



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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199754
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 456 din 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.A. din .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906742/08.05.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr. .X. /04.05.2012 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A. cu sediul social în municipiul .X. , strada .X. nr.X, județul .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012.

S.C. .X. S.A. este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J 15/.X./1991 are codul unic de înregistrare fiscală .X., având ca obiect principal de activitate fabricarea utilajelor pentru extracție și construcții, cod CAEN 2892 și fabricarea de articole de robinetărie, cod CAEN 2814.

S.C. .X. S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de totală de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit suplimentar,

- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei - impozit pe venituri obținute din România de persoane juridice nerezidente,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012, respectiv **04.04.2012**, conform semnăturii olografe de pe adresa de comunicare a actelor administrative contestate nr..X./04.04.2012, aflată la dosarul cauzei, 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, fiind înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **12.04.2012**, conform ștampilei Serviciului Registratura generală al acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației, societatea contestatoare figurând la poziția nr.X din Anexa nr.1 la O.P.A.N.A.F. nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.A. din .X. .

I. Prin contestația formulată, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile legale care reglementează prescripția

dreptului de a stabili obligații fiscale și respectiv perioada supusă inspecției fiscale.

A. Aspecte procedurale

1. Societatea susține că, în condițiile în care inspecția fiscală a început la data de 17.11.2010, pentru perioada anterioară anului 2005, sunt incidente dispozițiile art.91 alin.1 și alin.2, art.98 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară consideră ca fiind prescrise, obligațiile fiscale aferente anului 2004 în sumă de .X. lei, compusă din :

- impozit pe profit pe anul 2004 în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei ,
- vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Astfel, aceste obligații nu mai puteau face obiectul inspecției fiscale, termenul de prescripție de 5 ani împlinindu-se la data de 01.01.2010, iar organele de inspecție fiscală aveau obligația de a constata împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale și de a proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță, conform dispozițiilor art.93 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară învederează că, odată cu stingerea dreptului de acțiune privind un drept principal, se stinge și dreptul la acțiune privind accesorii, potrivit dispozițiilor art.1 alin.2 din Decretul nr.167/1958 referitor la prescripția extinctivă, act normativ în vigoare la momentul împlinirii termenului de prescripție.

2. Totodată, contestatară arată că un alt motiv de nulitate absolută a actului administrativ este încălcarea de către organele de inspecție fiscală a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală, respectiv a dispozițiilor art.101 și art.102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 17.11.2010, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a transmite avizul de

inspecție fiscală, cel târziu la data de 18.10.2010, ori avizul de inspecție fiscală nr..X. a fost transmis la data de 12.11.2010, respectivul aviz fiind datat la 01.11.2010, împrejurare de natură să dovedească încălcarea dispozițiilor legale privind comunicarea avizului de inspecție fiscală și dreptul contribuabilului de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală, prin încălcarea prevederilor art.1 din O.P.A.N.A.F. nr.713/12.10.2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiile contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale.

Societatea mai arată că deși avizul de inspecție fiscală nu reprezintă un act administrativ fiscal, în sensul art.37 din Codul de procedură fiscală, ci numai o formă procedurală prealabilă inspecției fiscale, ce nu poate fi contestat în sine pe calea prevăzută de Titlul IX la Codului de procedură fiscală, totuși inexistența sa ori lipsa cerințelor de formă prevăzute de lege, duce la nulitatea Raportului de inspecție fiscală sau, după caz a deciziei de impunere emise în baza acestuia.

B. Aspecte de fond

Referitor la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de .X. lei, societatea susține următoarele :

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, societatea arată că organele de inspecție fiscală, în mod eronat au constatat că suma de .X. lei reprezentând o diminuare a valorii terenului “*Gospodărie anexă*” în suprafață de .X. mp. cu ocazia efectuării reevaluării efectuată la data de 31.12.2003, trebuia înregistrată la data de 31.12.2003 în conturi de cheltuieli și nu prin diminuarea plusurilor din reevaluarea celor 11 terenuri, în sumă de .X. lei, așa cu a procedat contestatara.

Societatea arată că prevederile în baza cărora au fost stabilite ca nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei, respectiv Decizia Comisiei Centrale fiscale nr.9/2003, bazată pe prevederile O.M.F.P. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, coroborate cu Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, nu mai erau în vigoare la data de 31.12.2004.

Având în vedere că diferențele din reevaluare sunt aferente anului 2003, conform raportului evaluatorului autorizat, societatea solicită aplicarea prevederilor pct.71⁵ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele

metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel încât impozitul pe profit în sumă de .X. lei este eronat stabilit.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent perioadei 2005-2006, societatea arată că articolul contabil 6583 "*Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital*" = 212 "*Construcții*" este corect întocmit, inclusiv cu suma de .X. lei (.X. lei pentru anul 2005 și .X. lei pentru anul 2006) reprezentând plusul din reevaluare.

Societatea arată că, potrivit funcției contului 105 „*Rezerve din reevaluare*” în debitul contului se regăsesc : capitalizarea surplusului din reevaluare prin transferul direct în capitalul propriu și solicită aplicarea prevederilor art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.57¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent includerii în calculul valorii fiscale a terenurilor în suprafață de .X. mp. și respectiv .X. mp. a plusurilor din reevaluarea efectuată la data de 31.12.2003 în sumă de .X. lei și respectiv de .X. lei, societatea consideră că :

- pentru terenurile reevaluate în lunile decembrie 2003 și decembrie 2006 care au fost vândute în perioada 2004-2007, sunt aplicabile, referitor la modul de deducere la calculul profitului impozabil, a cheltuielilor cu valoarea rămasă cu ocazia scoaterii din evidență a imobilelor, prevederile art.24 alin. 15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.71⁵ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- pentru terenurile reevaluate în luna decembrie 2003 care au fost vândute în perioada 2004-2006, sunt aplicabile prevederile art.24 alin. 15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.71⁵ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea menționează că, diferența din reevaluare pe care organele de inspecție fiscală nu o include în valoarea fiscală a terenurilor, rezultă ca urmare a reevaluărilor efectuate conform dispozițiilor legale, respectiv H.G. nr.1553/2003, la data de 31.12.2003.

Societatea arată că pentru celelalte sume pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar, majorările și penalitățile de întârziere se calculează începând cu data de 15.04.2009, deoarece din anul 2004 până în anul 2007,

societatea a înregistrat pierdere fiscală, iar din perioada verificată, primul an în care s-a calculat profit impozabil a fost anul 2008, cu scadența la 15.04.2009.

Față de cele expuse, societatea consideră că în mod eronat au fost stabilite în sarcina sa impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente.

4. Referitor la cheltuielile aferente prestărilor de servicii, societatea consideră că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, contracte de agent și consultanță, precum și documentele justificative, potrivit prevederilor pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, rapoarte de activitate aferente prestărilor efectuate de :

- .X.Ltda - Brazilia,
- .X. - Cipru,
- .X. SA - Panama,
- .X. Cyprus Limited,
- .X. Limited - .X.,
- .X. - SUA,
- Dl. X,
- .X. Limited - Cipru.

Totodată, societatea susține că prestările de servicii reprezentând comision agent au fost înregistrate în baza prevederilor art.21 alin.2 lit.i) din Legea nr.571/2003 și aplicate conform pct.23 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la contractul de agent încheiat între contestatară și dl..X., societatea precizează că în baza convenției nr..X./19.05.2007 încheiate între S.C. .X. S.R.L. în calitate de cedent și S.C. .X. S.A. în calitate de cesionar, a fost cesionat către S.C. .X. S.A. contractul de agent nr..X./15.08.2005 încheiat între S.C..X. S.R.L. în calitate de client și agentul .X., comisionul fiind în sumă de .X. lei.

Astfel a fost calculat în mod nelegal un profit impozabil în sumă de .X. lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au înregistrat stornarea comisionului de agent de la .X. USD la valoare de .X. USD prin nota contabilă nr..X./30.09.2007 (respectiv .X. USD x .X. = .X. lei din valoarea de .X. lei).

Cu privire la acordul de consultanță nr..X./X./11.09.2008 încheiat între S.C. .X. S.A. și .X. Limited (comision calculat pentru contractul de vânzare bunuri încheiat între S.C. .X. S.A. și .X.-Bangladesh), contestatara susține că deși raportul de activitate al .X. Limited - .X. din data de 13.09.2009 a fost prezentat organelor de inspecție fiscală, totuși acesta nu a fost avut în vedere la stabilirea profitului impozabil în sumă de .X. lei.

Referitor la contractul de agenție nr.X/2006 încheiat între S.C. .X. S.A. și .X. - SUA (comision calculat pentru contractul de vânzare bunuri încheiat între contestatară și S.C. .X. S.A - Franța) contestatara susține că deși a prezentat raportul de activitate încheiat cu acest agent, totuși acest document nu a fost avut în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea profitului impozabil.

O dovadă în plus că serviciile au fost efectiv prestate rezultă inclusiv din împrejurarea că împotriva societății au fost demarate, încă de anul trecut, acțiuni judiciare pentru plata creanțelor față de agenții .X.Ltda - Brazilia, .X. Limited - Cipru, X Britanice și .X. - Cipru, creanțe aferente tocmai serviciilor stabilite de organele de inspecție fiscală ca nefiind efectiv prestate.

Astfel, prin Sentința arbitrală nr..X./20.12.2011 pronunțată de Tribunalul Arbitral al Curții de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României, contestatara a fost obligată la plata către .X.Ltda - Brazilia a sumei de .X. USD cu titlu de cheltuieli efectuate în interesul său, a sumelor de .X. euro și de X USD cu titlu de dobândă legală și a sumei de .X. euro cu titlu de cheltuieli arbitrale.

Împotriva acestei sentințe, contestatara a formulat acțiune în anulare, înregistrându-se în acest sens pe rolul Tribunalului .X., dosarul nr..X./3/2012 cu prin termen de judecată în data de 26.09.2012.

Față de această situație, contestatara susține că există putere de lucru judecat în ce privește legalitatea constituirii și achitării comisioanelor din contractul de agent nr..X./7.12.2008, hotărârea arbitrală având efectele unei hotărâri judecătorești definitive (art.363 alin.3 Cod procedură civilă).

Contestatara precizează că agenții .X. Limited - Cipru, X Britanice și .X. - Cipru au convocat o conciliere în luna ianuarie 2012 pentru achitarea unui debit în valoare de .X. USD și de .X. euro reprezentând comisioane datorate și neachitate în baza contractelor de agent încheiate în datele de 14.02.2003, 03.03.2003 și respectiv 07.11.2011.

Totodată, contestatara a fost acționată în judecată în luna martie 2012 de către .X. Limited - Cipru în nume propriu și în calitate de cesionar al creanțelor celorlați doi agenți, pentru debitul total susmenționat, pe rolul

Tribunalului .X. fiind dosarul nr..X./120/2012 cu termen de judecată în data de 19.04.2012.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând comision agent ONGC .X., contestatara susține că suma a fost înregistrată în baza clauzelor contractuale și pe baza referatului către conducerea societății. Aceste sume au fost diminuate din valoarea facturilor emise către clienți, conform clauzelor existente la deschiderea L/C, facturile trebuiau emise conform clauzelor din L/C deschise.

Contestatara susține că veniturile nu au fost reduse cu acest comision, ci au fost înregistrate la valorile înscrise în contractele încheiate, iar facturile au fost încasate din acreditivul deschis de client, la valori cuprinse în contractul dintre părți, mai puțin comisionul convenit agentului local, așa cum s-a convenit prin termenii contractuali.

Cheltuielile cu comisionul au fost înregistrate în baza aceluiași documente emise (contracte, facturi) iar prestarea serviciului se justifică prin însăși vânzarea instalațiilor și faptul că nu au fost refuzuri din partea clientului, și aceasta poate face dovada plății către comisionar a sumelor neachitate către S.C. .X. S.A.

