



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



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

DECIZIA NR. 469 /2012

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SA – .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 907075/10.07.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr. .X./09.07.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/10.07.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA – .X.**, cu sediul în Municipiul .X., Str. X nr. X, Județul .X., C.U.I. RO X, J30/X/2011, prin avocat Ovidiu Bot, conform împuternicirii avocatale nr. BH/.X./IM/2011/27.04.2012, aflata în original la dosarul cauzei, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012.

Obiectul contestației formulate de **SC .X. SA – .X.** îl constituie suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit suplimentar;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – TVA stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

La data depunerii contestației, **SC .X. SA – .X.** cu sediul în Municipiul .X., Str. X nr. X, Județul .X., C.U.I. RO X, J30/X/2011, figurează la poziția nr. X din OPANAF nr. 3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, respectiv **26.03.2012**, așa cum rezulta din stampila cu număr și data aplicată de societate pe exemplarul RIF comunicat acesteia, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **25.04.2012**, așa cum reiese din documentul de transport nr. STC .X. emis de SC .X. SRL, atașat la plicul de expediție, data completării contestației cu documentele solicitate de DGAMC cu adresa nr. .X./17.05.2012, fiind data de 26.06.2012.

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

I. Prin contestația formulată, **SC .X. SA – .X.** solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, din următoarele considerente:

Societatea susține că atât în timpul inspecției fiscale, cât și după întocmirea proiectului de raport de inspecție fiscală, înainte de discuția finală, au fost prezentate documente justificative pentru fiecare aspect reținut, dar organele de inspecție fiscală au refuzat să le accepte, pe considerentul că „au fost prezentate prea târziu”.

Societatea susține că alături de contestație, a depus în probațiune documente din care reiese că înregistrările în contabilitate au la baza documente justificative, având în vedere dispozițiile art. 213 pct. (4) din OG nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, societatea invoca dispozitiile art. 206-207 si 213 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

În probatiune, societatea sustine ca a atasat la contestatie facturi, contracte, CMR-uri si documente justificative pentru toate inregistrarile in contabilitate retinute in decizia de impunere atacata, ca fiind neinsotite de acte.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina **SC .X. SA** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit suplimentar;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

Prin Raportul de inspectie fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, organele de inspectie fiscală au constatat următoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost cuprinsa intre: 01.01.2005 - 31.12.2008 pentru impozitul pe profit si 01.12.2005 - 31.12.2008 pentru TVA.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat urmare a Deciziei nr. X/28.02.2011 privind solutionarea contestatiei formulate de **SC .X. SA** prin care Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a dispus desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. .X./28.06.2010 pentru suma de .X. lei, reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei (.X. lei+.X. lei), precum si TVA cu majorarile de intarziere aferente in suma de .X. lei (.X. lei +.X. lei), urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate prin decizie.

In baza celor de mai sus, prin inspectia fiscala partiala s-a reverificat impozitul pe profit si TVA pentru perioadele mai sus enuntate, pentru spetele la care se face expres referire in cuprinsul Deciziei Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor nr. X/28.02.2011.

IMPOZIT PE PROFIT

1) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2005 SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu prestari de servicii externe in valoare totala de .X. lei, servicii furnizate de doua firme din Ungaria apartinand grupului .X., respectiv:

- .X.Rt (cu denumirea ei actuala .X. Zrt - .X. lei si
- .X. Rt (cu denumirea ei actuala .X.Zrt) - .X. lei.

a) Serviciile facturate de firma .X.RT rezidenta a statului ungar in cursul anului 2005 si inregistrate de SC .X. SA in conturile de cheltuieli (622 si 628), in suma totala de .X. lei (.X. Euro), constau in "servicii de export conform contract de management", respectiv "cheltuieli de consultanta .X. 2005 conform Contract", asa cum rezulta din traducerile efectuate de reprezentantii firmei. Din documentele justificative prezentate de societate, constand in:

- contract de mandatare FN din 01 ianuarie 2005, incheiat intre .X.Rt si filialele acesteia, contract care reglementeaza "conditiile si regulile privind desfacerea si prestarile de servicii dintre acestea incepand cu 01.01.2005."
- facturi externe cu anexe. In anexele facturilor sus-mentionate (cu exceptia facturii nr. .X.X./26.01.2006 care nu are nicio anexa) se regasesc tabele cu explicatii si componenta sumei facturate, din care rezulta ca au fost facturate cheltuieli cu salariile, contributiile sociale aferente, tichete de masa, inregistrate de holding pentru domnul .X., precum si carburant si amortizare aferente unui autoturism utilizat de catre acesta, la care se mai adauga sporadic alte cheltuieli, cum ar fi: servicii notariale prestate in Ungaria in favoarea firmei .X.Rt, cheltuieli cu analize de laborator, respectiv cheltuieli cu abonamentele efectuate in favoarea SC .X. SA.
- Nota explicativa prezentata organelor de inspectie de catre directorul general al SC .X. SA, in data de 06.12.2011.
- contract FN din data de 15 decembrie 2005 incheiat intre .X.Rt si filialele sale, printre care si .X. SA, "al carui obiect este asigurarea conditiilor pentru cresterea pe termen lung a productivitatii holdingului, care cuprinde toate activitatile, functiile importante ale firmei si toate elementele necesare pentru o buna functionare" prin intermediul serviciilor de consultanta furnizate holdingului de catre .X. (Central European X Ltd.), rezulta ca serviciile facturate constand in "servicii de export conform contract de management", nu au nicio legatura cu documentele justificative prezentate, iar pentru "cheltuieli de consultanta .X. 2005 conform Contract", factura in cauza nu are nicio anexa din care sa rezulte

in ce anume au constat serviciile de consultanta pentru cresterea productivitatii la nivelul holdingului sau care sunt activitatile care conduc la aceasta si in ce masura acestea privesc activitatea SC .X. SA.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a putut prezenta vreun raport de lucru, studiu sau orice alt document prin care s-au concretizat prestarile de servicii facturate si implicit, nu poate face dovada ca aceste servicii au fost necesare si efectiv prestate in favoarea sa, respectiv ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri, rezultand ca SC .X. SA nu a respectat urmatoarele prevederi legale: art. 21, alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul II, pct. 48 din HG nr. 44/2004 - pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare s-a stabilit ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor legale mentionate.

b) Serviciile facturate de firma .X. RT rezidenta a statului ungar in cursul anului 2005 si inregistrate de SC .X. SA in contul de cheltuieli 622, in suma totala de .X. lei (X Euro), constau in "servicii de inginerie" aferente uneia sau mai multor luni din anul 2005, traducere facuta de SC .X. SA prin reprezentantii sai. Din documentele justificative prezentate de societate, constand in :

- Contract de mandat fn din 01.01.2005 incheiat intre SC .X. SA (vechea denumire a SC .X. SA-denumire care a fost modificata in luna iunie 2005) in calitate de beneficiar si .X. Rt in calitate de furnizor (prestator) pentru o perioada de 1 an, incepand cu data de 01.01.2005.

Obiectul contractului (art.3) consta in colaborarea "*in probleme diferite de administrare, productie, energetice si alte servicii in urmatoarele sfere de activitate principale :*

- *Proiectarea, coordonarea investitiilor si colaborarea in efectuarea lucrarilor de intretinere;*

- *Planificarea sarcinilor legate de PSI, protectia muncii si a mediului, si totodata colaborarea in definirea unor probleme tehnice;*

- *Organizarea, planificarea, coordonarea si optimizarea sistemului energetic si a contractelor de prestari servicii."*

- facturi externe, unele dintre acestea avand anexate si documente ce contin explicatii ale serviciilor prestate, respectiv "Raportul activitatii lunare de prestari servicii tehnice", din care nu rezulta faptul ca aceste servicii au fost prestate efectiv, deoarece pentru nici unul din punctele pentru care i s-a solicitat asistenta, .X. Rt (devenita .X.Zrt) nu a intocmit niciun fel de rapoarte, studii, analize, proiecte, situatii de lucrari, procese verbale de receptie sau orice alte

documente corespunzatoare, respectiv acestea nu au putut fi prezentate organelor de inspectie pentru a justifica realitatea prestatiei.

