căreia organele de control au calculat diferențe de impozit pe profit pe baza unor aspecte strict formale și că trebuia să se verifice faptul că acestea au fost recepționate și intrate în gestiune, iar prin vânzare au fost realizate venituri nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată și Regulamentului de aplicare a acesteia, documentele ce au dobândit calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor financiar-contabile trebuie să cuprindă cel puțin elementele principale precizate la pct.119 din Regulament, aprobat prin HG nr.704/1993, nefiind un aspect formal așa cum susține societatea, ci o cerință legală imperativă.

Mai mult, din adresa nr..X./2003 a Administrației Finanțelor Publice .X. emisă către Garda Financiară rezultă că societatea nu a depus raportare semestrială la data de .X./2002, precum și faptul că, prin adresa nr..X./2002, Oficiul Registrului Comerțului a comunicat acestei instituții că SC .X. SRL a fost radiată conform înregistrării nr..X./2006.

De asemenea, din adresa nr..X./2003 a Oficiului Registrului Comerțului emisă către Garda Financiară, anexată la dosarul cauzei, se comunică acestei instituții informații de identificare a SC .X. SRL referitoare la cod .X., CUI, atribut fiscal, număr de ordine la Registrul Comerțului, adresa sediului societății, precum și faptul că ***“prin încheierea numărul .X./2001, judecătorul delegat a constatat dizolvarea de drept a societății în conformitate cu articolul 6 din Legea nr.314/2001, modificată și a dispus radierea din Registrul Comerțului, în condițiile art.5 din aceeași lege. Radierea din oficiu s-a efectuat conform înregistrării nr..X./2002”***.

Astfel, în raport de documentele aflate la dosarul cauzei și în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.**

**Ca o consecință a celor analizate la cap.III lit.A pct.1 și 2 din prezenta decizie, având în vedere principiul de drept conform căruia**

accesoriul urmeaza principalul, precum și prevederile art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 republicată, privind impozitul pe profit, completată și modificată prin OUG nr.217/1999, coroborate cu prevederile art.13 din OG nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare și art.13<sup>1</sup> din OG nr.26/2001 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei.

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

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu comisioanele,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli în condițiile în care documentele prezentate la dosarul cauzei nu justifică prestarea serviciilor de intermediere în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: .X./2002 – .X./2003.

**În fapt,** societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturilor fiscale emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL reprezentând contravaloare comisioane.

Organele de control nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din cele .X. de facturi fiscale emise de societățile mandatare în baza contractelor de mandat încheiate cu societatea contestatară din aceleași considerente prezentate la situația de fapt de la cap.III A pct.1 din prezenta decizie.

De asemenea, s-a constatat că pentru toate cele șase contracte s-a prezentat un document intitulat "*Deviz de cheltuieli și comision*", în care este menționată data, tipul deșeurii, cantitatea, diferențe de preț per kilogram,



total comision, valoare TVA și total general, iar facturile nu au anexat niciun fel de document din care să rezulte modul de stabilire a comisionului.

Totodată, s-a constatat că nu au fost prezentate documente care să facă referire la proveniența deșeurilor sau să ateste că societățile mandatate au intermediat achiziția cantităților de deșeuri (Note de negociere, oferte etc.).

**În drept**, potrivit art.18 și art.19 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare, în vigoare pe perioada .X./2002 - .X./2002:

**“ART.18**

*Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;*

**ART. 19**

*Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:*

*a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”*

Conform prevederilor art.17 lit.A din același act normativ:

*“În România se aplică următoarele cote:*

*A. Cota de 19% pentru operațiunile privind livrările de bunuri mobile și transferurile proprietății bunurilor imobile efectuate în țară, **prestările de servicii**, precum și importul de bunuri, cu excepția celor prevăzute la lit. B.”*

Conform pct.10.6 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

*“10.6. Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:*

*a) bunuri și/sau servicii achiziționate de contribuabilii care nu sunt înregistrați la organele fiscale ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”*

De asemenea, conform prevederilor art.25 B. lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:*

*B. Cu privire la întocmirea documentelor:*

b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar **pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de .X. milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului;**”

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că pe perioada .X./2002 - .X./2002 contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente serviciilor achiziționate destinate realizării de operațiuni supuse taxei cu obligația legală de a justifica suma taxei cu documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru achizițiile cu valoarea taxei mai mare de .X. milioane lei (vechi) aveau obligația să solicite copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului.