Societatea arată că notele contabile au fost întocmite conform prevederilor OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile și au avut la bază contractelor încheiate și a facturilor în care s-a consemnat comisionul înscris în contracte.

5. Referitor la concluzia organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia au fost acordate în mod nelegal tichete de masă salariaților în valoare de .X. lei, în baza contractului colectiv de muncă pe unitate, în perioada iulie - decembrie 2005, pe motiv că în respectiva perioadă de timp contestatara a înregistrat obligații bugetare restante, contestatara învederează că prevederile art.1 din Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.79/2001 sunt aplicabile numai regiilor autonome, societăților și companiilor naționale și societăților comerciale la care statul sau o unitate administrativ teritorială este acționar majoritar.

Contestatara susține că S.C. .X. S.A. este o societate comercială cu capital integral privat și nu îi sunt incidente prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.79/2001.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestatara arată că aceasta este formată din TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor

de protocol nedeductibile fiscal și suma de .X. lei aferentă cheltuielilor nedeductibile cu combustibilul.

Referitor la TVA aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile constatate pentru perioada august 2004-august 2010, societatea menționează că sumele au fost determinate pe baza declarației anuale pentru impozitul pe profit, dar nu s-au întocmit note contabile de stornare a TVA aferentă acestora și implicit nu au fost raportate prin Declarația 300 ca rectificare a sumelor declarate anterior.

Referitor la TVA aferentă cheltuielilor cu combustibilul constatate pentru perioada 2009-august 2010, societatea susține că vehiculele destinate transportului mixt, respectiv atât transportului de persoane, cât și transportului de mărfuri, cum ar fi autofurgonetele, autocamioanele, autodubele, nu intră sub incidența prevederilor care limitează deducerea TVA, chiar dacă din punct de vedere al greutateii și numărului de locuri de pasageri s-ar situa în limitele prevăzute de art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea susține că autoturismele societății deserveșc direcția comercială pentru transportul de materii prime și materiale de la diverși furnizori, nefind deci destinate exclusiv transportului de persoane, anexând în susținere copii de pe cărțile de identitate.

7. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, societatea susține că sumele sunt determinate de considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu prestările de servicii susmenționate, motiv pentru care urmează regimul juridic al acestora.

8. Referitor la contribuțiile pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, societatea menționează că acestea sunt aferente plăților compensatorii de concediere acordate salariaților la încetarea contractelor individuale de muncă.

Societatea consideră că, pentru salariații concediați, nemaivând statutul de asigurați, pentru a putea beneficia de concedii medicale, nu există nici obligația angajatorului de plată a acestei contribuții, conform prevederilor art.1 alin.1 din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.

Societatea precizează că plățile compensatorii au fost anulate parțial de instanța judecătorească, astfel că de la suma de .X. lei s-a ajuns la suma brută de .X. lei.

Prin Sentința civilă nr..X./31.08.2009 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./120/2009 s-a constatat nulitatea absolută a actului adițional nr..X./02.02.2009 privind modificarea art.178 alin.1 din Contractul colectiv de muncă la nivel de unitate, s-a dispus obligarea contestatarii la plata compensațiilor bănești de concediere la nivelul salariului mediu net pe unitate, în rate lunare, în funcție de vechimea în muncă.

Ulterior, prin Decizia nr..X./01.04.2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X./120/2009 s-a admis contestația în anulare formulată de contestatară și s-a anulat Decizia nr..X./18.11.2009 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X./120/2009, iar prin Decizia civilă nr..X./10.06.2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X./120/2009 s-a admis recursul declarat de contestatară, s-a modificat în tot sentința instanței de fond (nr..X./31.08.2009), iar pe fond s-a respins acțiunea.

În acest context, la momentul inspecției fiscale, sentința civilă nr..X./31.08.2009 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./120/2009 a fost desființată în mod irevocabil, iar sumele încasate în baza acesteia sunt deținute de foștii salariați, fără titlu valabil sau temei juridic.

Totodată, potrivit Sentinței civile nr..X./04.02.2010 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./120/2009, S.C. .X. S.A. a fost obligată la plata compensației bănești, în rate lunare începând cu data concedierii, conform raportului de expertiză întocmit de expert .X., respectiv diferența de plată fiind de .X. lei de persoană, plus cheltuielile de judecată achitate de contestatară.

Prin decizia civilă nr..X./26.10.2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X./120/2009 s-a admis recursul declarat de S.C. .X. S.A. împotriva Sentinței civile nr..X./04.02.2010, s-a modificat în tot această sentință, iar pe fond acțiunea a fost respinsă ca inadmisibilă.

Prin urmare, chiar dacă societatea ar îmbrățișa punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală ar rezulta suma de .X. lei brut plăți compensatorii, la care se aplică 0,85 % fond concedii și indemnizații, suma totală fiind de .X. lei.

9. Referitor la vărsămintele de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de .X. lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, societatea arată că în perioada septembrie -

decembrie 2004 nu a calculat, înregistrat și virat către bugetul general consolidat respectivele obligații fiscale.

Societatea consideră că în privința sumelor respective este incidentă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale care a fost pe larg prezentată la pct.I b din contestație.

Totodată, societatea deține adresa AJOFM .X. nr..X./20.10.2004 care confirmă faptul că a solicitat acestei instituții repartizarea de persoane cu handicap, nefiindu-i repartizate astfel de persoane, motiv pentru care solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 pentru aceste obligații fiscale, în baza prevederilor art.42 și art.43 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina S.C. .X. S.A. ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 asupra perioadei 01.07.2004 - 31.08.2010.

În perioada supusă verificării, structura capitalului social al S.C. .X. S.A. a suferit modificări, după cum urmează :

- pentru perioada 01.07.2004 - 30.06.2005 capitalul social a fost în sumă de .X. lei, iar acționarii societății erau : 33 % .X.Olanda, 33 % .X. X Armenia și 33 % alți acționari ne semnificativi.

Pentru perioada 01.07.2005 - până în prezent, capitalul social este în sumă de .X. lei, iar acționarii societății erau : 33 % X Limited Cipru, 33 % X Cipru și 34 % alți acționari.

Inspeția fiscală parțială privind TVA a fost extinsă la inspecție fiscală generală, în baza referatului nr..X./28.10.2010 pentru care a fost emis avizul de inspecție fiscală nr..X./01.11.2010, având înscrise ca obiective verificarea următoarelor obligații fiscale :

- taxa pe valoarea adăugată, urmare soluționării favorabile sub rezerva verificării cu control ulterior a deconturilor cu sume negative de TVA, precum și taxa pe valoarea adăugată de plată, rezultată în perioada august 2004-august 2010,
- impozitul pe profit pentru perioada 01.07.2004-31.12.2009,

- impozitul pe veniturile de natura salariilor aferent perioadei 01.08.2004-31.08.2010,
- impozitul pe veniturile realizate de nerezidenți din România pentru perioada 01.08.2004-31.08.2010,
- impozitul pe dividende pentru perioada 01.01.2004-31.12.2009,
- impozitul pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală pentru perioada 01.08.2004-31.08.2010,
- contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale, bugetul asigurărilor sociale de sanatate, bugetul fondului de somaj și fondurile speciale, pentru perioada 01.09.2004-31.08.2010.

Inspekția fiscală s-a desfasurat în conformitate cu prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza avizului de inspekție fiscală nr..X./01.11.2010 și s-a concretizat în Raportul de inspekție fiscală încheiat în data de 29.03.2012, în baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. .X./30.03.2012.

Aceste acte administrative au fost comunicate operatorului economic cu adresa nr..X./04.04.2012, înregistrată la S.C. .X. S.A. sub nr. .X./04.04.2012.

Din verificarea efectuată privind modul de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit, aferent perioadei iulie 2004-31.12.2009, s-au constatat următoarele :

1.A La data de 31.12.2004, S.C. .X. S.A. a înregistrat în contabilitate o majorare a diferențelor din reevaluare cu suma de .X. lei pe seama majorării cheltuielilor, prin debitarea contului 658.3 *„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”*, în baza notelor contabile nr..X./31.12.2004 și nr..X./31.12.2004 care conțin următoarele articole contabile :

211.1 „Terenuri “	=	105.8	- .X. lei
658.3 „Cheltuieli privind activele cedate si alte operațiuni de capital ”	=	211.1	.X. lei
211.1 = 105.8 „Rezerve din reevaluare dispuse prin acte normative”			.X. lei

Prin aceste note s-a urmarit corectarea unor înregistrări contabile efectuate la data de 31.12.2003, data la care s-a inregistrat in contabilitate operatiunea de reevaluare a terenurilor detinute de societate la 31.12.2003, și anume, reevaluarea unui număr de 12 terenuri în suprafața totală de .X. mp., conform datelor din anexa nr.11 - Recapitulație evaluare terenuri la

valoarea de piață conform H.G. 1553/2003 pe baza raportului de evaluare întocmit de S.C. .X. S.R.L. .X..

Valoarea de înregistrare în contabilitate a terenurilor, înaintea evaluării este de .X. lei, iar valoarea rezultată în urma reevaluării la 31.12.2003 este în sumă totală de .X. lei, adică se înregistrează o creștere de .X. lei față de valoarea inițială.

De asemenea, din documentul denumit recapitulatie, rezultă că pentru terenul „*Gospodarie anexa*”- în suprafața de .X. mp., reevaluarea s-a făcut cu descreșterea valorii acestuia cu suma de .X. lei (de la valoarea contabilă de .X. lei la valoarea de .X. lei).

Din verificarea modului în care au fost înregistrate în contabilitate rezultatele operațiunii de reevaluare a terenurilor la 31.12.2003, reevaluare efectuată în baza Raportului de reevaluare întocmit de S.C. .X. S.R.L. .X. s-a constatat că această operațiune a fost înregistrată în contabilitate în baza notei contabile nr..X./31.12.2003, majorându-se valoarea totală a terenurilor deținute de S.C. .X. S.A. cu suma de .X. lei pe seama majorării diferențelor din reevaluare cu aceeași sumă, prin articolul contabil:

211.1 „Terenuri” = 105.8 „Rezerve din reevaluare .X. lei
dispuse prin acte normative”

Deși, conform concluziilor formulate în Raportul de evaluare a terenurilor la 31.12.2003 a rezultat o majorare a valorii terenurilor cu suma totală de .X. lei, precum și o diminuare a valorii terenului „*Gospodarie anexa*” în suprafața de .X. mp. cu suma de .X. lei, în contabilitatea S.C. X S.A, diminuarea valorii de înregistrare în contabilitate a terenului „*Gospodarie anexa*”, a fost înregistrată prin diminuarea creșterilor totale din reevaluare, aferente celorlalte 11 imobilizări corporale (respectiv .X. lei - .X. lei).

Nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, documente analitice aferente conturilor 211 „*Terenuri*” și 105 „*Diferențe din reevaluare*”, care să menționeze imobilele, pentru care au fost efectuate diminuări de valoare, fiind încălcate prevederile pct.16 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin O.M.F.P nr. 425/1998.

Astfel, în contabilitatea SC X SA, la data de 30 noiembrie 2003, înainte de efectuarea reevaluării de la data de 31.12.2003, terenul „*Gospodarie anexa*” în suprafața de .X. mp., este înregistrat la valoarea de .X. lei, iar în această valoare sunt înregistrate plusuri din reevaluare în suma de .X. lei,

provenind de la reevaluarea efectuată în anul 1998, în baza H.G. nr.983/1998 privind reevaluarea clădirilor, construcțiilor speciale și terenurilor.

Totodată, la data de 31.12.2003, data reevaluării terenurilor din proprietatea SC X S.A, pentru terenul "Gospodarie anexa" nu mai existau diferențe din reevaluare în creditul contului 105 "Diferențe din reevaluare", surplusul din reevaluare aferent terenului "Gospodarie anexa", în suma de .X. lei fiind utilizat pentru majorarea capitalului social subscris și vărsat, majorare care a fost efectuată la data de 31 august 1999.