Avand in vedere cele prezentate anterior, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SA nu a respectat urmatoarele prevederi legale: art. 21, alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul II, pct. 48 din HG nr. 44/2004 - pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si au considerat suma de .X. lei ca fiind nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor legale mentionate.

In aceste conditii organul de inspectie fiscala a reintregit baza impozabila cu suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei), respectiv a recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit datorat bugetului de stat de catre SC .X. SA pentru anul 2005, acesta fiind in suma de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 16\% = .X. \text{ lei}$).

2) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2006, SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu prestari de servicii externe in valoare totala de .X. lei, servicii furnizate de doua firme din Ungaria apartinand grupului .X., respectiv :

- .X.Rt (cu denumirea ei actuala .X. Zrt) - .X. lei si
- .X. Rt (cu denumirea ei actuala .X.Zrt) - .X. lei.

a) Serviciile facturate de firma .X.RT rezidenta a statului ungar in cursul anului 2006 si inregistrate de SC .X. SA in conturile de cheltuieli (622 si 628), in suma totala de **.X. lei** (.X. Euro), constau in "servicii consultanta, analize de laborator si cheltuieli cu dezvoltarea site-ului", asa cum rezulta din traducerile efectuate de reprezentantii firmei. Din documentele justificative prezentate de societate, consta in:

- contract FN din data de 15 decembrie 2005 incheiat intre .X.Rt si filialele sale, printre care si .X. SA, prezentat pentru justificarea prestarilor de servicii de consultanta .X. in anul 2005, mentionat anterior.
- Facturile in care sunt evidentiata serviciile de consultanta, avand anexate tabele cuprinzand repartizarea cheltuielilor lunare cu consultanta .X., iar la factura nr. .X. din 09.08.2006 sunt anexate chiar facturi emise de .X. (Central European X) in favoarea lui .X.RT, care au fost refacturate mai departe firmelor din grup, inclusiv lui SC .X. SA.
- contractul de mandatare FN/01.01.2006 incheiat intre SC .X. SA si .X.RT, contract care reglementeaza "conditiile si regulile privind desfacerea si prestarile de servicii dintre acestea incepand cu 01.01.2006".

Organele de inspectie fiscala sustin ca societatea nu a prezentat la reverificare niciun document suplimentar pentru justificarea prestatiilor, fata de cele furnizate organelor de inspectie fiscala care au efectuat inspectia initiala si din care sa rezulte legatura dintre cele trei firme: .X. SA - .X.RT si .X., dupa cum nu a fost prezentat niciun document suplimentar (raport de lucru, studiu de piata, situatii de lucrari etc) care sa justifice natura serviciilor prestate, respectiv necesitatea prestarii de servicii si prestarea efectiva a acestora.

La intrebarea organelor de inspectie fiscala referitoare la detinerea de catre societate a altor documente justificative ale prestatiilor facturate de catre .X.RT in anul 2006, directorul general la SC .X. SA, arata in Nota explicativa data organelor de inspectie la data de 06.12.2011, ca nu detine alte documente.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SA nu a respectat urmatoarele prevederi legale: art. 21, alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si Titlul II, pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilind ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor legale mentionate.

b) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2006, SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila, in contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele si onorariile" si contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" suma totala de .X. lei (X Euro), reprezentand contravaloarea a 11 facturi de prestari servicii externe, facturi primite de la Firma .X. Rt (cu denumirea ei actuala .X.Zrt) rezidenta a statului ungar.

In facturile sus-mentionate sunt evidentiatae „servicii de inginerie” asa cum rezulta din traducerea efectuata de reprezentantii societatii. Pentru justificarea acestor prestatii au fost prezentate organelor de inspectie fiscala cate o anexa pentru fiecare factura, intitulata „Raportul activitatii lunare de prestari servicii tehnice”, document ce contine 3 puncte si care tine loc atat de „contract de servicii”, cat si de raport de activitate, intitulat „certificat de indeplinire”.

„Raportul activitatii lunare de prestari servicii tehnice” este prezentat in xerocopie in limba romana si este semnat si stampilat de prestator .X. Rt si beneficiar SC .X. SA.

La pct. 1 al raportului, intitulat „Contract de prestari servicii” se arata ca „In cadrul contractului se executa lucrari continue in forma unei asistente tehnice locale, a unei consultatii in domeniul tehnic, de productie, de proiectare, automatizare, energetica si investitii, conform comenzilor facute de beneficiar.”

Organele de inspectie fiscala constata ca documentul este intocmit pentru fiecare luna din perioada facturata, insa continutul sarcinilor de realizat de catre prestator, prevazut la pct.2 al raportului, este identic in toate cele 11 luni, respectiv:

- „Colaborare la pregatirea planurilor de investitii respectiv intretinere si reparatii si expunerea lor catre Directiunea .X.Rt.”
- “Colaborarea in achizitionarea ambalajelor pentru furaje pentru trimestrul 2 din 2006, in problemele privind licitatile de achizitii, respectiv alegerea celor mai buni ofertanti.”
- “Colaborare in modernizarea tehnologiei de epurare a apelor uzate de la ferma .X., pentru stabilirea concepiei de modernizare, sincronizarea cu documentele de ofertare”.

La pct.3 al raportului activitatii lunare, intitulat “Certificat de indeplinire” se mentioneaza ca “Planurile si comenzile pe luna.... (pentru care se emite factura) au fost executate de catre Executant conform contractului. Executantul are dreptul de a emite factura spre Beneficiar.”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, practic, toate facturile au drept anexa acelasi document, la care a fost schimbata doar data emiterii acestuia. Din documentele prezentate rezulta o descriere a activitatilor pe care executantul .X. Rt trebuia sa le realizeze, insa nu rezulta concret in ce s-a materializat colaborarea dintre cele doua firme in domeniile vizate (tehnice, productie, proiectare, automatizare, energetic si investitii), respectiv societatea nu a putut prezenta organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte necesitatea si prestarea efectiva a acestor servicii (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare).

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca pentru justificarea prestatilor facturate de catre .X. Rt nu au fost prezentate documente suplimentare fata de cele prezentate organelor de inspectie la inspectia fiscala generala initiala, care a avut ca rezultat emiterea deciziei de impunere contestata de contribuabil.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au considerat ca SC .X. SA nu a respectat urmatoarele prevederi legale: art. 21, alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si Titlul II, pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilind ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor legale mentionate.

c) Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru factura nr. .X./01.07.06 emisa de SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei, din care .X. lei cheltuiala neta si .X. lei TVA aferenta, societatea nu a putut prezenta organelor de control, pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale, factura in original sau copia certificata de conformitate cu originalul de catre furnizor.

Din nota explicativa data organelor de inspectie fiscala de catre directorul general la SC .X. SA, in data de 06.12.2011, rezulta ca societatea nu a reusit sa reconstituie factura in cauza, deoarece furnizorul - SC .X. SRL - nu a mai putut fi contactat, ca s-a incercat sa se ia legatura telefonic cu aceasta firma, insa fara rezultat.