Începând cu data de 01.06.2002 intră în vigoare Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care, la art.22 alin.(4) lit.a) și alin.(5) lit.a) prevede:

“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

[...]

(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin (4) pe care **persoana impozabilă are dreptul să o deducă** este:

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 către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”

Totodată, la art.24 alin.(1) lit.a) din același act normativ se prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art.22 alin.(5) lit.a), **cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către**

**persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”**

La art.29 B lit.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se prevede:

*“B. Cu privire la întocmirea documentelor:*

*[...]*

*b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar **pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit.a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;”.***

Conform prevederilor legale de mai sus, începând cu data de .X./2002 contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul să deducă taxa aferentă serviciilor achiziționate, destinate realizării de operațiuni taxabile cu obligația legală de a justifica suma taxei cu documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru achizițiile cu valoarea taxei mai mare de 50 milioane lei (vechi) aveau obligația să solicite copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului, lipsa acestui document determinând pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate în copie la dosarul cauzei reiese că acestea constau în:

- facturi fiscale;
- contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu S.C. .X. S.R.L.;
- contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L.;
- contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu S.C. .X. S.R.L.;
- contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L.;
- contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu SC .X. S.R.L. ;

- contractul de mandat comercial nr..X./2003 încheiat cu SC .X. S.R.L.;
- mandate și convenții încheiate cu cele șase societăți;
- actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L. din data de .X./2002;
- actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L. din data de .X./2002;
- actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu SC .X. S.R.L. din data de .X./2002;
- actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X./2003 încheiat cu S.C. .X. SRL din data de .X./2003;
- actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu S.C. .X. SRL din data de .X./2002;
- actul adițional la Contractul de mandat comercial nr..X./2002 încheiat cu S.C. .X. SRL din data de .X./2002;
- devize de cheltuieli și comision atașate la facturile fiscale;
- certificat de plătitor de TVA în cazul S.C. .X. S.R.L..

Astfel, se reține că societatea a prezentat contracte de mandat comercial pentru toate cele șase societăți prestatoare, acte adiționale la contractele de mandat comercial prin care s-a prevăzut modul de calcul al comisionului și devize de cheltuieli și comision pentru toate facturile fiscale emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, S.C. .X. S.R.L și SC .X. S.R.L.

De asemenea, cu adresa nr..X./2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. – organul fiscal care administrează acest contribuabil, să verifice modalitatea în care deșeurile achiziționate de la societățile intermediare au ieșit din gestiune, dacă valoarea deșeurilor intrate în gestiune, defalcată pe fiecare societate intermediară corespunde cu valoarea deșeurilor din devizele de cheltuieli și comision și respectiv dacă deține NIR-uri și alte documente de intrare în gestiune a deșeurilor achiziționate de cele șase societăți intermediare.

Urmare a efectuării verificării, cu adresa nr..X./2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a transmis Nota explicativă dată de administratorul special și documentele pe care le deține societatea, respectiv facturi, contracte de comision, acte adiționale, contracte de achiziții deșeuri, acte adiționale la acestea, situații privind stocurile de deșeuri, devize de cheltuieli și comision, mandate.

Așa cum s-a analizat și la capitolul III A Impozit pe profit pct.1, în ceea ce privește prestarea efectivă a serviciilor de nu au fost prezentate documente care să justifice acest fapt, respectiv:

În mandatele anexate la dosarul cauzei SC .X. SRL împuternicește societatea intermediară pentru a negocia și cumpăra în numele și pentru SC .X. SRL orice cantitate de deșeuri metalice, iar societatea intermediară trebuia să prezinte Notele de negociere încheiate cu furnizorii de deșeuri.

De asemenea, prin aceleași mandate încheiate între societatea contestatară și societățile comisionare se prevede că *“marfa se va factura către împuternicit în numele SC .X. SRL și va fi livrată de către acesta mandantului”* or, din analiza contractelor de achiziție de deșeuri de la furnizori reiese că acestea au fost încheiate direct între furnizor (SC .X. SA, SC .X. SA etc.) și SC .X. SRL, fără ca în aceste contracte să apară ca intermediar una dintre societățile cu care au fost încheiate contractele de comision.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că documentele prezentate la dosarul cauzei nu au legătură directă sau indirectă cu societățile comisionare. Conform celor prevăzute în Mandate trebuiau prezentate contracte de achiziții de deșeuri încheiate între furnizori și intermediari și documente din care să rezulte că intermediarii au livrat marfa achiziționată mandantului SC .X. SRL și/sau contracte de achiziții încheiate între furnizori și cumpărător în care să se regăsească nominalizate și societățile intermediare.