Astfel, la data de 31.08.1999, diferențele din reevaluarea imobilizărilor corporale efectuată în baza H.G. nr.983/1998, înregistrate în contabilitatea societății prin articolele contabile : 211, "Terenuri" =105 „Diferențe din reevaluare” și 212 „Construcții” =105 „Diferențe din reevaluare” a fost utilizată pentru majorarea capitalului social, care a fost înregistrată în contabilitate în baza notei contabile nr.131/31.08.1999, astfel :

105 „Diferențe din reevaluare”= 101.2 „Capital social” .X. lei

Având în vedere prevederile pct. 5.39 din OMFP nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei, reprezentând diminuare a valorii terenului "Gospodarie anexa" în suprafața de .X. mp., cu ocazia efectuării reevaluării de la data de 31.12.2003, trebuia înregistrată la data de 31.12.2003, în cont de cheltuială și nu, prin diminuarea plusurilor din reevaluarea celor 11 terenuri, în suma de .X. lei, așa cum a procedat S.C. .X. S.A.

Motivul pentru care S.C. .X. S.A. trebuia să procedeze la înregistrarea în cont de cheltuială a sumei de .X. lei, constă în faptul că la data de 30.11.2003, anterior momentului efectuării reevaluării, în contabilitatea operatorului economic, nu erau înregistrate plusuri din reevaluare, ceea ce face ca diminuarea rezultată, să fie scăzută din valoarea de înregistrare în contabilitate a imobilului, motivat și de prevederile funcțiunii conturilor din OMFP nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

Prin urmare, la data de 31.12.2004, operațiunile înregistrate prin notele contabile nr..X./31.12.2004 și nr..X./31.12.2004, prin care se face "revenire la diferența din reevaluarea terenurilor la gospodăria anexa", au fost efectuate în scopul corectării înregistrărilor rezultatului reevaluării terenurilor deținute de societate la 31.12.2003 și anume, sunt o revenire la înregistrarea eronată a

diminuării terenului “Gospodarie anexa” în suprafața de .X. mp, cu valoarea descreșterii acestui activ, de .X. lei, operațiune ce trebuia înregistrată la 31.12.2003 prin articolul contabil :

658 analitic “Gospodarie anexa”=211 analitic “Gospodarie anexa”.X. lei.

În concluzie, la data de 31.12.2004, urmare înregistrărilor în contabilitate prin articolele contabile din notele contabile nr.X/31.12.2004 și nr..X./31.12.2004, așa cum sunt prezentate mai sus, valoarea terenurilor a rămas nemodificată, în schimb diferențele din reevaluare au fost majorate cu suma de .X. lei, pe seama majorării cheltuielilor, prin debitarea contului 658.3 *”Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital ”*.

Astfel, au fost efectuate corecții pe seama plusurilor din reevaluare, care la data de 31.12.2003 trebuiau înregistrate în creditul contului 105” *Diferențe din reevaluare”* în corespondență cu debitul contului 211 *”Terenuri”* pentru suma de .X. lei.

Având în vedere faptul că S.C. .X. S.A. a înregistrat în luna decembrie 2004, în contul 658.3 *„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”* suma de .X. lei reprezentând diminuare a valorii de înregistrare în contabilitate a imobilului teren în suprafața de .X. mp. efectuată prin raportul de evaluare întocmit de către S.C. .X. S.R.L, la data de 31.12.2003, considerat de societate ca fiind deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor Cap.I *„Imobilizări corporale și necorporale”* pct.1.1, *Imobilizări corporale”* din Decizia nr.9/2003 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementările contabile armonizate cu directivele europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, în care se menționează faptul că *„Deprecierile imobilizărilor corporale, recunoscute contabil, nu sunt deductibile fiscal”* au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuiala nedeductibilă fiscal, la calculul profitului impozabil pentru anul 2004.

Totodată, suma de .X. lei reprezentând diminuare a valorii de înregistrare în contabilitate a imobilului teren în suprafața de .X. mp., la data de 31.12.2003, înregistrată pe cheltuieli la data de 31.12.2004 în contul 658.3 *„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”*, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu este aferentă exercițiului contabil al anului 2004, motiv pentru care :

- nu poate fi înregistrată în luna decembrie 2004 în contul 658.3 *„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”*,

Potrivit prevederilor funcțiunii conturilor din O.M.F.P. nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate referitoare la contul 117 *"Rezultatul reportat"*, rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente, se înregistrează în debitul acestui cont, în corelație cu creditul conturilor, în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor, nu poate fi considerată deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, prin declarația privind impozitul pe profit, aferentă anului 2004.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.13 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 au stabilit un profit impozabil aferent anului 2004, în suma de .X. lei.

1.B. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a efectuat reevaluări ale imobilizărilor corporale deținute în patrimoniu, teren și construcții, în perioada 01.07.2004 - 31.12.2009, plusurile de valoare rezultate cu ocazia efectuării acestor operațiuni, fiind înregistrate în contabilitate în creditul contului 105 *"Rezerve din reevaluare"*, după cum urmează :

1.B.1) În luna decembrie **2004**, în baza raportului de evaluare a imobilizărilor corporale aparținând S.C. .X. S.A., întocmit de către S.C. .X. S.R.L. din .X. au fost reevaluate clădirile existente în patrimoniul .X., în valoare de inventar de .X. lei rezultând în urma reevaluării, o valoare de inventar actualizată în suma de .X. lei, concordantă cu soldul contului 212 *"Construcții"* din bilanța de verificare încheiată pentru data de 31.12.2004.

Conform notei de contabilitate nr..X./31.12.2004, plusul de valoare înregistrat în luna decembrie 2004, în creditul contului 105 *"Rezerve din reevaluare"* a fost în sumă de .X. lei fiind întocmit în acest sens, articolul contabil 212 = 105.8 pentru suma de .X. lei.

De asemenea, prin nota de contabilitate nr..X./31.12.2004 a mai fost înregistrată în contabilitatea contestată și diferența dintre amortizarea actualizată și cea înregistrată până la data reevaluării respectiv suma de .X. lei prin întocmirea articolului contabil 105.8 *"Rezerve din reevaluare dispuse prin acte normative"* = 281.2 *"Amortizarea construcțiilor"*.

Urmare efectuării operațiunii de reevaluare din luna decembrie 2004, plusurile de valoare, rezultate din reevaluarea clădirilor înregistrate in contul 105.8 „*Rezerve din reevaluare dispuse prin acte normative*” sunt în sumă de .X. lei.

Valoarea de inventar actualizata a mijloacelor fixe reevaluate, în sumă de .X. lei a fost declarată de contestatară la Serviciul Impozite și Taxe din cadrul Primariei municipiului .X. .

Nu au fost constatate de catre organele de inspecție fiscală, ca fiind reevaluate și alte imobilizări corporale ale operatorului economic, la data de 31.12.2004.

1.B.2) In luna decembrie **2006**, in baza raportului de reevaluare a imobilizarilor corporale intocmit de către S.C. .X. S.R.L.-.X., au fost reevaluate terenurile aflate in patrimoniul S.C. .X. S.A. în suprafata de .X. mp., inregistrate in contabilitate la valoarea de .X. lei.

A fost stabilita in urma reevalarii efectuate la data 31.12.2006, o valoare de inventar actualizat în sumă de .X. lei în concordanta cu soldul contului 211 „*Terenuri*”, din balanța de verificare încheiată pentru data de 31.12.2006.

Conform notei de contabilitate nr..X./31.12.2006, plusul de valoare care a fost înregistrat in luna decembrie 2006, in creditul contului 105 „*Rezerve din reevaluare*” este in suma de .X. lei fiind intocmit in acest sens, articolul contabil 211 = 105.1 pentru suma de .X. lei.

Suma de .X. lei a fost declarată de către .X. la Serviciul Impozite și Taxe din cadrul Primariei municipiului .X. .

Nu au fost constatate de către organele de inspectie fiscală, ca fiind reevaluate și alte imobilizari corporale ale operatorului economic, la data de 31.12.2006.

1.B.3) In luna decembrie **2007** in baza raportului de evaluare a imobilizarilor corporale de natura imobiliară, teren și construcții aparținând S.C. X S.A întocmit de catre SC .X. SRL – .X., au fost reevaluate:

- terenuri inregistrate in contabilitate la valoarea de .X. lei,
- cladiri inregistrate in contabilitate la valoarea de .X. lei.

A fost stabilita in urma reevaluarii, o valoare de inventar actualizata in suma de .X. lei, astfel : .X. lei pentru cladiri, .X. lei pentru terenuri.

Conform notei de contabilitate nr..X./31.12.2007 plusul de valoare inregistrat in luna decembrie 2007, in creditul contului 105 „*Rezerve din*

reevaluare” aferent terenurilor a fost in suma de .X. lei fiind intocmit in acest sens, articolul contabil 211.1 = 105.1 pentru respectiva sumă.

De asemenea, conform aceleiasi note de contabilitate, plusul de valoare inregistrat in luna decembrie 2007 în creditul contului 105 *”Rezerve din reevaluare”* aferent constructiilor a fost in suma de .X. lei fiind intocmit in acest sens, articolul contabil 212 = 105.2 pentru respectiva sumă.

Prin nota de contabilitate nr..X./31.12.2007 a mai fost inregistrata in contabilitatea contestatareii și diferența, dintre amortizarea actualizată și cea înregistrată până la data reevaluării, respectiv suma de .X. lei prin intocmirea articolului contabil 105.2 *„Rezerve din reevaluare”* (analitic construcții) = 281.2 *„Amortizarea construcțiilor ”*.

Urmare efectuării operațiunii de reevaluare din luna decembrie 2007, plusul de valoare care a fost inregistrat in luna decembrie 2007 în creditul contului 105 *”Rezerve din reevaluare*, este in suma de .X. lei, respectiv .X. lei pentru terenuri și .X. lei pentru constructii, conform notei de contabilitate nr..X./31.12.2007.

Valorile de inventar actualizate în sumă de .X. lei pentru cladiri, respectiv .X. lei pentru terenuri, au fost declarate de catre S.C. .X. S.A. la Serviciul Impozite și Taxe din cadrul Primăriei municipiului .X..

Din datele inscrise in rapoartele de evaluare a imobilizarilor corporale de natura imobiliara apartinand contesattarei intocmite de catre SC .X. SRL pentru perioada 2004-2007 s-a constatat faptul ca la stabilirea valorilor actualizate ale imobilelor au fost avute in vedere informatiile de pe piata imobiliara și pretul de tranzactionare al acestora.

Rezulta astfel, aferent reevaluarilor efectuate in perioada 31.12.2003-31.12.2007 plusuri din reevaluare in suma de .X. lei, astfel:

pentru anul 2003, suma de .X. lei,
pentru anul 2004, suma de .X. lei,
pentru anul 2006, suma de .X. lei,
pentru anul 2007, suma de .X. lei.

Urmare verificării situațiilor financiare anuale intocmite de catre S.C. .X. S.A. pentru perioada 2004 - 2007, jurnalelor de vanzari, fisei contului 758.3 *„Venituri din vanzarea activelor”* inscrise in balantele de verificare s-a constatat faptul ca operatorul economic a vândut catre diversi clienti, parte din imobilizarile corporale reevaluate în datele de 31.12.2003, 31.12.2004 și 31.12.2006.

Astfel, au fost constatate in perioada iulie 2004 – 31.12.2007, vanzari de mijloace fixe in suma de .X. lei și TVA in suma de .X. lei, care includ imobilizari

corporale reevaluate anterior in perioada anilor 2003-2006 (terenuri si constructii) si echipamente tehnologice, care nu au facut obiectul reevaluarilor in aceasta perioada de timp :

pentru perioada iulie-decembrie 2004, suma de	.X. lei,
pentru anul 2005, suma de	.X. lei,
pentru anul 2006, suma de	.X. lei,
pentru anul 2007, suma de	.X. lei.