Inregistrarea in contabilitate, in contul de cheltuieli, a facturii sus-mentionate in suma de .X. lei, valoare fara TVA, s-a facut fara ca societatea sa detina documente justificative conform prevederilor art. 6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea incalcand prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, suma de .X. lei este considerata nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2006, organele de inspectie fiscala procedand la reintregirea masei impozabile cu aceasta suma in trimestrul III 2006.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au reintregit baza de impozitare cu suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei = .X. lei), defalcata pe trimestre, respectiv au recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit datorat bugetului de stat de catre SC .X. SA pentru anul 2006, acesta fiind de .X. lei (.X. lei x 16% = .X. lei).

3) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2007, SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu prestari de servicii externe in valoare totala de .X. lei, servicii furnizate de doua firme din Ungaria apartinand grupului .X., respectiv :

- .X. Zrt - .X. lei si
- .X.Zrt - .X. lei.

a) In perioada iunie - decembrie 2007, SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila in debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti"

suma de .X. lei (X Euro), reprezentand contravaloarea a X facturi de prestari servicii externe, facturi primite de la firma .X. Zrt rezidenta a statului ungar.

In facturile sus-mentionate sunt evidentiata servicii de controlling, financiare, de marketing, de resurse umane si "asigurarea" (managementul) calitatii, asa cum rezulta din traducerea facturilor efectuata de reprezentantii societatii.

In vederea analizei prestatilor conform considerentelor sus-mentionate, facturile au fost defalcate pe tipuri de prestari servicii facturate, in lei si valuta. Pentru justificarea prestarilor de servicii evidentiata in cele X facturi, a fost prezentat organelor de inspectie fiscala Contractul de prestari servicii FN din data de 01.01.2007, incheiat pe durata nedeterminata intre .X. Zrt, in calitate de prestator si SC .X. SA, in calitate de beneficiar, precum si anexe la facturi, respectiv documente specifice tipurilor de servicii prestate, pe care reprezentantii societatii au inteles sa le prezinte drept documente justificative ale prestatilor.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca unele documente anexate facturilor reprezentand prestari de servicii au fost prezentate in limba maghiara, altele sunt traduse in limba romana de catre reprezentantii firmei, iar altele au fost traduse de traducatori autorizati.

Din nota explicativa data organelor de inspectie fiscala de catre directorul general la SC .X. SA, in data de 06.12.2011 rezulta ca "In anii 2007 si 2008, in interesul rationalizarii etapelor de functionare a grupului .X. a avut loc centralizarea activitatilor. In acest sens unele activitati ca de exemplu logistica, aprovizionarea, serviciile de marketing, financiarul, resurse umane etc au fost centralizate la .X. din Ungaria."

Pentru justificarea prestarii acestor servicii centralizate la nivelul grupului, de catre .X. Zrt, societatea a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de activitate, planuri de afaceri, situatii referitoare la gradul de indeplinire a activitatilor planificate, programe de management integrat al calitatii, programe de evaluare a resurselor umane, de promovare si stimulare a personalului angajat, analize de vanzari pe produse, grupe de produs si clienti, analize de cost, situatii privind costul produselor obtinute din productia proprie a SC .X. SA, buletine de analiza de laborator a produselor etc, traduse in limba romana de traducatori autorizati, documente ce au legatura cu obiectul de activitate al societatii verificate si corespund naturii serviciilor prestate.

Din analiza documentelor prezentate de societate pentru justificarea prestarii acestor servicii, organele de inspectie fiscala au admis faptul ca unele servicii au fost prestate efectiv, valoarea totala a acestora fiind de .X. lei, defalcate pe tipuri de prestatii, in timp ce pentru restul prestatilor, in valoare

totala de .X. lei, defalcate pe tipuri de prestatii, societatea nu a putut prezenta documente care sa justifice ca acestea au fost efectiv prestate.

Astfel, pentru tipurile de servicii a caror prestare nu a putut fi justificata, in X din cele X facturi enuntate nu au fost prezentate documente suplimentare pentru justificarea prestatilor, altele decat "Certificate de indeplinire/realizare", documente ce au fost prezentate si la inspectia fiscala generala initiala.

Aceste documente (unele traduse in limba romana de un traducator autorizat, altele netraduse din limba maghiara) contin o scurta referire la contractul de prestari servicii, incheiat la data de 01.01.2007, o "evaluarea realizarii", care contine o descriere generica a activitatilor pe tipuri de prestatii (financiar, controlling, asigurarea calitatii, resurse umane, marketing), acestea fiind de fapt, activitati curente ale organizatiei, precum si declaratia beneficiarului din care rezulta ca furnizorul a indeplinit "toate sarcinile specificate in anexa contractului de prestari servicii", ca acestea "erau de o calitate buna si au fost efectuate pe termenul stabilit", astfel incat acesta este indreptatit sa primeasca contravaloarea prestatiei. Dar, societatea nu a putut prezenta niciun fel de document (situatii de lucrari, rapoarte de activitate, studii de piata, de fezabilitate etc, precum si orice alt document corespunzator) in care sa se fi concretizat activitatile descrise in capitolului intitulat "evaluarea realizarii".

Organele de inspectie fiscala constata ca, pentru restul facturilor societatea a prezentat fie documente ale caror date nu au putut fi verificate incrucisat cu datele din evidenta financiar-contabila a societatii, neputandu-se astfel proba veridicitatea lor, fie nu a prezentat niciun alt document de justificare a prestatilor. Prin urmare, organele de control nu au acceptat deductibilitatea acestor cheltuieli, nerecunoscandu-le ca o prestare in fapt de servicii, SC .X. SA nerespectand urmatoarele prevederi legate: art. 21, alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si Titlul II, pct. 48 si pct. 49 si Titlul I, pct. 41, lit. b) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si au stabilit ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor legale mentionate.

b) In perioada ianuarie - decembrie 2007, SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila in debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" suma totala de .X. lei (.X. Euro), reprezentand contravaloarea a X facturi de prestari servicii externe, facturi primite de la firma .X.Zrt rezidenta a statului ungar.

In facturile sus-mentionate sunt evidentiata servicii de inginerie, servicii tehnice, de achizitii (aprovizionare), logistice si servicii informatice.

In vederea analizei prestatiiilor conform considerentelor mentionate la punctul anterior, facturile au fost defalcate pe tipuri de prestari servicii facturate, in lei si valuta.

Pentru justificarea prestarilor de servicii evidentiata in cele X facturi, a fost prezentat organelor de inspectie fiscala Contractul de prestari servicii FN din data de 01.01.2007, incheiat pe durata nedeterminata intre .X.Zrt, in calitate de prestator si SC .X. SA, in calitate de beneficiar, al carui obiectul il reprezinta prestarea de servicii tehnice, de achizitii, logistice si informatice. Totodata au fost prezentate unele anexe la facturi, respectiv documente specifice tipurilor de servicii prestate, pe care reprezentantii societatii au inteles sa le prezinte drept documente justificative ale prestatiiilor.

Din analiza documentelor prezentate de societate pentru justificarea prestarii acestor servicii, organele de inspectie fiscala au admis faptul ca unele servicii au fost prestate in fapt, valoarea totala a acestora fiind de .X. lei, defalcate pe tipuri de prestatii, in timp ce pentru restul prestatiiilor, in valoare totala de .X. lei, defalcate pe tipuri de prestatii, societatea nu a putut prezenta documente care sa justifice ca acestea au fost efectiv prestate.