De asemenea, având în vedere prevederile art.25 B. lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada .X./2002 - .X./2002, contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente serviciilor achiziționate destinate realizării de operațiuni supuse taxei, iar pentru achizițiile cu valoarea taxei mai mare de 20 milioane lei (vechi) aveau obligația să solicite copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului.

Organul de soluționare a contestației reține că nici în susținerea contestației și nici urmare a adresei nr. .X./2014 prin care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat certificatele de plătitor de taxă pe valoarea adăugată ale societăților prestatoare, pentru SC .X. SRL nu a fost prezentat certificatul de plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că prezentarea documentului care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a prestatorului reprezintă condiție obligatorie pentru acordarea dreptului de deducere a taxei și întrucât acesta nu a fost prezentat, societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În consecință, având în vedere că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea serviciilor de intermediere în scopul operațiunilor taxabile ale societății contestată și nu a fost prezentat certificatul de plătitor de TVA pentru una dintre societățile de intermediere contractante în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

**2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care contestatarea nu face dovada prestării serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile, iar facturile fiscale nu au calitatea de document justificativ nefiind completate cu toate elementele cerute de lege.

Perioada verificată: .X./2002 – .X./2002.  
.X./2002

**În fapt,** în perioada verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza a .X. facturi, respectiv nr..X./2002, nr..X./2002, nr..X./2002 și nr..X./2002, emise de SC .X. SRL, ce au înscrisă mențiunea “*contravaloarea cheltuieli și comision*”.

De asemenea, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii fiscale nr..X./2002 emisă de SC .X. SRL ce are înscrisă mențiunea “*contravaloare comision și cheltuieli*”.

Organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată întrucât nu au fost prezentate documente anexe la facturi din care să rezulte modul de calcul al comisionului sau care să ateste că SC .X. SRL a intermediat achiziția unor cantități de deșeuri (note de negociere, oferte), iar factura emisă de SC .X. SRL nu are completate toate

datele cerute de formular, respectiv nu sunt completate datele privind furnizorul, și nici datele privind expediția.

De asemenea, din informațiile puse la dispoziție de .X. SA a rezultat că facturile fiscale emise de SC .X. SRL cu seria, numărul și codul de tipografie prezentate au fost atribuite SC .X. SRL cu sediul în .X., Str. .X. nr..X., cod fiscal .X., la data de .X./2002, iar factura fiscală emisă de SC .X. SRL cu seria, numărul și codul de tipografie prezentate a fost atribuită SC .X. SRL cu sediul în .X., Str..X. nr..X., sector .X., cod fiscal .X., care este înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr..X..

**În drept**, potrivit prevederilor art.18 și art.19 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare:

*“ART. 18*

*Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;*

*ART. 19*

*Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:*

***a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”***

Conform prevederilor art.17 lit.A din același act normativ:

*“În România se aplică următoarele cote:*

*A. Cota de 19% pentru operațiunile privind livrările de bunuri mobile și transferurile proprietății bunurilor imobile efectuate în țară, **prestările de servicii**, precum și importul de bunuri, cu excepția celor prevăzute la lit.B.”*

De asemenea, conform prevederilor art.25 B. lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu completările și modificările ulterioare:

*“Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:*

*B. Cu privire la întocmirea documentelor:*

*b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar **pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și***

***copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului;***

Conform pct.10.6 lit.g) din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

*“g) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanța de urgență și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora;”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că agenții economici înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferentă serviciilor achiziționate, destinate realizării de operațiuni supuse taxei cu obligația legală de a justifica suma taxei cu documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Potrivit constatărilor organelor de control societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în patru facturi fiscale emise de SC .X. SRL reprezentând contravaloare comision de intermediere.

Așa cum s-a analizat și la pct.2 de la capitolul “*impozit pe profit*” nici pe perioada derulării controlului și nici pe perioada soluționării contestației societatea nu a prezentat contract încheiat între părți sau alte documente din care să reiasă că SC .X. SRL a intermediat achiziții de deșeuri metalice între furnizori și beneficiar.