Aferent operatiunilor de vânzare mijloace fixe, mentionate anterior S.C. .X. S.A. a colectat TVA în suma de .X. lei, astfel :

- pentru perioada iulie-decembrie **2004**, suma de .X. lei ;
- pentru anul **2005** operatorul economic a aplicat masurile de simplificare prevazute de art.160.1 alin.2 lit. b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la vânzarea de terenuri si cladiri.
- pentru anul **2006** suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata, aferenta vanzarilor de echipamente tehnologice, precum transformatoare, separatoare etc, existente in cladiri, post trafo.
- pentru anul **2007**, operatorul economic a aplicat măsurile de simplificare prevazute de art.160.1 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la vanzarea de terenuri.

Din verificarea notelor de contabilitate s-a constatat faptul ca iesirea din gestiunea S.C. .X. S.A. a imobiliarilor corporale reevaluate in datele de 31.12.2003, 31.12.2004 si 31.12.2006, cu ocazia efectuarii operatiunilor de vanzare de mijloace fixe a fost inregistrata în contabilitatea operatorului economic, astfel :

- pentru constructii prin creditul contului 212 „*Constructii*” în corespondenta cu debitul conturilor 281.2 „*Amortizarea imobiliarilor corporale*” și 658.3 „*Cheltuieli de exploatare privind activele cedate*”;
- pentru terenuri prin creditul contului 211 „*Terenuri*” în corespondenta cu debitul contului 658.3 „*Cheltuieli de exploatare privind activele cedate*”.

Față de această situație, în care la vânzarea imobiliarilor corporale reevaluate contestatara a scazut valoarea de inregistrare in contabilitate a mijloacelor fixe pe seama amortizarii calculate pana la data vanzarii acestora, precum și pe seama cheltuielilor de exploatare privind activele cedate în cazul constructiilor, respectiv pe seama cheltuielilor de exploatare privind activele cedate, in cazul terenurilor, s-a constatat că :

- pentru terenurile reevaluate in lunile decembrie 2003 si decembrie 2006, care au fost vandute in perioada 2004-2007, sunt aplicabile, referitor la modul de

deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor reprezentand valoarea ramasa, cu ocazia scoaterii din evidență a imobilelor, prevederile art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si cele ale pct. 71⁵ din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004,

- pentru terenurile reevaluate in luna decembrie 2003, care au fost vandute in perioada 2004-2006, art.24, alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct. 71⁵ din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004,

- pentru terenul in suprafata de 160 mp., reevaluat în lunile decembrie 2003 și decembrie 2006, care a fost vandut in anul 2007 catre S.C. Lancer Investment S.R.L. .X., in baza facturii fiscale nr. .X./16.05.2007, pct. 71⁵ din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

- pentru constructiile reevaluate in luna decembrie 2004 care au fost vandute in perioada 2005-2006, sunt aplicabile, referitor la modul de deducere la calculul profitului impozabil, a cheltuielilor reprezentand valoarea ramasa neamortizată, cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, prevederile art.24, alin.15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si cele ale pct. 71⁵ din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, ale caror citate au fost redete anterior.

Din analiza continutului actelor normative mentionate anterior s-a constatat faptul ca, in valoarea fiscala a mijloacelor fixe amortizabile, nu sunt incluse si plusurile din reevaluare, inregistrate in debitul contului 212 "Constructii ", prin creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare".

Totodată, în perioada anilor 2005-2006, S.C. .X. S.A. a efectuat vânzări de mijloace fixe amortizabile (constructii), in suma de .X. lei, care au fost reevaluate anterior, respectiv in luna decembrie 2004, prin cresterea valorii de inregistrare in contabilitate, astfel :

- pentru anul 2005, suma de .X. lei,
- pentru anul 2006, suma de .X. lei.

Aferent acestor operatiuni de vanzare mijloace fixe, S.C. .X. S.A. a aplicat masurile de simplificare prevazute de art.160 ¹ alin. 2 lit b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la vanzarea de cladiri.

Așa cum rezultă din datele prezentate in anexa nr.21, ieșirea din gestiunea S.C. .X. S.A. a mijloacelor fixe amortizabile vandute, respectiv constructii a fost inregistrata in contabilitatea operatorului economic, prin

creditul contului 212 „*Construcții*”, in corespondenta cu debitul contului 281.2 „*Amortizarea imobilizarilor corporale*” și contului 658.3 „*Cheltuieli de exploatare privind activele cedate*”.

S-a constatat că în perioada ianuarie 2005-31.12.2006 a fost inregistrata in contul 658.3 „*Cheltuieli de exploatare privind activele cedate*”, valoare neamortizată, aferenta mijloacelor fixe scoase din evidenta, in suma de .X. lei, astfel :

pentru anul 2005 suma de	.X. lei,
pentru anul 2006 suma de	.X. lei.

Astfel, în totalul sumei de .X. lei la data vânzării mijloacelor fixe amortizabile erau inregistrate plusuri de valoare rezultate din reevaluarea efectuată în luna decembrie 2004 care nu au fost supuse calculului amortizării în suma de .X. lei, astfel:

pentru anul 2005 suma de	.X. lei,
pentru anul 2006 suma de	.X. lei.

S-a mai constatat că, plusurile de valoare ale mijloacelor fixe amortizabile, constructii, înregistrate la data de 31.12.2004 in contabilitatea .X. in creditul contului 105 „*Rezerve din reevaluare*”, in corespondenta cu debitul contului 212 „*Construcții*” au fost supuse calculului amortizării de către operatorul economic, în perioada ianuarie 2005 și până la momentul vânzării, respectiv pe perioada existenței activelor în patrimoniul .X., prin intocmirea articolului contabil 681.1 = 281, in sa aceasta a fost considerata nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil (cont 681.1 „*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor*” si cont 281 “*Amortizari privind imobilizarile corporale*”).

In acest sens, organele de inspecție fiscală au reținut că potrivit declarațiilor privind impozitul pe profit întocmite pentru anii 2005 și 2006, inregistrate la DGAMC sub nr..X./16.05.2006, respectiv nr. .X./13.04.2007 s-au constatat diferențe între amortizarea contabilă și cea fiscală, astfel :

- pentru perioada anului 2005, amortizarea fiscala dedusa la calculul profitului impozabil este in suma de .X. lei iar cea contabila, considerata nedeductibila fiscal, este in suma de .X. lei.

Din modul de calcul al amortizării contabile s-a constatat ca diferenta in suma de .X. lei reprezentand amortizare aferenta plusului de valoare, rezultat in urma reevaluării de la data de 31.12.2004, a fost considerată nedeductibilă fiscal.

Totodată, la data de 30.11.2003, inainte de reevaluarea terenurilor efectuata prin Raportul de evaluare intocmit de catre SC .X. SRL, in luna

decembrie 2003, soldul contului 105 „*Rezerve din reevaluare*” menționa valoarea zero, deci rezervele rezultate din reevaluarea efectuată la data de 31.12.1998, au fost utilizate pentru majorarea capitalului social al .X., operațiune efectuată în luna august 1999, pentru suma de .X. lei,
- pentru perioada anului 2006, amortizarea fiscală dedusă la calculul profitului impozabil este în suma de .X. lei iar cea contabilă, considerată nedeductibilă fiscal, este în suma de .X. lei .

Din modul de calcul al amortizării contabile s-a constatat că diferența în suma de .X. lei reprezentând amortizarea aferentă plusului de valoare, rezultat în urma reevaluării de la data de 31.12.2004, a fost considerată nedeductibilă fiscal.

Surplusurile din reevaluare, aferente mijloacelor fixe vândute, supuse calculului amortizării, prin întocmirea articolului contabil 681.1 = 281, au fost transferate în perioada anului 2005, la momentul efectuării calculului amortizării, în rezultatul reportat, prin întocmirea articolului contabil 105.8 = 117.5, precum și în contul 106.5 „*Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*”, în perioada anului 2006, fapt demonstrat spre exemplificare de către notele de contabilitate nr..X./31.03.2005 și nr. .X./31.05.2005 și anexele acestora, prezentate în anexa nr.24, respectiv în cont 681.1 „*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*”, cont 281 „*Amortizări privind imobilizările corporale*”, cont 105.8 „*Rezerve din reevaluare dispuse prin acte normative*”, cont 117.5 „*Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*”.

Toate acestea demonstrează faptul că, la momentul vânzării mijloacelor fixe amortizabile, erau înregistrate în contabilitatea .X. în creditul contului 105 „*Rezerve din reevaluare*”, plusuri din reevaluare aferente acestor imobilizări corporale, în suma totală de .X. lei, care nu au fost supuse calculului amortizării, până la acea dată, astfel :

pentru anul 2005 suma de .X. lei,

pentru anul 2006 suma de .X. lei.

Plusurile din reevaluare în suma de .X. lei, la data vânzării mijloacelor fixe amortizabile, pe de o parte, au fost înregistrate pe cheltuieli (prin articol contabil 658.3 = 212) iar pe de altă parte, au fost transferate în creditul contului 117.5, pentru perioada anului 2005, respectiv a contului 106.5, pentru perioada anului 2006 (prin articole contabile 105 = 117.5 sau 105 =106.5, unde cont 658.3 „*Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital*”, cont 212 „*Construcții*”, cont 117.5 „*Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din*

rezerve din reevaluare”, cont 105” Rezerve din reevaluare” si cont 106.5 „Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare”).

Din verificarea declaratiilor privind impozitul pe profit, precum si a registrului de evidență fiscală întocmite pentru perioada ianuarie 2005-31.12.2006, s-a constatat faptul ca S.C. X S.A a considerat suma de .X. lei ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil.

Ca urmare s-a constatat că pentru suma de .X. lei reprezentand plusuri din reevaluarea imobilizarilor corporale amortizabile, constructii, efectuata la data de 31.12.2004, existente in soldul contului 212 “Constructii”, la data vanzarii mijloacelor fixe, inregistrate pe cheltuieli in contul 658.3 si deduse la calculul profitului impozabil la momentul scoaterii din evidenta a activelor (prin articol contabil 658.3 = 212) sunt aplicabile pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006 prevederile art. 24, alin. 15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.71⁵ din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 și art.4 din HG nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, motiv pentru care s-a calculat un profit impozabil aferent perioadei 2005-2006, in suma de .X. lei structurat astfel:

 pentru anul 2005 suma de .X. lei,
 pentru anul 2006 suma de .X. lei.

1.B.4) Referitor la totalul vânzărilor de imobilizări corporale reevaluate, în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei s-a constatat că acestea cuprind și un număr de patru facturi fiscale, emise de contestatară către urmatorii clienti, în perioada martie-aprilie 2005 :

- factura fiscala nr..X./31.03.2005, in valoare de .X. lei, emisa catre S.C. X S.R.L-.X., CUI .X.;

- factura fiscala nr..X./28.04.2005, in valoare de .X. lei, emisa catre S.C. X S.R.L-.X., CUI .X.;

- factura fiscala nr..X./28.04.2005, in valoare de .X. lei, emisa catre S.C. .X. Com S.R.L-.X., CUI .X.;

- factura fiscala nr..X./11.04.2005, in valoare de .X. lei, emisa către S.C. .X. S.R.L-.X..

Totalul veniturilor aferente celor patru facturi fiscale este de .X. lei.

La baza derularii operatiunilor economice reprezentand vanzari de imobilizari corporale catre clienti, terenuri si constructii au stat si contractele de vanzare-cumparare de bunuri imobile, autentificate la urmatoarele birouri notariale:

- pentru factura fiscala nr..X./31.03.2005, emisa catre X SRL-.X., a fost intocmit contractul de vanzare-cumparare a unui imobil, autentificat la BNP-X, sub nr. X/29.03.2005 pentru atelier debitare, hala cadru beton armat, cladire depozite, cladire remiză.

Conform actului aditional nr.X/22.04.2005 la contractul de vanzare-cumparare mentionat anterior, valoarea constructiilor este în suma de X lei, iar valoarea terenului in suprafata de .X. mp. situat în Tâgoviște, str. .X. nr.14, este in suma de X lei.