Astfel, pentru tipurile de servicii a caror prestare nu a putut fi justificata, nu au fost prezentate documente suplimentare pentru justificarea prestatiiilor, altele decat "Certificate de indeplinire/realizare", documente ce au fost prezentate si la inspectia fiscala generala initiala. Aceste documente (unele traduse in limba romana de un traducator autorizat, altele netraduse din limba maghiara), contin o scurta referire la contractul de prestari servicii, incheiat la data de 01.01.2007, o "evaluare a realizarii", care contine o descriere generica a activitatilor pe tipuri de prestatii (tehnologic, logistic, aprovizionare, informatica), acestea fiind de fapt, activitati curente, de rutina ale organizatiei, sau pur si simplu descrieri lipsite de continut, precum "evaluarea caracteristicilor locale" (in anexa la factura nr. .X./09.03.2007 in dreptul serviciilor "Pe plan logistic". Organele de inspectie fiscala sustin ca societatea nu a putut prezenta niciun fel de document (situatii de lucrari, rapoarte de activitate, studii de piata, de fezabilitate etc, precum si orice alt document corespunzator) in care sa se fi concretizat activitatile descrise in capitolul intitulat "evaluarea realizarii".

Pentru restul facturilor societatea a prezentat documente care nu au putut fi acceptate ca documente justificative ale prestatiiilor de catre organele de inspectie fiscala, acestea considerand ca SC .X. SA nu a respectat urmatoarele prevederi legale: art. 21, alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si Titlul II, pct. 48 si pct. 49 si Titlul I, pct. 41, lit. b) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si au stabilit ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor legale mentionate.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au reintregit baza de impozitare cu suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei = .X. lei), defalcata pe trimestre, respectiv au recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit datorat bugetului de stat de SC .X. SA pentru anul 2007.

Impozitul pe profit calculat suplimentar pentru anul 2007 este in suma de .X. lei, fiind datorat bugetului de stat de catre SC .X. SA.

4) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2008, SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu prestari de servicii externe in valoare totala de .X. lei, servicii furnizate de doua firme din Ungaria apartinand grupului .X., respectiv:

- .X. Zrt - .X. lei si
- .X.Zrt - .X. lei.

a) In perioada februarie - mai 2008, SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila in debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" suma totala de .X. lei (.X. Euro), reprezentand contravaloarea a 6 facturi externe, facturi primite de la firma .X. Zrt rezidenta a statului ungar.

In X din facturile sus-mentionate sunt evidentiata prestari servicii de controlling, servicii financiare, servicii de marketing, servicii de resurse umane si servicii de "asigurarea (managementul) calitatii, servicii de contabilitate, servicii de comunicatii PR, taxa serviciului de ITM, prelucrarea informatiilor legate de acestea" asa cum rezulta din Certificatele de indeplinire/realizare anexate facturilor, precum si din contractul de prestari servicii din 01.01.2007, modificat printr-un act aditional semnat de parti la data de 01.01.2008. Prin actul aditional sus-mentionat a fost extinsa gama serviciilor prestate de .X. Zrt, prin incorporarea serviciilor prestate/facturate anterior, in anul 2007, de .X.Zrt.

Organele de inspectie fiscala constata ca facturile sunt emise in limba maghiara, fiecare prestatie avand atasat un numar cod produs. Cu factura nr. .X./01.04.2008 in suma de .X. Eur (.X. lei) au fost facturate analize de laborator efectuate de .X. Zrt, iar in factura nr. .X./29.02.2008 in suma totala de .X. Eur (.X. lei) sunt consemnate livrari de bunuri catre SC .X. SA (constand in bucsi si simeringuri) si nu prestari de servicii. Factura a fost in mod eronat inclusa in tabelul cu prestari servicii efectuate de .X. ZRT.

Din cele de mai sus rezulta ca valoarea totala a prestatiiilor pe care societatea trebuie sa le justifice este de .X. lei (.X., lei-.X. lei = .X. lei), prestatii ce fac obiectul a X facturi externe de prestari servicii.

In vederea analizei prestarii in fapt a serviciilor, facturile au fost defalcate pe tipuri de prestari servicii facturate, in lei si valuta, pentru justificarea prestarii serviciilor aferente acestor facturi, emise de catre .X. Zrt, societatea a prezentat actul aditional pentru modificarea contractului de prestari servicii incheiat la data de 01.01.2007, act datat cu data de 01.01.2008, precum si buletine privind analizele de laborator, "Planul de inspectie a managementului calitatii si siguranta furajelor pe 2008", Planul de afaceri pentru anul 2008, analize de vanzari pe produse, grupe de produs si clienti, analize de cost, situatii privind costul produselor obtinute din productia proprie a SC .X. SA, corespondente e-mail, note contabile intocmite in SAP, din care rezulta ca inregistrarile contabile privind achizitiile si livrarile, inregistrarea extraselor de cont, inchiderile lunare ale conturilor de venituri si cheltuieli, inregistrarea amortizarii si alte operatiuni contabile si financiare au fost efectuate in cadrul holdingului, etc. Documentele au fost traduse in limba romana de traducatori autorizati, au legatura cu obiectul de activitate al societatii verificate si corespund naturii serviciilor prestate. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in mod evident, incepand cu anul 2008, evidenta contabila s-a condus cu ajutorul programului informatic SAP, pus la dispozitia societatii de .X. Zrt, care asa cum rezulta din nota explicativa data organelor de inspectie fiscala de catre directorul general la SC .X. SA, in data de 06.12.2011 asigura si "intretinerea si administrarea softwarelor informatice".

Din analiza documentelor prezentate de societate pentru justificarea prestarii acestor servicii, organele de inspectie fiscala au admis faptul ca o parte din aceste servicii au fost prestate in fapt, valoarea totala a acestora fiind de .X. lei, defalcate pe tipuri de prestatii in timp ce pentru restul prestatiilor, in valoare de .X. lei, defalcate pe tipuri de prestatii, societatea nu a putut prezenta documente care sa justifice ca acestea au fost efectiv prestate.

Astfel, pentru tipurile de servicii a caror prestare nu a putut fi justificata, nu au fost prezentate documente suplimentare pentru justificarea prestatiilor, altele decat "Certificate de indeplinire/realizare" documente ce au fost prezentate si la inspectia fiscala generala initiala, cheltuielile respective nefiind admise la deducere. Aceste documente (unele traduse in limba romana de un traducator autorizat, altele traduse de reprezentantii firmei) contin o scurta referire la contractul de prestari servicii, incheiat la data de 01.01.2008, o "evaluarea realizarii", care contine o descriere generica a activitatilor pe tipuri de prestatii (financiar, controlling, resurse umane, asigurarea calitatii, marketing, tehnologic, logistic, aprovizionare, informatic), acestea fiind de fapt, activitati curente, de rutina ale organizatiei, sau pur si simplu descrieri lipsite de continut, precum "solicitare de cereri" (in anexa la factura nr. .X./01.04.2008 in dreptul serviciilor "Pe plan logistic").

De asemenea, Certificatele de indeplinire/realizare contin declaratia beneficiarului din care rezulta ca furnizorul a indeplinit "toate sarcinile specificate in anexa contractului de prestari servicii", ca acestea "erau de o calitate buna si au fost efectuate pe termenul stabilit", astfel incat acesta este indreptatit sa primeasca contravaloarea prestatiei (exact ca in cazul certificatelor de indeplinire/realizare prezentate pentru justificarea serviciilor prezentate de .X. Zrt pentru anul 2007). Societatea nu a putut prezenta niciun fel de document (situatii de lucrari, rapoarte de activitate, studii de piata, de fezabilitate, procese-verbale etc, precum si orice alt document corespunzator) in care sa se fi concretizat activitatile descrise in capitolul intitulat "evaluarea realizarii".