Se reține că încheierea contractului/convenției este o obligație „*ad validitatem*”, respectiv îndeplinirea formalităților prestabilite de lege în lipsa cărora actul juridic civil nu s-ar putea naște în mod valabil forma scrisă a contractului având forța probantă prevăzută de lege.

Ca urmare, societatea nu a făcut dovada că serviciile facturate de acest prestator au fost executate în baza unui contract scris și nici nu a prezentat alte documente care să justifice că serviciile de intermediere au fost efectuate în scopul operațiunilor supuse taxei pe valoarea adăugată ale SC .X. SRL.



Mai mult, din analiza celor .X. facturi fiscale anexate în copie la dosarul cauzei reiese că la rubrica "furnizor" este aplicată o ștampilă pătrată cu datele furnizorului, denumirea, adresa sediului, codul unic de înregistrare, numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului, banca și contul bancar.

În ceea ce privește rubricile cantitatea și unitatea de măsură se reține că pe două facturi este înscrisă mențiunea ".X. buc", o factura are completată doar cantitatea "1" fără a se menționa unitatea de măsură, iar o factura nu are completate cele două rubrici. Niciuna dintre aceste facturi nu prezintă semnătura de primire și nu au completate datele privind expediția.

**În ceea ce privește factura fiscală nr..X./2002, emisă de SC .X. SRL .X., la rubrica "furnizor" este înscrisă denumirea societății SC .X. SRL .X. și numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului .X., fără a avea completată adresa sediului, codul fiscal, banca și contul bancar.**

De asemenea, la rubricile cantitatea și unitatea de măsură este înscrisă doar cantitatea "1" fără a se menționa unitatea de măsură, în condițiile în care factura a fost emisă pentru "*C/travaloare cheltuieli și comision*", iar la rubrica "*Date privind expediția*" este completat doar numele delegatului ".X." fără a fi completate celelalte date referitoare la buletin/carte de identitate, mijloc de transport, semnăturile persoanelor care au supravegheat.

Mai mult, din informațiile puse la dispoziție de .X. SA a rezultat că factura fiscală cu seria, numărul și codul de tipografie prezentate a fost atribuită SC .X. SRL cu sediul în .X., Str. .X. nr..X., sector .X., cod fiscal .X., care este înmatriculată la Registrul Comerțului .X.. Comparând numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului .X. al SC .X. SRL cu numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului înscris în factură .X.al SC .X. SRL reiese că acestea sunt diferite.

Ca urmare, se reține că potrivit prevederilor Legii Contabilității nr.82/1991, republicată și Regulamentului de aplicare a acesteia, pentru ca un document ce stă la baza efectuării unei operațiuni economice să dobândească calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor financiar-contabile trebuie să cuprindă cel puțin elementele principale precizate la pct.119 din Regulamentul aprobat prin HG nr.704/1993, prevedere legală imperativă ce trebuie respectată.

Astfel, apărarea contestatarii formulată prin contestație în sensul că nu avea cunoștință că factura nu aparține firmei indicată în aceasta nu poate fi

reținută având în vedere că verificarea modului de completare a facturilor fiscale primite de la furnizori reprezintă o obligație a agenților economici.

Se reține că factura fiscală analizată nu are calitatea de document justificativ neavând menționate datele de identificare a sediului societății emitente, datele cantitative, respectiv datele privind expediția.

Mai mult, prin Raportul de expertiză contabilă încheiat în dosarul penal nr..X., se precizează că nu s-a identificat în documentația avută la dispoziție, contractul de mandat comercial încheiat de SC .X. SRL cu SC .X. SRL.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** aferentă cheltuielilor cu comisioanele facturate de SC .X. SRL și SC .X. SRL .X..

Ca o consecință, având în vedere cele analizate la cap.III B pct.1 și 2 din prezenta decizie și conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, precum și prevederile art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 republicată, privind impozitul pe profit, completată și modificată prin OUG nr.217/1999, coroborate cu prevederile art.13 din OG nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare cu modificările și completările ulterioare și art.13<sup>1</sup> din OG nr.26/2001 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate, conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## DECIDE

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulata de SC .X. SRL împotriva Procesului Verbal nr..X./2003 încheiat de Garda Financiară .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**