- pentru factura fiscala nr. .X./28.04.2005, emisa catre S.C. X S.R.L-.X., a fost intocmit contractul de vanzare-cumparare a unui imobil, autentificat la BNP-X sub nr.X/27.04.2005 pentru grajd din zidarie, cladire administrativa, drum intern din pietris, put apa din beton.

Conform contractului de vanzare-cumparare mentionat anterior, valoarea constructiilor este in suma de X lei , iar valoarea terenului in suprafata de X mp, situat în .X. , str. .X. nr. 20, este in suma de X lei.

-pentru factura fiscala nr..X./28.04.2005, emisă către S.C .X. S.R.L. din X a fost intocmit contractul de vanzare-cumparare, autentificat la BNP-X, sub nr. X/28.04.2005, pentru atelier reparatii electrice, magazie materiale, depozit motorina 20 .

Conform documentelor mentionate anterior, valoarea constructiilor este in suma de X lei, iar valoarea terenului in suprafata de .X. mp, situat in Tâgoviște, str. Loc.X, este in suma de X lei.

- pentru factura fiscala nr. .X./11.04.2005, emisa catre SC .X. SRL din .X., a fost intocmit contractul de vanzare-cumparare, autentificat la BNP-X, sub nr.X/08.04.2005.

Conform contractului de vanzare-cumparare mentionat anterior, valoarea imobilului reprezentand etajul II din constructia Baie Comunala în suprafata de 766 mp, este in suma de .X. lei.

S-a constatat că aferent operatiunilor economice mentionate de cele patru facturi fiscale, .X. a aplicat la vanzarea imobilelor masurile de simplificare, prevazute de art.160 alin. 2 lit. b și c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, a fost constatat faptul ca, .X. a calculat aferent acestor operatiuni economice, impozit pe profit in cota de 10 %, respectiv suma de .X. lei asupra câștigului fiscal rezultat din cedarea activelor, în baza prevederilor art.33 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Din analiza modului de calcul al castigului fiscal rezultat din cedarea activelor, înscris în registrul de evidență fiscală pentru anul 2005, s-a constatat faptul ca S.C. .X. S.A. a sczut din totalul veniturilor in suma de .X. lei valoarea fiscala a imobilizarilor corporale de .X. lei, precum si alte cheltuieli efectuate de catre operatorul economic, in scopul vanzarii acestor active, in suma de .X. lei, respectiv taxe notariale, rezultand un câștig fiscal în suma de .X. lei.

Conform situatiilor prezentate in anexa nr.30 la Raportul de inspectie fiscală s-a constatat faptul ca în totalul sumei de .X. lei reprezentand valoare fiscală a imobilizărilor corporale tranzactionate, la terenuri, se regasesc și plusuri din reevaluare.

Astfel, pentru terenul in suprafata de .X. mp, care face obiectul facturii fiscale nr. .X./28.04.2005, emisa catre S.C. .X. S.R.L. din Târgoviste, așa cum se poate constata și din datele prezentate in documentul *"Recapitulatie evaluare terenuri la valoarea de piata conform H.G. nr.1553/2003 pe baza raportului de evaluare întocmit de S.C. .X. S.R.L. .X."* plusul din reevaluarea efectuată la data de 31.12.2003, este în sumă de .X. lei.

La data de 31.03.2005, terenul în suprafața de .X. mp. era înregistrat în contabilitatea contestatarei la valoarea de X lei.

Diminuarea valorii castigului rezultat din vanzarea de proprietati imobiliare, cu consecinta diminuarii valorii impozitului pe profit care trebuie achitat la bugetul de stat, prin includerea in valoarea fiscala a imobilizarilor corporale tranzactionate, a plusurilor de valoare, rezultate din reevaluarea efectuata la data de 31.12.2003, se constata si pentru terenul in suprafata de .X. mp., care face obiectul facturii fiscale nr..X./31.03.2005, in valoare de .X. lei emisă către S.C. X S.R.L. din .X..

Pentru acest imobil, surplusul din reevaluarea efectuată la data de 31.12.2003, este in suma de .X. lei dintr-un total valoare de înregistrare în contabilitate a acestuia, în sumă de X lei.

Fata de aceasta situație, organele de inspectie fiscală au constatat faptul ca modul de calcul al valorii fiscale, determinata de catre contestatară, nu respectă cerințele impuse de prevederile art. 33 alin.7 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Motivul pentru care operatorul economic nu a respectat cerintele impuse de prevederile art.33 alin.7 lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, consta in faptul ca, actul normativ amintit, menționează faptul că, la determinarea castigurilor rezultate din vanzarea-cesionarea proprietatilor imobiliare situate în România :*"valoarea fiscală a acestora, este reprezentata*

de costul de cumparare, construire sau imbunatatire a proprietatii, redus cu amortizarea fiscală, aferentă unei astfel de proprietăți ”.

Astfel, s-a constatat din cele prezentate anterior faptul că în modul de determinare a valorii fiscale aferentă terenurilor în suprafață de .X. mp. și .X. mp., nu sunt cuprinse plusurile din reevaluare in suma de .X. lei (.X. lei + .X.) pe care asa cum s-a menționat anterior, contestatara le-a inclus.

Menționam faptul ca plusul din reevaluare in suma de .X. lei, a fost inregistrat in contul 658.3, prin intocmirea articolului contabil 658.3 = 211 si dedus la calculul profitului impozabil de catre S.C. .X. S.A (respectiv cont 658.3 *“Cheltuieli privind activele cedate si alte operatiuni de capital”* și cont 211 *“Terenuri ”*).

Prin includerea în calculul valorii fiscale a terenurilor în suprafață de .X. mp, respectiv .X. mp, a plusurilor din reevaluarea efectuata la data de 31.12.2003, in suma de .X. lei, respectiv .X. lei, cu consecința diminuarii câștigurilor rezultate din vânzare, S.C. .X. S.A. nu a calculat și virat la bugetul de stat impozit pe profit, in suma de .X. lei, astfel :

$$.X. + .X. = .X. \text{ lei ;}$$

$$.X. \times 10 \% = .X. \text{ lei,}$$

prin încălcarea prevederilor art. 33 alin.2 alin.4 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.97 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

În concluzie, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor actelor normative mentionate anterior au constatat un impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei aferent anului 2005, aferente includerii in valoarea fiscală a terenurilor in suprafata de .X. mp. și .X. mp. a plusurilor din reevaluare.

1.C.1) Din verificarea efectuata de catre organele de inspectie fiscala asupra documentelor justificative și de evidența contabilă ale S.C. .X. S.A. a fost constatat faptul ca operatorul economic a acordat tichete de masa salariatilor, in perioada iulie - decembrie 2005, in baza contractului colectiv de munca pe unitate, în suma de .X. lei, in conditiile in care in aceasta perioada de timp a înregistrat obligații bugetare restante.

Astfel, conform, datelor din evidența contabilă, raportate la organele fiscale s-a constatat :

- referitor la taxa pe valoarea adaugată, că începand cu luna aprilie 2005 și pana in luna iulie 2006 s-au inregistrat obligatii bugetare restante la aceasta sursă, conform datelor din *“Situția privind TVA de plată pentru perioada august 2004 - august 2010”*, anexa nr.86,

- referitor la contribuția de asigurari sociale datorată de angajator, că începând cu luna aprilie 2005 și până în luna decembrie 2006 inclusiv, contestatara a înregistrat obligații bugetare restante la aceasta sursa, conform datelor din anexa nr.41.

S-a constatat că darea în folosință a tichetelor de masă, a fost înregistrată în contabilitatea proprie prin articolul contabil :642 "*Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților*" = 532 "*Alte valori*".

Din analiza registrului de evidență fiscală al S.C. .X. S.A s-a constatat faptul ca operatorul economic a considerat ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile în suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, acordarea tichetelor de masă către salariați, pentru suma de .X. în perioada iulie - decembrie 2005, în condițiile în care în acest interval de timp contestatara a înregistrat obligații bugetare restante a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art.15 alin.2 din O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar.

Reprezentanții S.C. .X. S.A menționează în răspunsul dat la întrebarea nr.4 a notei explicative nr.X/07.03.2012 privitor la motivul acordării către salariați a tichetelor de masă, în situația în care operatorul economic supus verificării a înregistrat obligații bugetare restante, faptul că fiind o societate cu capital privat, nu intra sub incidența prevederilor O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prevederile art.15 alin.2 din O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar, nu se referă doar la agenții economici care sunt definiți la art.1 din acest act normativ, ci la toți angajatorii, respectiv la toate persoanele fizice sau juridice care angajează forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, potrivit prevederilor art.14 alin.1 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.15 alin. 2 din O.U.G. nr. 79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar au constatat un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei aferent anului 2005.

1.C.2) Aceeași situație cauzată de obligațiile restante la contribuția de asigurări sociale de sănătate și TVA s-a înregistrat și la nivelul anului 2006.

S-a constatat că darea în folosință a tichetelor de masă, a fost înregistrată în contabilitatea proprie prin întocmirea articolului contabil :642 "Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților" = 532 "Alte valori".

Din analiza registrului de evidență fiscală al .X., a fost constatat faptul că operatorul economic a considerat ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile în suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, acordarea tichetelor de masă către salariați, pentru suma de X în perioada ianuarie - decembrie 2006, în condițiile în care în acest interval de timp contestatara a înregistrat obligații bugetare restante a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art.15 alin.2 din O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.15 alin. 2 din O.U.G. nr. 79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar, au constatat un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei aferent anului 2006.

1.D. Din verificarea evidenței contabile s-a constatat că societatea a stornat dobânzi și penalități de întârziere în sumă de X lei aferente unor acte adiționale la contractele încheiate cu diverși parteneri externi (X, .X.Olanda, X LTD Rusia, .X.X Armenia).

S-a constatat că societatea a considerat nedeductibile fiscal, cheltuielile cu dobânzi și penalități în sumă de X lei aferente unor contracte încheiate în perioada 2003-2004, iar cheltuielile în sumă de X lei (X lei - X lei) pentru aceeași perioadă au fost considerate deductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deși pierderea fiscală de recuperat la nivelul anului 2004 a fost diminuată la luna decembrie 2005 cu suma de X lei, totuși prin declarația privind impozitul pe profit întocmită pe anul 2005 cod 101, nu a fost înscrisă diminuarea valorii acesteia.

Astfel, prin declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2004, S.C. .X. S.A a înscris la rândul 39 reprezentând "Pierdere fiscală de recuperat în anii următori" suma de X lei care este identică cu suma înscrisă la rubrica 38 reprezentând "Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți" din declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2005.

Prin răspunsul dat la întrebarea nr.3 a notei explicative nr.X/07.03.2012, reprezentanții societății au precizat că "potrivit actelor adiționale încheiate în

decembrie 2005 la contractele de împrumuturi,...s-a considerat că ele își produc efectul începând cu decembrie 2005, respectiv luna încheierii actelor adiționale”, recunoscând în acest mod, obligația legală de a diminua pierderea fiscală cu suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat pentru suma de X lei prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Deoarece, contestatara a înregistrat doar în contabilitate în contul 117.4 “Rezultatul reportat” la luna decembrie 2005, diminuarea pierderii contabile cu suma de X lei, fără a proceda la întocmirea și depunerea la organul fiscal teritorial a declarației rectificative prin care să înscrie diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei, organele de inspecție fiscală au constatat un profit imposibil în sumă de X lei, în baza prevederilor legale susmenționate.

1.E Referitor la prestările de servicii din documentele justificative ale S.C. .X. S.A. s-a constatat faptul că în perioada iulie 2004-31.12.2009, în contabilitatea operatorului economic au fost înregistrate diverse prestații de servicii, prin întocmirea următoarelor articole contabile :

622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile " = 462 "Creditori diverși"

622 = 401 "Furnizori", pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice realitatea prestării acestora, precum și necesitatea lor, în scopul desfășurării activității economice a agentului economic verificat.

Organele de inspecție fiscală au constatat în acest sens, ca fiind înregistrate prestații de servicii, de către următorii prestatori :

- .X.-Cipru,
- .X. SA-Panama,
- .X. Limited-.X.,
- .X.-SUA,
- persoana fizica .X..