Pentru restul facturilor evidentiata societatea a prezentat documente care nu au putut fi acceptate ca documente justificative ale prestatilor de catre organele de inspectie fiscala.

De asemenea, nu au putut fi prezentate documente justificative pentru celelalte tipuri de prestatii incluse in facturi, inclusiv pentru serviciile prestate anterior de .X.Zrt, a caror prestare a fost preluata de catre .X. Zrt (incepand din 2008), respectiv servicii tehnice, de aprovizionare, servicii logistice si servicii informatice (de "administrarea retelei informatice" asa cum rezulta din Nota explicativa luata directorului general la SC .X. SA, in data de 06.12.2011). Prin urmare, pentru niciunul din serviciile sus-mentionate, societatea nu a putut prezenta vreun document de natura sa probeze prestarea efectiva a acestora (situatii sau devize de lucrari, rapoarte de activitate, studii de fezabilitate, procese-verbale sau orice alt document justificativ corespunzator), rezultand ca SC .X. SA nu a respectat urmatoarele prevederi legale: art. 21, alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si Titlul II, pct. 48 si pct. 49 si Titlul I, pct. 41, lit. b) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor legale mentionate.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au reintregit baza impozabila a trimestrului II 2008 cu suma totala de .X. lei.

b) In luna iulie 2008, SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila in debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" suma totala de .X. lei (.X. Euro), reprezentand contravaloarea a X facturi externe de prestari servicii, facturi primite de la firma .X.Zrt rezidenta a statului ungar. In facturile sus-mentionate sunt evidentiata servicii de inginerie, servicii tehnice, de achizitii (aprovizionare), logistice si servicii informatice.

In vederea analizei prestarii in fapt a serviciilor, facturile respective au fost defalcate pe tipuri de prestari servicii facturate, in lei si valuta, pentru justificarea prestarilor de servicii evidentiata in cele X facturi, a fost prezentat organelor de inspectie fiscala Contractul de prestari servicii FN din data de 01.01.2007 si actul aditional din 01.01.2008, precum si cateva anexe la facturi, respectiv documente care justifica prestarea serviciilor tehnice si care constau in: Procese verbale de intretinere intocmite pentru fabrica din .X., asistenta tehnica in reparatia capitala a masinii de presat CPM de la fabrica din .X., concretizata in intermedierea contractelor de antrepriza lucrari, corespondenta cu furnizorii de piese si montaj (in demontarea, transportul in Ungaria, reparatia si remontarea masinii la fabrica din .X.), procese-verbale de constatare incheiate la ferma de porci de la .X., in legatura cu mai multe probleme tehnice. Documentele sunt traduse in limba romana de catre traducatori autorizati, au legatura cu obiectul de activitate al societatii verificate si corespund naturii serviciilor prestate.

Din analiza documentelor prezentate de societate pentru justificarea prestarii acestor servicii, organele de inspectie fiscala au admis faptul ca cea mai mare parte a serviciilor au fost prestate in fapt, valoarea totala a acestora fiind de .X. lei, defalcate pe tipuri de prestatii, in timp ce pentru restul prestatiilor, in valoare totala de .X. lei, defalcate pe tipuri de prestatii societatea nu a putut prezenta documente care sa justifice ca acestea au fost efectiv prestate.

Astfel, pentru tipurile de servicii a caror prestare nu a putut fi justificata, nu au fost prezentate documente suplimentare pentru justificarea prestatiilor, altele decat un "Certificat de indeplinire/realizare" anexat la factura nr. .X./01.02.2008, documente ce au fost prezentate si la inspectia fiscala generala initiala.

Acest document, tradus in limba romana de un traducator autorizat, contine o scurta referire la contractul de prestari servicii, incheiat la data de 01.01.2008, o "evaluarea realizarii", care contine o descriere generica a activitatilor pe tipuri de prestatii (tehnologic, logistic, aprovizionare, informatica), acestea fiind de fapt, activitati curente, de rutina ale organizatiei. De asemenea, Certificatul de indeplinire/realizare contine declaratia beneficiarului din care rezulta ca furnizorul a indeplinit "toate sarcinile specificate in anexa contractului de prestari servicii", ca acestea "erau de o calitate buna si au fost efectuate pe termenul stabilit", astfel incat acesta este indreptatit sa primeasca contravaloarea prestatiei, (exact ca in cazul certificatelor de indeplinire/realizare prezentate pentru justificarea serviciilor prezentate pentru anul 2007). Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a putut prezenta niciun fel de document (situatii de lucrari, rapoarte de activitate, studii de piata, de fezabilitate etc, precum si orice alt document corespunzator) in care sa se fi concretizat activitatile descrise in capitolul intitulat "evaluarea realizarii,

rezultand ca SC .X. SA nu a respectat urmatoarele prevederi legale: art. 21, alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si Titlul II, pct. 48 si pct. 49 si Titlul I, pct. 41, lit. b) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si au stabilit ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2008, procedand la reintregirea masei impozabile cu aceasta suma in trimestrul III 2008.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au reintregit baza de impozitare cu suma totala de .X. lei (.X. lei+.X. lei = .X. lei), defalcata pe trimestre, respectiv au recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit datorat bugetului de stat de SC .X. SA pentru anul 2008. Impozitul pe profit calculat suplimentar pentru anul 2008 este in suma de .X. lei (.X. lei x 16%= .X. lei).

Astfel, in perioada 2005 – 2008 organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata in suma de .X. lei (.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei).

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar in perioada 2005-2008, in suma totala de .X. lei s-au calculat majorari de intarziere in suma de **.X. lei** (.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei), precum si penalitati de intarziere in suma de **X lei**, in baza prevederilor art. 119, alin. (1) si art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile pentru fiecare perioada verificata.

Majorarile au fost calculate conform prevederilor art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin aplicarea cotei legale aferente fiecarei perioade verificate asupra sumei stabilite suplimentar, pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei, pana la data de 28.06.2010.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1) Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SA a inregistrat in evidenta contabila si a dedus TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr. .X./01.07.06 emisa de SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei, pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala factura in original sau reconstituita potrivit legii.

Din nota explicativa data organelor de inspectie de catre directorul general la SC .X. SA, in data de 06.12.2011, rezulta ca societatea nu a reusit sa reconstituie factura in cauza, deoarece furnizorul - SC .X. SRL - nu a mai putut fi

contactat, ca s-a incercat sa se ia legatura telefonic cu aceasta firma, in sa fara rezultat.

Prin urmare TVA inscrisa in aceasta factura, in suma de .X. lei a fost considerata fara drept de deducere, conform art. 145, alin. 8, lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 51(1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2) Organul de solutionare a contestatiei a dispus reverificarea livrarilor intracomunitare efectuate de societate in perioada 2007-2008, respectiv a operatiunilor pentru care aceasta a aplicat regimul de scutire cu drept de deducere prevazut la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Valoarea totala a acestor livrari a fost de .X. lei in anul 2007, respectiv de .X. lei in anul 2008.

Pentru aceste operatiuni a fost stabilita in sarcina .X. SA o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de .X. lei (.X. lei in anul 2007, respectiv .X. lei in anul 2008), cu majorarile de intarziere aferente in suma totala de .X. lei (.X. lei in anul 2007 si .X. lei in anul 2008), dat fiind faptul ca societatea nu a putut justifica regimul cu documentele prevazute la art. 10 din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin OMFP 2222/2006 si modificate de O.M.E.F. 1503/2007 si OMEF 2421/2007, respectiv nu a prezentat documentul de transport (CMR), care sa justifice transportul marfurilor in alt stat membru.