1.E.1) Referitor la serviciile menționate a fi prestate de către persoana fizică .X. s-a constatat că în baza convenției nr..X./19.05.2007, încheiată între S.C. .X. S.R.L (in calitate de cedent) și S.C. .X. S.A. (in calitate de cesionar) a fost cesionat către S.C. .X. S.A, contractul (acordul de agent) nr..X./15.08.2005 încheiat între S.C. .X. S.R.L (in calitate de client) și dl. .X. (in calitate de agent).

Potrivit acordului de agent nr..X./15.08.2005, S.C. .X. S.R.L. a imputernicit pe agent sa efectueze urmatoarele activitati :

- sa identifice, negocieze si intermedieze încheierea de contracte pe teritoriul Braziliei, avand ca obiect vanzarea produselor puse la dispozitie de catre S.C. .X. S.R.L.;
- sa reprezinte interesele comerciale ale S.C. .X. S.R.L. in limitele acordului, extinzând afacerile acestuia și sporindu-i buna reputație.

In vederea realizarii obiectului acordului de agent, dl. .X. se obliga, ca la cererea S.C. .X. S.R.L, să remita acestuia copii după comenzi, cereri de ofertă, informatii și înscrisuri privind credibilitatea terților.

Părțile au mai stabilit in pricipal, realizarea urmatoarelor activități :

- efectuarea periodică de studii de piață, participarea la manifestari comerciale pentru promovarea produselor clientului, identificarea oricaror cereri de oferta sau de participare la licitatii, precum si mijlocirea pe cat posibil a incheierii de noi contracte in numele clientului;
- informarea clientului privind activitatea sa cu beneficiarul si prezentarea in timp util a tuturor informatiilor, referitoare la conditiile tehnice si comerciale necesare executarii acordului;
- acordarea de consultanță că tre S.C. .X. S.R.L în probleme legate de aplicarea legilor, normelor si instructiunilor in vigoare in Brazilia, iar daca este necesar sa informeze clientul despre necesitatea contractarii de asistenta juridica de specialitate;
- acordarea de sprijin in obtinerea vizei si organizarea serviciilor de service, inclusiv hotel masina, reprezentantilor principalului trimisi pentru efectuarea analizei cu beneficiarul a contractelor care sunt planificate pentru semnare și executie.

Comisionul stabilit a fi platit de către S.C. .X. S.R.L catre dl. .X., conform acordului de agent nr..X./15.08.2005 este in suma de 5 % din valoarea fiecarui contract incheiat pentru client, plata fiind efectuata in termen de cel mult 15 zile de la incasarea valorii acestuia.

Aferent convenției nr..X./19.05.2007 privind cesiunea contractului nr. .X./15.08.2005, S.C. .X. S.A. a înregistrat în perioada iunie 2007-31.12.2007, prin intocmirea articolului contabil 622 "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*" = 462 "*Creditori diverși* ", comision in suma totala de .X. lei, cheltuieli considerate deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că respectivul comision în suma totala de .X. lei a fost inregistrat in contabilitatea S.C. .X. S.A, fara a

avea la baza un document justificativ intocmit in acest sens de catre prestatorul de servicii.

Din totalul in suma de .X. lei, reprezentand comision inregistrat de catre S.C. .X. S.A., a fost constituit impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, în sumă de .X. lei, la momentul platii efectuate prin banca de catre operatorul economic supus verificarii, conform documentului denumit " Fisa contului 462 .X. ".

In vederea demonstrarii realitatii prestarii serviciilor de catre dl. .X., in perioada iunie-decembrie 2007, S.C. .X. S.A. a prezentat organelor de inspectie fiscala mai multe e-mailuri, anexa nr. 44, din conținutul carora se constata a fi comunicate date intre dl. .X. și d-nii X, X, X, X.

E-mailurile transmise de către dl. .X., care nu conțin semnături, stampila etc, din partea prestatorului, fac referire la operatiuni economice derulate intre S.C. .X. S.A și agenti economici precum PX-Brazilia, XX LTDA-Brazilia si X Brazilia.

Au fost prezentate organelor de inspectie fiscala documente, comenzi, facturi, care menționează a fi efectuate de catre S.C. .X. S.A., în perioada iunie 2007-31.12.2007, livrari de utilaj petrolier catre acesti agenti economici, spre exemplificare : comanda nr. X/10.08.2007 în sumă de X euro, inaintată de către .X.-Brazilia.

Potrivit documentului denumit "*Raport de activitate privind contractul de agent .X./15.08.2005*" care mentioneaza ca fiind întocmit de către dl.X, angajat al S.C. .X. S.A., urmare masurilor dispuse de catre organele de inspectie fiscala prin procesele verbale incheiate in datele de 21.02.2011, 02.06.2011, 23.06.2011 si 05.09.2011 s-a constatat faptul ca prin dl. .X., operatorul economic supus verificarii a transmis catre diversi beneficiari, .X.-Brazilia, X-Brazilia si X-Brazilia, pliante cu produsele aflate in fabricatie, cataloage pentru promovarea acestora, oferte tehnico-comerciale.

Astfel, contestatarul nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente intocmite, semnate si stampilate de catre dl. .X., respectiv rapoarte de lucru, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care sa mentioneze efectuarea pentru S.C. .X. S.A a serviciilor contractate cu aceasta.

Urmare masurilor dispuse de catre organele de inspectie fiscala in sarcina .X., Serviciul vanzari externe din cadrul acestui operator economic a transmis nota interna nr X/12.09.2011 din continutul careia se constata faptul ca operatorul economic supus verificarii nu detine rapoarte de activitate intocmite si semnate de catre d-l .X..

Avand in vedere prevederile pct.38, lit. E "Norme privind inregistrarea veniturilor" din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P nr.1040/2004, în relațiile cu persoanele juridice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate atât pe bază de chitanță, bon fiscal, cât și prin bancă, să întocmească factură, iar S.C. .X. S.A. avea obligația să solicite către prestatorul de servicii și să dețină documente justificative, respectiv facturi care sa menționeze prestarea de servicii.

Totodată, conform prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, date in aplicarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003 și lit. A "*Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile*", pct.2 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara si contabila, aprobate prin OMFP nr.1850/2004, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, iar contestatara avea obligatia sa prezinte organelor de inspectie fiscala documente, respectiv rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție, sau orice alte materiale corespunzătoare, care să probeze prestarea efectivă a serviciilor de negociere și intermediere a încheierii de contracte pentru S.C. .X. S.A.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala, în baza prevederilor art.19, alin.(1), art. 21 alin. (4) lit. (f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat aferent anului 2007 un profit impozabil in suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

1.E. 2) Referitor la serviciile mentionate a fi prestate de catre .X. Limited-.X. s-a constatat că în data de 11.09.2008, între S.C. .X. S.A. în calitate de client și .X. Limited-.X., reprezentată de către dl. .X., in calitate de director, a fost incheiat acordul de consultanta nr. .X./X., prin care se stabileste a se presta de catre .X. Limited, servicii precum planificarea, promovarea, incheierea si executarea acordurilor si contractelor de agent pentru vanzari de marfuri si servicii pentru S.C. .X. S.A., catre intreprinderi din sectorul petrolului si gazelor din Banglades, denumit teritoriu, în cursul a 3 ani.

In vederea realizării obiectului contractului, .X. Limited se obliga să efectueze următoarele activități :

- găsirea de firme si contracte pe teritoriu, prin care S.C. .X. S.A. va putea cu succes să îndeplineasca rolul de furnizor de marfuri si servicii pentru Guvernul Banglades și pentru alte întreprinderi interesate ;
- acordarea tuturor informatiilor, necesare pentru indeplinirea conditiilor de licitatie, ceea ce va asigura semnarea si executarea contractelor de catre S.C. .X. S.A. ;
- elaborarea unei serii de conditii avantajoase pentru realizarea contractelor pe termen lung de livrare de mărfuri și servicii ale S.C. .X. S.A. ;
- consultarea S.C. .X. S.A. in probleme legate de aplicarea legilor, normelor și instructiunilor, în vigoare pe teritoriul Banglades.

Astfel, contestatara va plati un comision catre .X. Limited, conform rezultatelor pozitive ale activitatii, concretizate in semnarea, efectuarea de tranzactii si primirea de catre S.C. .X. S.A. de mijloace banesti pe baza contractelor de livrare marfuri si servicii in Banglades, semnate prin intermediul firmelor si companiilor, recomandate de .X. Limited.

Marimea comisionului .X. Limited se va stabili prin addendumuri separate la prezentul acord.

In baza documentului denumit "Hotarare scrisa a directorului unic" dataata 26.05.2009, este imputernicit dl. X X, cetatean rus, sa reprezinte compania (.X. Limited) si sa efectueze tranzactii in numele acesteia, pana la data de 26.08.2011.

Aferent acordului de consultanta nr..X./X./11.09.2008, .X. Limited a emis catre .X. factura invoice nr.X/16.10.2009, in suma totala de X lei, respectiv X USD, reprezentand conform celor inscrise pe aceasta, comision calculat pentru contractul de vanzare bunuri, incheiat intre S.C. .X. SA și .X.- Banglades.

Factura invoice nr.X/16.10.2009 a fost înregistrată din punct de vedere al taxei pe valoarea adugata, în jurnalul de cumparari al lunii octombrie 2009, ca reprezentând achiziții de bunuri din țară și din import scutite.

Au fost incalcate astfel de catre S.C. .X. S.A. prevederile art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit cărora, contestatara avea obligatia sa inregistreze aceste facturi invoice in decontul de TVA, atât ca taxa colectata, cât și ca taxa deductibila.

Din totalul in suma de X lei, reprezentand comision facturat catre S.C. .X. S.A, a fost constituit impozit pe veniturile obtinute din Romania de

nerezidenti, n sumă de X lei, la momentul plății efectuate prin banca de catre operatorul economic supus verificării, conform documentului denumit Fisa contului 401 "Furnizori" .X. Limited.

A mai fost prezentat organelor de inspectie fiscala, aferent facturii invoice nr.X/16.10.2009 suplimentul nr.1 la acordul de consultanta nr. .X./X./11.09.2008, care stabileste marimea comisionului convenit firmei .X. Limited, respectiv X USD, calculat pentru vanzarea de catre contestatară de piese de schimb pentru instalația P 80 în sumă de .X.. USD.

Conform facturii invoice nr. X/06.07.2009, se constata faptul ca .X. a livrat catre Bangladesh X \$ X CO LTD (.X.), piese de schimb în sumă de .X USD, in baza comenzii nr. X/02.03.2009 înaintată de către acest client.

Referitor la demonstrarea realitatii prestarii serviciilor de catre .X. Limited, precizam faptul ca au fost prezentate organelor de inspectie fiscala, urmare solicitarilor repetate efectuate de catre acestea prin procesele verbale încheiate în datele de 21.02.2011, 02.06.2011, 23.06.2011 si 05.09.2011, mai multe e-mailuri care mentioneaza ca data de transmitere a acestora, perioada anului 2005.

E-mailurile prezentate, nu sunt semnate, ștampilate de catre prestator și mentionează ca fiind transmise date privitoare la operatiuni economice derulate în anul 2005, intre S.C. .X. S.R.L și .X.-Banglades (de exemplu, e-mailurile din data de 08.09.2005, 28.09.2005, 23.09.2005).

In acest sens, important de precizat este faptul ca, urmare comenzii nr. X/02.10.2005, inaintata de catre .X.-Banglades catre S.C. .X. S.R.L, în suma de X USD, în anul 2006, S.C. .X. S.R.L în calitate de comisionar a livrat catre .X.-Banglades un motor diesel, un convertizor, precum și alte echipamente și piese de schimb pentru instalația romaneasca P-80, in baza facturii invoice nr. X/23.03.2006.

Conform actului aditional nr.X/14.10.2005, la contractul de comision nr.X/13.09.2002, încheiat intre .X.-Banglades in calitate de cumparator, S.C. .X. S.R.L în calitate de comisionar si S.C. .X. S.A in calitate de furnizor, care a stat la baza emiterii de catre S.C. .X. S.R.L a facturii invoice nr.X/23.03.2006, s-a constatat faptul ca serviciile reprezentând comision agent, sunt achitate către prestator, de catre S.C. .X. S.R.L.

Rezultă din cele mai sus prezentate faptul ca e-mailurile în cauza, care mentioneaza ca perioada anul 2005, nu pot sa justifice prestari de servicii în anul 2009 si nu au nici legatura, cu operatiunile economice derulate intre S.C. .X. S.A si .X.-Banglades, ele făcând trimitere la operațiuni economice derulate intre SC .X. SRL și .X.-Banglades.

Totodată, conform actului aditional nr.X/14.10.2005, prestatiile de servicii reprezentand comision agent in anul 2005, trebuiesc achitate de catre S.C. .X. S.R.L., ceea ce face ca S.C. .X. S.A. să nu fie obligată la plata unor asemenea prestații, în aceasta perioada de timp.

De asemenea, tot referitor la demonstrarea realității prestării serviciilor de catre .X. Limited, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că nu au fost prezentate de către contestatară, documente întocmite, semnate și stampilate de catre .X. Limited, respectiv rapoarte de lucru, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare și nici vreun alt document, care să menționeze prestarea efectivă a serviciilor, pentru anul 2009.

De exemplu, nu a fost demonstrat modul în care au fost prestate servicii, reprezentand identificare client .X. și acordare sprijin, în vederea încheierii de contracte cu acesta, în condițiile în care, plata comisionului către prestator, este conditionată de sumele încasate de catre S.C .X. S.A, din vânzările de utilaj petrolier și piese de schimb către .X., în baza contractelor încheiate cu acesta, urmare recomandrilor efectuate de catre .X. Limited.

În fapt, .X.-Banglades nu reprezintă pentru S.C .X. S.A un client nou, care să necesite să fie identificat în anul 2009 prin .X. Limited, deoarece în anul 2005, între operatorul economic supus verificării, pe de o parte și S.C. .X. S.R.L, .X.-Banglades, pe de alta parte, au fost derulate operațiuni economice, reprezentând vânzări de echipamente și piese de schimb.

S-a mai constatat că nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală nici documente (comenzi, contracte comerciale), însușite de catre .X., care să menționeze ca .X. Limited, ar fi prestat vreun anumit serviciu pentru contestatară în vederea facilitării încheierii tranzacției dintre S.C. .X. S.A și .X..

Urmare măsurilor dispuse de catre organele de inspecție fiscală în sarcina contestatarei a fost prezentat documentul denumit "Raport de activitate privind contractul de consultanță .X./X./11.09.2008" care menționează ca fiind întocmit de catre dl. .X., angajat al S.C. .X. S.A și din conținutul caruia se constată faptul că prin .X. Limited, operatorul economic supus verificării a transmis către diversi beneficiari, pliante cu produsele aflate în fabricație, cataloage pentru promovarea acestora, oferte tehnico-comerciale și a primit vizita mai multor firme în interes de produsele contestatarei.

De asemenea, tot urmare măsurilor dispuse de catre organele de inspecție fiscală în sarcina .X., Serviciul vânzări externe din cadrul acestui operator economic a transmis nota internă nr.X/15.12.2011 din conținutul careia se constată faptul că S.C. .X. S.A. nu deține rapoarte de activitate întocmite și semnate de către .X. Limited.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. nu a demonstrat prin prezentarea de documente justificative, faptul ca serviciile care au fost facturate de .X. Limited, au fost prestate in mod efectiv de catre furnizor.

Potrivit prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, date in aplicarea prevederilor art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr. 571/2003 și lit. A "Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile", pct.2 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara si contabila, aprobate prin O.M.F.P nr.3512/2008, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, iar contestatara avea obligatia să prezinte organelor de inspectie fiscala documente, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare, care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor de catre .X. Limited si care, sa furnizeze toate informatiile necesare, referitoare la conținutul operațiunii economico-financiare, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, prevazute de normele legale in vigoare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.19, alin.(1), art. 21 alin. (4) lit. (f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat aferent anului 2009 un profit impozabil in suma de .X. lei (X lei - X lei).

1.E. 3) Referitor la serviciile mentionate a fi prestate de catre .X. SA-Panama s-a constatat că la data de 01.07.2008, intre S.C. .X. S.A. in calitate de client și .X. SA-Panama, în calitate de beneficiar a fost incheiat contractul de agent nr.X-2/08, care are ca obiect semnarea si executarea de contracte de executie si vanzare de instalatii complete de foraj, ansamble si subansamble separate pentru acestea, scule de foraj si piese de schimb.

In acest scop, agentul va efectua în interesul S.C. .X. S.A, căutarea de parteneri potentiali, organizarea si pregatirea intalnirilor si discutiilor, analizarea si pregatirea pentru semnare a mesajelor, cererilor, acordurilor, protocoalelor și altor documente necesare și va reprezenta interesele contestatarei, în toate instantele și institutiile in etapa de pregatire a contractelor si va informa clientul cu privire la toate situatiile cunoscute lui,

care pot influența hotărârile luate de către acesta și cu privire la încheierea unui acord sau contract.

Contractul de agent nr. X-2/08 din data de 01.07.2008, este valabil până la data de 30.06.2009 și intră în vigoare la data semnării lui, iar pentru serviciile efectuate de către agent, S.C. .X. S.A se obligă să-i plătească acestuia un comision, pentru fiecare contract intrat în vigoare.

Comisionul se stabilește în procente, calculate asupra valorii contractului intrat în vigoare și reprezintă :

- 6 %, în cazul unui contract în valoare de peste 4 milioane euro;
- 7 %, în cazul unui contract în valoare de până la 4 milioane euro;
- 8 %, în cazul unui contract în valoare de până la 2 milioane euro.

Din conținutul contractului de agent nr.507-2/08 din data de 01.07.2008, s-a constatat că agentul va încasa comisionul în decurs de 5 zile bancare după primirea plății de către S.C. .X. S.A.

Aferent contractului de agent nr. X-2/08 din data de 01.07.2008, .X. SA-Panama a emis către S.C. .X. S.A un număr de cinci facturi invoice în valoare de X lei, respectiv X euro.

Facturile invoice în sumă totală de X lei au fost înregistrate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în jurnalele de cumpărări ale lunilor august 2008-aprilie 2009, ca reprezentând achiziții de bunuri, din țară și din import scutite, fiind încălcate prevederile art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora S.C. .X. S.A. avea obligația să înregistreze aceste facturi invoice în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Din totalul în suma de X lei, reprezentând comision facturat către S.C. .X. S.A. a fost constituit impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în sumă de X lei, la momentul plății efectuate prin bancă de către contesatră, conform documentului denumit "Fișa contului 401 .X. ".

În vederea demonstrării realității prestării serviciilor de către .X. SA-Panama, S.C. .X. S.A. a prezentat organelor de inspecție fiscală documentul denumit "Protocolul operațiilor efectuate nr. 1 la contractul de agent nr. 507-2/08" din conținutul caruia se constată faptul că, agentul în conformitate cu contractul, a efectuat :

- căutarea de partener, interesat în achiziționarea de instalații de foraj, executate de către client;
- organizarea de întâlniri ai reprezentanților S.C. .X. S.A cu beneficiarul;

- setul complet de lucrari, in urma carora a fost semnat contractul de livrare cu X Limited.

Comisionul convenit agentului, conform protocolului mentionat anterior, este in cuantum de 7 % din valoarea contractului incheiat intre .X. si X Limited, respectiv suma de X euro.

A fost prezentat organelor de inspectie fiscala contractul de cumparare utilaj fara numar din data de 30.06.2008, in suma de X euro, incheiat intre S.C. .X. S.A și X Company Limited, precum si acordul suplimentar nr. X la acesta din continutul carora se constata faptul ca părțile au negociat vanzarea a doua instalatii de foraj TD 125 CA A 6.

Conform mentiunilor inscrise in preambulul contractului de cumparare utilaj fara numar din data de 30.06.2008, s-a constatat faptul ca acesta intra in vigoare in data de 30.06.2008.

Fata de aceasta situatie, organele de inspectie fiscala au constatat faptul că, în timp ce contractul de agent nr. 507-2/08, mentioneaza ca data de intrare in vigoare a acestuia, data de 01.07.2008, contractul de cumparare utilaj fara numar, încheiat între .X. si X Limited, mentioneaza ca data de intrare in vigoare, data de 30.06.2008.

Rezultă din cele mai sus prezentate faptul că, S.C. .X. S.A a încheiat contractul de agent nr.X-2/08 cu .X. SA, ulterior momentului incheierii contractului de vanzare utilaj fara numar, cu X Company Limited.

Ca urmare, s-a constatat faptul că în data de 30.06.2008, moment in care a fost incheiat contractul de cumparare utilaj fără număr, între contestatară și X Limited, intre contesatară și .X. SA nici nu era intocmit vreun contract de prestari servicii.

Fata de aceasta situație, organele de inspectie fiscală prin adresa nr. X/24.02.2012 au solicitat reprezentantilor legali ai .X. explicatii privitoare la denumirea, numarul documentului, în baza căruia .X. SA, in calitate de prestator a prestat servicii catre operatorul economic supus verificarii, anterior datei de 01.07.2008, moment in care intre cei doi operatori economici a fost incheiat contractul de agent nr. X-2/08.

In raspunsul dat la intrebarea nr.8 a notei explicative nr. X/07.03.2012 reprezentantii S.C. .X. S.A. mentioneaza, privitor la acest aspect, urmatoarele: *"Contractul de agent este un contract in cadrul caruia forma scrisa nu este ceruta " ad validitatem ", ci " ad probationem "*.

Fata de aceasta afirmatie a contestatarei, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca, asa cum se poate constata din continutul prevederilor Legii nr. 509/2002 privind agentii comerciali permanenti, art. 1, alin. 3, pe care

o citeaza conetesarata, raporturile comerciale dintre agenții comerciali permanenți și comitenții acestora, se efectueaza numai in baza unui contract, prin care se stabileste aria de actiune și obiectul imputernicirii acordate.

Rezultă astfel faptul că, .X. SA pentru a presta servicii in data de 30.06.2008 pentru S.C. .X. S.A, trebuia sa aibe incheiat cu aceasta un contract comercial, cerinta impusa de exemplu și de prevederile art.1 alin. 3 din Legea nr. 509/2002 privind agentii comerciali permanenți.

De asemenea, s-a constatat că documentul denumit "Protocolul operatiilor efectuate nr. X la contractul de agent nr. X-2/08", prezentat de catre .X. in vederea demonstrarii realitatii prestarii serviciilor de catre .X. SA-Panama, desi in acest document se face referire la prestarea unor servicii de catre furnizor, in realitate nu se prezinta organelor de inspectie fiscala, date si documente care sa justifice modul concret in care acestea au fost efectuate.

Astfel, nu au fost prezentate documente care sa menționeze date referitoare la modul in care a fost efectuată de catre .X. SA-Panama, căutarea partenerului extern (respectiv X Limited) având în vedere faptul ca prestatorul de servicii are sediul in Panama, iar beneficiarul instalatiilor de foraj TD X CA A 6 are sediul in Cipru, precum și urmatoarele aspecte :

- datele de identificare ale persoanei care a procedat la prestarea acestui serviciu pentru agent, adresa locului in care serviciul a fost prestat,
- adresa locurilor in care au fost organizate întâlniri între reprezentanții vânzatorului (.X.) și cei ai beneficiarului (X Limited).