Cu ocazia inspectiei fiscale de reverificare, pentru aceste livrari au fost prezentate organelor de control documente suplimentare de transport extern (CMR), care justifica transportul in alt stat membru al marfurilor. In speta, au fost prezentate documente de transport pentru livrarile de marfuri ce fac obiectul urmatoarelor facturi externe:

a). Pentru anul 2007:

- .X./12.06.2007 in valoare de .X. lei, avand drept beneficiar firma UB .X. KFT ;
- .X./07.06.2007 in valoare de .X. lei, avand drept beneficiar firma UB .X. KFT ;
- .X./20.06.2007 in valoare de .X. lei, avand drept beneficiar firma UB .X. KFT .

Astfel, valoarea totala a marfurilor livrate intracomunitar in anul 2007, pentru care regimul de scutire cu drept de deducere a TVA a fost justificat este de .X. lei (.X. lei-TVA aferenta).

Pe cale de consecinta, valoarea marfurilor pentru care regimul de scutire de TVA prevazut la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, nu a fost justificat, respectiv pentru care societatea nu a putut face dovada transportului in alt stat membru cu documente de transport corespunzatoare este de .X. lei.

Din nota explicativa data organelor de inspectie de catre directorul general la SC .X. SA, in data de 06.12.2011, rezulta ca pentru marfurile livrate intracomunitar ce fac obiectul celorlalte facturi, societatea nu detine documente de transport, care sa faca dovada transportului acestora in Ungaria, statul membru de destinatie a marfurilor, rezultand ca societatea nu a respectat prevederile art. 10 din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin OMFP 2222/2006 si modificate de O.M.E.F. 1503/2007.

Astfel, pentru livrarile intracomunitare in suma totala de .X. lei pentru care nu au putut fi prezentate documente in timpul inspectiei fiscale, documente care sa justifice transportul in alt stat membru, s-a procedat la aplicarea cotei legale de 19% asupra valorii acestor venituri prevazuta la art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand o TVA suplimentara in suma de .X. lei.

b). Pentru anul 2008:

- .X./04.04.2008 in valoare de .X. lei (partial), avand drept beneficiar firma .X.-04 Kft;
- .X./30.05.2008 in valoare de .X. lei, avand drept beneficiar firma .X.-04 Kft;
- .X./19.05.2008 in valoare de .X. lei, avand drept beneficiar firma .X.-04 Kft;
- .X./21.05.2008 in valoare de .X. lei, avand drept beneficiar firma .X.-04 Kft.

Astfel, valoarea totala a marfurilor livrate intracomunitar in anul 2008, pentru care regimul de scutire cu drept de deducere a fost justificat este de .X. lei (.X. lei-TVA aferenta).

Pe cale de consecinta, valoarea marfurilor pentru care regimul de scutire de TVA prevazut la art. 143 alin. (2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, nu a fost justificat, respectiv pentru care societatea nu a putut face dovada transportului in alt stat membru cu documente de transport corespunzatoare este de .X. lei.

Din nota explicativa data organelor de inspectie de catre directorul general la SC .X. SA, in data de 06.12.2011, rezulta ca pentru marfurile livrate intracomunitar ce fac obiectul celorlalte facturi, societatea nu detine documente de transport, care sa faca dovada transportului acestora in Ungaria, statul membru de destinatie a marfurilor, rezultand ca societatea nu a respectat prevederile art. 10 din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea

adaugata, aprobate prin OMFP 2222/2006, modificate de O.M.E.F. 1503/2007 si OMEF 2421/2007.

Astfel, pentru livrarile intracomunitare in suma totala de .X. lei pentru care nu au putut fi prezentate documente in timpul inspectiei fiscale, documente care sa justifice transportul in alt stat membru, s-a procedat la aplicarea cotei legale de 19% asupra valorii acestor venituri prevazuta la art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand o TVA suplimentara in suma de .X. lei.

In consecinta, prin actuala inspectie fiscala au fost stabilite in sarcina SC .X. SA obligatii fiscale suplimentare datorate bugetului de stat privind TVA pentru perioada 2006-2008, in suma totala de .X. lei, respectiv:

- TVA stabilita suplimentar pentru anul 2006 in suma de .X. lei
- TVA stabilita suplimentar pentru anul 2007 in suma de .X. lei
- TVA stabilita suplimentar pentru anul 2008 in suma de .X. lei.

In conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) si art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru perioada 2006-2008, in suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei = .X. lei), organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza bugetului de stat, suplimentar, si accesoriile aferente, respectiv, majorari de intarziere in suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei = .X. lei), calculate incepand cu ziua urmatoare scadentei si pana la data de 28.06.2010.

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

În ceea ce privește suma totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este legal investită să se pronunțe daca societatea datorează impozit pe profit în cuantum de .X. lei și TVA în cuantum de .X. lei, precum și accesoriile aferente în sumă de .X. lei și respectiv de .X. lei, în condițiile în care prin contestație deși SC .X. SA nu aduce argumente cu privire la sumele stabilite suplimentar, depune documente suplimentare, care însă nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat o inspecție fiscală parțială la **SC .X. SA** având ca obiectiv reverificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2008 și a TVA pentru perioada 01.12.2005 - 31.12.2008, dispusă prin Decizia Direcției Generale de Soluționare a Contestărilor nr. .X./28.02.2011.

Organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012 și au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina societății, conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli, în baza unei xerocopii a facturii nr. .X./01.07.2006 emisă de SC .X. SRL, suma de .X. lei considerată deductibilă fiscal, contrar prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în perioada 2005 – 2007, societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări de servicii facturate de două firme din Ungaria cu care are relații de afiliere, cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil în suma totală de .X. lei, potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din același act normativ, întrucât societatea nu a justificat prestarea efectivă a acestora cu unul din documentele prevăzute la Titlul II, pct. 48 din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile prevăzute la Titlul II, pct. 49 și Titlul I, pct. 41, lit. b) din același act normativ.

Urmare a celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile pentru impozit pe profit și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei) și accesorii aferente în suma de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în suma de .X. lei, înscrisă în factura nr. .X./01.07.2006 emisă de SC .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, pentru care societatea nu a putut prezenta factura în original sau reconstituită conform legii, ca urmare TVA în suma de **.X. lei** fiind considerată fără drept de deducere, conform art. 145, alin. (8), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 51 (1) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificarile si completarile ulterioare, pentru neachitarea la termen a TVA nedeductibila stabilita suplimentar pentru anul 2006 in suma de **.X. lei**, societatea datoreaza bugetului de stat si accesoriile aferente, respectiv majorari de intarziere in suma de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat in perioada 2007 – 2008 livrari intracomunitare in suma totala de **.X. lei** (**.X. lei** – 2007 si **.X. lei** – 2008), pentru care nu a colectat TVA si nu a justificat regimul de scutire cu drept de deducere a TVA cu documentele prevazute la art. 10 din Instructiunile de aplicare a TVA, aprobate prin OMFP nr. 2222/2006 si modificate de OMEF nr. 1503/2007 si OMEF nr. 2421/2007, respectiv nu a prezentat documentul de transport (CMR), care sa justifice transportul marfurilor in alt stat membru.

Pentru aceste operatiuni a fost stabilita in sarcina **SC .X. SA** TVA suplimentara de **.X. lei** (**.X. lei** in anul 2007, respectiv **.X. lei** in anul 2008) si majorari de intarziere aferente in suma de **.X. lei** (**.X. lei** pentru anul 2007 si **.X. lei** pentru anul 2008).

Prin contestație, **SC .X. SA – .X.** deși solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC **.X./26.01.2012**, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, nu prezintă argumente de fapt si de drept prin care să combată constatările organelor de inspectie fiscală, ci invoca numai faptul ca: „Atat in timpul inspectiei cat si dupa intocmirea proiectului de Raport de inspectie – inainte de discutia finala – au fost prezentate documente justificative pentru fiecare aspect retinut dar organul de inspectie a refuzat sa le accepte pe considerentul ca au fost prezentate prea tarziu. Avand in vedere disp. art. 213 pct. 4 din OG nr. 92/2003 alaturat prezentei vom depune (chiar daca din nou) in probatiune documente din care reiese ca inregistrarile in contabilitate au la baza documente justificative”.

In drept, in ceea ce priveste impozitul pe profit:

a) Referitor la inregistrarea de cheltuieli in suma de **.X. lei**, in baza unei xerocopii a facturii nr. **.X./01.07.2006** emisa de **SC .X. SRL**, in ceea ce priveste impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(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;”

coroborat cu art. 6, alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

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

Potrivit normelor legale mai sus citate, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile trebuie inregistrate in contabilitate in baza unui document justificativ intocmit potrivit legii si care sa faca dovada efectuarii operatiunii respective.

Se retine ca, pentru factura nr. .X./01.07.2006 emisa de SC .X. SRL in suma de .X. lei (fara TVA), societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala exemplarul original al acesteia sau exemplarul reconstituit potrivit legii, ceea ce, din punct de vedere fiscal echivaleaza cu inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli fara documente justificative.

Din nota explicativa data de directorul general al **SC .X. SA** rezulta ca societatea nu a reusit sa reconstituie factura in cauza, deoarece furnizorul nu a mai putut fi contactat, desi s-a incercat sa se ia legatura telefonic cu aceasta firma, insa fara rezultat.

Intrucat nici in fata organelor de inspectie fiscala si nici la contestatia formulata, societatea nu a anexat exemplarul reconstituit al facturii sus-mentionate, organele de solutionare a contestatiei stabilesc faptul ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile in suma de .X. lei nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2006, cheltuieli care au generat un impozit pe profit suplimentar in suma de **.X. lei**.

b) Referitor la inregistrarea in perioada 2005 – 2007 a unor cheltuieli cu prestari de servicii efectuate de doua firme din Ungaria cu care contestatara are relatii de afiliere: .X.Rt (devenita din anul 2007 .X. Zrt si .X. Rt (devenita din anul 2007 .X.Zrt), sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborat cu pct. 41, lit. b) Titlul I, pct. 48 si pct. 49, Titlul II din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:[...]

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

“49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Potrivit normelor legale mai sus citate rezulta ca, pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, prestarea efectivă a serviciilor justificandu-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, contribuabilul trebuind să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca, **SC .X. SA** nu a justificat prestarea efectiva a acestor cheltuieli cu serviciile efectuate de cele doua firme din Ungaria, cu documentele prevazute de normele legale in vigoare mai sus citate, contrar sustinerii societatii, care considera ca organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea a inregistrat aceste cheltuieli fara sa aiba la baza documente justificative.

Astfel, se retine ca in timpul inspectiei fiscale s-au acceptat si analizat toate documentele prezentate de societate pentru justificarea cheltuielilor vizate, dovada constituind-o faptul ca alte documente care sa justifice prestarea in fapt a serviciilor facturate de catre cele doua firme din Ungaria nu au fost prezentate/anexate la contestatia formulata de societate impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MC .X./26.01.2012.

De asemenea, organele de solutionare a contestatiei au constatat ca organele de inspectie fiscala au analizat deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile facturate de catre cele doua firme prin prisma relatiilor de afiliere, respectiv au avut in vedere principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea intreprinderilor asociate din Conventia-model cu privire la impozitele pe venit si impozitele pe capital, asa cum se prevede la pct. 49, Titlul II din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si au luat in considerare toate documentele de justificare a prestatiilor prezentate de reprezentantii societatii.

Asadar, avand in vedere aspectele prezentate, organele de solutionare a contestatiei stabilesc faptul ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile cu serviciile facturate de catre cele doua firme maghiare in suma de .X. lei, nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2005 - 2007, cheltuieli care au generat un impozit pe profit suplimentar in suma de **.X. lei**.

In concluzie, organele de solutionare a contestatiei stabilesc faptul ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al societatii cu suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), reprezentand cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2005 - 2007 si au calculat impozit pe profit suplimentar de plata in suma de **.X. lei** (.X. lei x 16%).

In drept, in ceea ce priveste TVA de plata stabilita suplimentar:

a) Referitor la deducerea TVA in suma de **.X. lei** inscrisa in factura nr. .X./01.07.2006 emisa de SC .X. SRL prezentata in copie, sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (8), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

coroborat cu pct. 51, alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

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

Potrivit normelor legale mai sus citate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabila trebuie sa detina o factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) și este emisă pe numele persoanei, de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale sau poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

Se retine ca societatea a dedus TVA in suma de **.X. lei** inscrisa in factura nr. .X./01.07.2006 emisa de SC .X. SRL, prezentata in copie la inspectia fiscala.

Intrucat nici la contestatia formulata, societatea nu a anexat factura in original sau exemplarul reconstituit al facturii sus-mentionate, organele de solutionare a contestatiei stabilesc faptul ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au considerat TVA in suma de **.X. lei** nedeductibila aferenta anului 2006 si au calculat accesoriile aferente TVA in suma de **.X. lei**.

b) Referitor la necolectarea TVA aferenta unor livrari intracomunitare efectuate de SC .X. SA in anii 2007 si 2008, pentru care societatea nu a facut dovada transportului in Ungaria, statul membru de destinatie al marfurilor, sunt aplicabile prevederile art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

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

coroborat cu cele ale art. 10, alin. (1) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin OMFP nr. 2222/2006 și modificate prin OMEF nr. 1503/2007 și OMEF nr. 2421/2007, care precizează:

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

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

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,

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

Potrivit normelor legale mai sus citate, sunt scutite de taxă livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, livrarea trebuind să fie dovedită cu documentele de mai sus, iar condiția esențială este ca bunurile să fie transportate din România în alt stat membru.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea livrărilor intracomunitare pentru care societatea nu a justificat regimul de scutire cu drept de deducere a TVA cu documentele mai sus citate, respectiv nu a prezentat documentul de transport (CMR), care să justifice transportul marfurilor în alt stat membru, este de .X. lei (.X. lei – 2007; .X. lei – 2008), pentru care s-a stabilit în sarcina societății o TVA suplimentară de **.X. lei** (.X. lei – 2007; .X. lei – 2008) și majorări de întârziere aferente în suma de **.X. lei** (.X. lei – 2007; .X. lei – 2008).

În același sens, societatea nu a putut justifica regimul de scutire cu drept de deducere a TVA cu documentele prevăzute la art. 10 din Instrucțiunile de aplicare a TVA, aprobate prin OMFP nr. 2222/2006 și modificate de OMEF nr. 1503/2007 și OMEF nr. 2421/2007, respectiv nu a prezentat la contestatie niciun document de transport (CMR), care să justifice transportul marfurilor în alt stat membru.

Pentru justificarea regimului de scutire cu drept de deducere a TVA aferenta livrarilor intracomunitare efectuate in anii 2007 – 2008, prevazut la art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost anexate contestatiei formulate de **SC .X. SA** trei declaratii de la trei firme beneficiare ale livrarilor, firme apartinand grupului .X., respectiv:

- **declaratia FN/11 august 2010, data de .X. Zrt**, persoana juridica maghiara cu sediul in localitatea .X., str. X nr. X, prin care confirma ca marfurile livrate cu facturile nr.: .X./31.08.2007; .X./31.08.2007; .X./17.09.2007; .X./08.10.2007; .X./11.11.2008 si .X./29.12.2008 au fost transportate din Romania in Ungaria;
- **declaratia FN/11 august 2010, data de .X. Zrt**, persoana juridica maghiara cu sediul in localitatea .X., str. X nr. X, prin care confirma ca marfurile livrate cu facturile nr.: .X./31.07.2007; .X./28.11.2007 si 2007040/28.11.2007 au fost transportate din Romania in Ungaria;
- **declaratia FN/11 august 2010, data de ABO MILL Zrt**, persoana juridica maghiara cu sediul in localitatea .X., str. X nr. X, prin care confirma ca marfurile livrate cu facturile nr.: .X./31.08.2007 si 2007030/14.09.2007 au fost transportate din Romania in Ungaria.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta ca declaratiile de mai sus nu au fost prezentate organelor la inspectia fiscala, ba mai mult, din Nota explicativa data de directorul general al **SC .X. SA** in data de 06.12.2011, rezulta ca pentru marfurile livrate intracomunitar cu facturile sus-mentionate, societatea nu detine documente de transport care sa faca dovada transportului acestora in Ungaria, statul membru de destinatie al marfurilor.

Declaratiile la care se face referire au fost prezentate cu ocazia formularii contestatiei, inasa din cuprinsul acestora nu rezulta decat faptul ca marfurile ce fac obiectul facturilor mentionate in acestea au fost transportate din Romania in Ungaria, fara sa se faca vreo mentiune referitoare la: data transportului, comanda de transport, modalitatea de transport (rutier, feroviar etc.), numarul mijlocului de transport, numele carausului (transportatorului), ruta de transport, documentele de asigurare a marfii etc., asa cum prevede legislatia in materie in vigoare.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, prin care, la art.5 se prevede:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimate sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă

legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau șampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

„1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire. Dacă pierderea mărfii este stabilită sau dacă marfa nu a sosit la expirarea termenului prevăzut în articolul 19, destinatarul este autorizat să pretindă în numele său de la transportator drepturile care rezultă din contractul de transport.”, acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”*

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.

Se retine ca, pe facturile de livrare emise in cursul anului 2008 este inscrisa si conditia de livrare a marfurilor conform INCOTERMS, din care rezulta obligatiile partilor (vanzator-cumparator) cu privire la impartirea costurilor si riscurilor in tranzactiile de comert international. In facturile nr. .X./11.11.2008 si .X./29.12.2008 emise in favoarea .X. Zrt este mentionata conditia de livrare EXW ("franco uzina"), ceea ce semnifica faptul ca vanzatorul are obligatia de a pune marfa la dispozitia cumparatorului la poarta uzinei, toate costurile si riscurile privind marfa fiind transferate cumparatorului in acest punct. Prin urmare, cumparatorul .X. Zrt a avut obligatia organizarii si platii transportului si este in masura sa furnizeze date si informatii in legatura cu transportul marfurilor ce fac obiectul acestor facturi, insa in declaratia data de .X. Zrt nu se regasesc date si informatii de natura celor mentionate mai sus.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca vanzatorul si cumparatorul sunt persoane afiliate, organele de solutionare a contestatiei apreciaza ca documentele prezentate (declaratiile cumparatorilor) nu se pot substitui documentului de transport, singurul care poate face dovada ca marfurile au fost efectiv transportate in statul membru de destinatie, intrucat in relatia comerciala dintre vanzator si cumparator nu intervine o terta persoana – carausul.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei).

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca documentele prezentate de contestatara nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, contestația formulată de **SC .X. SA** va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe profit in suma de **.X. lei** si TVA suplimentara de plata in suma de **.X. lei**.

Mai mult, fata de cele mai sus prezentate se retine ca: in speta sunt incidente si prevederile art. 206, alin. (1), lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se retine ca societatea solicita anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, fara sa menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, nu a adus argumente suplimentare in sustinerea cauzei si nu a depus documente suplimentare valabile in sustinerea propriei cauzei.

Astfel, desi contestatara invoca aplicatiunea dispozitiilor art. 213 alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

Art. 213

“Soluționarea contestației

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

sustinand in mod eronat ca la contestatie a depus in probatiune documente din care reiese ca inregistrările in contabilitate au la baza documente justificative, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta ca, in ceea ce priveste cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de cele doua firme din Ungaria cu

care are relatii de afiliere, cheltuielile sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din acelasi act normativ, intrucat societatea **nu a justificat prestarea efectiva a acestora** cu unul din documentele prevazute la Titlul II, pct. 48 din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile prevazute la Titlul II, pct. 49 si Titlul I, pct. 41, lit. b) din acelasi act normativ, societatea neprezentand documente justificative suplimentare in acest sens, la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012.

In acelasi sens, societatea nu a putut justifica regimul de scutire cu drept de deducere a TVA cu documentele prevazute la art. 10 din Instructiunile de aplicare a TVA, aprobate prin OMFP nr. 2222/2006 si modificate de OMEF nr. 1503/2007 si OMEF nr. 2421/2007, respectiv nu a prezentat la contestatie niciun document de transport (CMR), care sa justifice transportul marfurilor in alt stat membru.

Prin urmare, organele de solutionare a contestatiei constata ca desi contestatara a invocat aplicatiunea dispozitiilor art. 213 alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, nu a adus argumente suplimentare in sustinerea cauzei si nu a depus documente suplimentare valabile in sustinerea propriei cauzei, argumentele prezentate in sustinerea contestatiei nefiind de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească*”, articol ce va fi abrogat la data intrării in vigoare a Legii nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, așa cum este prevăzut la art. 230 din Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul

căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se retine in plus ca, prin Adresa nr. X/23.01.2012 cu punctul de vedere formulat ca urmare a discutiei finale referitoare la constatările raportului de inspectie fiscala, societatea precizeaza ca a luat la cunostinta de constatările organelor de inspectie fiscala desfasurate la SC .X. SA pentru reverificarea impozitului pe profit si TVA pe perioada 2005 -2008 dispusa prin Decizia nr. .X./28.02.2011 a Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF, fata de cele constatate rezervandu-si dreptul de a avea obiectiuni.

Asadar, se retine ca intrucat contestatoarea nu a prezentat argumente clare si precise care sa constituie izvorul material al pretentiilor deduse contestației, argumente prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala, reprezinta o nesocotire de catre contestatoarea a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației si ca nemotivata.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează: *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Se reține că, prin contestație, **SC .X. SA – .X.** deși solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili in baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, contestand suma totală de **X lei**, reprezentând obligații fiscale principale (impozit pe profit si TVA) stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscală, nu prezintă documente și argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în cuantumul calculat de organele de inspectie fiscală, ci se rezumă la invocarea de argumente de natura formala, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 216, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit. a) si pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca : b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, contestația formulată de **SC .X. SA – .X. va fi respinsă ca neintemeiata si nemotivată** pentru suma de **X lei**, reprezentând impozit pe profit si TVA.*

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neintemeiata si nemotivată contestația pentru suma de **X lei** reprezentând impozit pe profit si TVA, iar prin contestație nu se aduc argumente privind modul de calcul al acestora, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, contestația se va respinge ca neintemeiata si nemotivată și pentru suma de **X lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit si TVA.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art. 216, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) si pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata si nemotivată a contestației formulate de **SC .X. SA – .X.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./26.01.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit suplimentar;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

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

DIRECTOR GENERAL

X