De asemenea, nu au fost prezentate documente, care sa ofere date referitoare la denumirea "setului complet de lucrari", care au fost efectuate de catre .X. SA-Panama, asa cum se mentioneaza prin Protocolul operatiilor efectuate nr. 1 la contractul de agent nr. X-2/08 ", incheiat in data de 04.08.2008, precum si, nici documente (comenzi, contracte comerciale), insusite de catre .X. Limited, care sa mentioneze ca .X. SA, ar fi prestat vreun serviciu pentru .X., in vederea facilitarii incheierii tranzactiei dintre .X. si .X. Limited.

Facturile invoice emise de catre .X. SA-Panama catre .X., in perioada august 2008-aprilie 2009 în sumă de X lei au fost achitate in totalitate de catre operatorul economic supus verificării, prin virament bancar, conform datelor prezentate in "Fișa contului 401.3 .X." și extrasele de cont.

Organele de inspectie fiscală au concluzionat că nu se demonstreaza de catre S.C. .X. S.A., prin prezentarea de documente justificative, faptul ca serviciile care au fost contractate de catre acest operator economic cu .X. SA-

Panama au fost prestate in mod efectiv de către agent, în scopul desfășurării activității economice a contestatarei.

Totodată, conform prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, date in aplicarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003, pct.2 din O.M.F.P nr.1850/2004, precum și pct.2 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara și contabilă, aprobate prin O.M.F.P nr.3512/2008, contestatara avea obligatia să prezinte organelor de inspecție fiscală documente, respectiv rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție, sau orice alte materiale corespunzătoare, care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor de catre .X. SA-Panama si sa furnizeze toate informatiile necesare, referitoare la conținutul operațiunii economico-financiare, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, prevazute de normele legale in vigoare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala, în baza prevederilor art.19, alin.(1), art. 21 alin. (4) lit. (f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat aferent perioadei 2008-2009 un profit impozabil in suma de X lei (X-X) structurat astfel :

- a. aferent anului 2008 suma de X lei;
- b. aferent anului 2009 suma de X lei.

1.E. 4) Referitor la serviciile mentionate a fi prestate de .X. - S.U.A. organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 30.11.2006, între S.C. .X. S.A. în calitate de client și .X.-S.U.A., reprezentată de către dl X, in calitate de agent), a fost încheiat contractul de agenție nr. X/2006 care are ca obiect, următoarele :

- prezentarea de catre agent a produselor si serviciilor S.C. .X. S.A. către companii, persoane individuale sau alte entitati, care sunt potentiali sau cumparatori si utilizatori deja existenti, căroră contestatara le poate face propunerile specifice cu ajutorul agentului, dupa cum a cerut acesta,
- organizarea de intalniri cu reprezentantii unei parti prezentate si la cererea contestatarei va oferi o asistenta rezonabila in analiza, evaluarea si negocierea in numele S.C. .X. S.A., in scopul de a perfecta tranzacțiile.

Tranzacțiile vor include vanzarea si cumpararea produselor si serviciilor de catre partea prezentata, afiliții, fransizele, iar durata contractului este de 12 luni de la data semnării acestuia.

Comisionul convenit agentului se stabilește separat pentru fiecare tranzacție în parte și nu poate fi mai mic decât 5 % din plățile primite de către S.C. .X. S.A., iar plata comisionului se face de către contestatară în termen de zece zile de la încasarea sumelor de la beneficiarul bunurilor.

Informațiile despre tranzacție și despre valoarea comisionului datorată agentului, trebuie să fie incluse ca o anexa la acest contract de agenție, separate pentru fiecare tranzacție care trebuie să conțină date privind: numărul și data contractului, numele și adresa părții prezentate, valoarea contractului, valoarea comisionului.

Aferent contractului de agenție nr.X/2006 a fost prezentată anexa nr. 1 din data de 12.09.2007, din analiza conținutului căreia s-a constatat faptul că aceasta face referire la servicii, care ar fi fost prestate în cadrul contractului de vânzare nr..X./01.12.2006, încheiat între S.C. .X. S.A și S.C. .X. S.A.- Franța pentru suma de .X. euro.

Din analiza conținutului anexei nr.1 s-a mai constatat că :

- S.C. .X. SA-Franța a fost parte prezentată de către agentul .X.-SUA,
- valoarea comisionului datorat de către S.C. .X. S.A. către agent este în sumă de X euro,
- plata comisionului de către comisionară către .X. se face ulterior momentului încasării de către acesta a tranșelor II și III de plăți efectuate de către SC .X. SA către S.C. .X. S.A.

A fost prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X./01.12.2006 în valoare de .X. euro, ce are ca obiect vânzarea de către S.C. .X. S.A către SC .X. SA-Franța a unei instalații noi TD X CA A7.

.X.-SUA a emis către S.C. .X. S.A un număr de două facturi invoice nr.X/07.02.2007 și nr.X/26.09.2007, reprezentând conform celor înscrise pe acestea, plata conform contractului de agenție nr.X/2006, valoarea totală a celor două facturi invoice emise de .X., către contestatară fiind în sumă de X lei.

Facturile invoice în suma totală de X lei au fost înregistrate din punct de vedere al TVA în jurnalele de cumpărări ale contestatarii ca achiziții pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă).

Din totalul în suma de X lei, reprezentând comision facturat către S.C. .X. S.A. a fost constituit impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în suma de X lei, la momentul plății efectuate prin bancă de către contestatară.

În vederea demonstrării realității prestării serviciilor de către agent, .X. a prezentat organelor de inspecție fiscală mai multe e-mailuri, transmise cu adresa nr..X./11.01.2012 din conținutul cărora se constată a fi comunicate date între dl. .X. și persoane angajate la S.C. .X. S.A (de exemplu, d-nii .X., .X.), pe de o parte și dl. .X. (director financiar la .X. SA) pe de altă parte.

De asemenea, din conținutul e-mailurilor prezentate de către reprezentanții .X. s-au mai constatat că fiind comunicate date și între angajații contestatarii (de exemplu, d-nii .X., .X., etc) și dl. .X. (director financiar la firma .X. SA) precum și între dl. .X. și anumiți membri ai comisiei de recepție a instalației TD 160 CA A7, livrate în luna septembrie 2007, de către S.C. .X. S.A către .X. SA-Franta.

Important de precizat este și faptul că, așa cum rezulta din conținutul e-mailului datat 20.07.2007 transmis de către dl. .X. (director financiar la .X. SA) către dl. .X., dl. .X. este membru al comisiei de acceptare din partea .X. SA-Franta a instalației livrate către acest agent economic de către S.C. .X. S.A.

Conform punctului 9.2 din contractul de vânzare-cumpărare comercială încheiat între S.C. .X. S.A și .X. SA-Franta, în data de 01.12.2006 s-a constatat faptul că agentul economic din Franta se obligă să preia marfa după ce a fost efectuată recepția ei cantitativă și calitativă, recepție care va fi făcută la fabrica vânzătorului, de către reprezentanții cumpărătorului, conform pct. 9.3 din contractul de vânzare-cumpărare comercială.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că e-mailurile transmise între dl. .X. și S.C. .X. SA îl privesc pe dumnealui în calitate de reprezentant al .X. SA-Franta, neavând legătură cu contractul de agenție nr.X/2006 încheiat între .X.-SUA și S.C. .X. S.A.

E-mailurile care menționează a fi comunicate date între dl. .X. (director financiar la .X. SA) și S.C. .X. S.A, demonstrează faptul că între cei doi agenți economici (S.C. .X. S.A și .X. SA-Franta), corespondența s-a purtat și în mod direct, nefiind necesare servicii de acest fel, din partea .X.-SUA.

Mai mult, e-mailurile care menționează a fi transmise date de către dl. .X. către S.C. .X. S.A, nu sunt semnate, stampilate din partea prestatorului (.X.) și fac referire, de exemplu la corespondența dintre S.C. .X. SA și contestatară, precum și la diverse schimburi de mesaje între angajații S.C. .X. S.A și dumnealui (de exemplu, e-mailul din data de 16.07.2007, din data de 11.07.2007, din data de 14.08.2007).

Potrivit documentului denumit *"Raport de activitate privind contractul de agenție X/2006"* care menționează că fiind întocmit de către dl. .X., angajat al

S.C. .X. S.A, se constată faptul că prin .X., operatorul economic supus verificării a transmis către diversi beneficiari, pliante cu produsele aflate în fabricație, cataloage pentru promovarea acestora, oferte tehnico-comerciale, etc.

De asemenea, potrivit documentului denumit "Raport de activitate privind contractul de agentie X/2006" s-a mai constatat că :

- prin intermediul agentului .X., contestatară a livrat către S.C. .X. - Franța o instalație de foraj de X tone ;
- dl. .X., pe toată perioada derulării contractului, aproximativ 8 luni a asigurat buna colaborare cu reprezentanții firmei .X., activitate care a inclus corespondența între părțile contractante, transmiterea graficelor privind stadiul realizării instalației, însoțirea clientului la inspecțiile efectuate la contestatară, medierea discuțiilor cu cumpărătorul.
- dl. .X. a achitat cheltuielile cu masa, cazarea și transportul clienților, de la aeroport la .X..

Documentul denumit "*Raport de activitate privind contractul de agentie X/2006*" a fost prezentat organelor de inspecție fiscală, urmare măsurilor dispuse de către organele de inspecție fiscală prin procesele verbale încheiate în datele de 21.02.2011, 02.06.2011, 23.06.2011 și 05.09.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente întocmite, semnate și stampilate de către .X.-S.U.A. (rapoarte de lucru, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) care să menționeze modul concret în care au fost prestate serviciile, respectiv :

- modul în care a fost efectuată de către .X.-SUA, căutarea partenerului extern, respectiv S.C. .X., având în vedere faptul că prestatorul de servicii are sediul în SUA, iar beneficiarul instalației de foraj TD X 4, are sediul în Franța, precum și următoarele aspecte :
- datele de identificare ale persoanei care a procedat la prestarea acestui serviciu pentru agent, adresa locului în care serviciul a fost prestat;
- adresa locurilor în care au fost organizate întâlniri, între reprezentanții vânzătorului (S.C. .X. S.A.) și cei ai beneficiarului (S.C. .X. S.A.);
- datele de identificare ale persoanelor care au sosit în România și pentru care, dl. .X. a achitat cheltuieli cu masa, cazarea și transportul acestora, precum și cuantumul sumelor în cauză.

De asemenea, nu au fost prezentate documente (comenzi, contracte comerciale) însușite de către S.C. .X. S.A., care să menționeze că .X.-SUA, ar

fi prestat vreun serviciu pentru contestatară în vederea facilitării incheierii tranzacției dintre contesatatră și SC .X. SA.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, nu se demonstrează de către S.C. .X. S.A, prin prezentarea de documente justificative faptul ca serviciile care au fost contractate de către acest operator economic cu .X.-SUA, au fost prestate în mod efectiv.

Astfel, nu se demonstrează organelor de inspectie fiscala faptul că S.C. .X. SA a fost identificată de către .X.-SUA, precum și in ce a constat negocierea dintre prestator si SC .X. SA, care a fost adresa locurilor în care s-au realizat astfel de servicii, care sunt datele de identificare ale persoanei care a procedat la prestarea serviciilor din partea agentului, etc.

Urmare măsurilor dispuse de catre organele de inspectie fiscala in sarcina .X., prin procesele verbale incheiate in datele de 21.02.2011, 02.06.2011, 23.06.2011 si 05.09.2011, Serviciul vanzari externe din cadrul acestui operator economic a transmis nota interna nr X/15.12.2011 din continutul careia se constata faptul ca operatorul economic supus verificarii nu detine rapoarte de activitate intocmite si semnate de catre .X.-SUA.

Totodată, conform prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, date in aplicarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003 și pct.2 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara și contabilă, aprobate prin O.M.F.P nr.1850/2004, iar contestatara avea obligatia să prezinte organelor de inspecție fiscală rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare), care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor de catre .X.-SUA și care, să furnizeze toate informatiile necesare, referitoare la conținutul operațiunii economico-financiare, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, prevazute de normele legale in vigoare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală în baza prevederilor art.19, alin.(1) art. 21 alin. (4) lit. (f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat aferent anului 2007 un profit impozabil in suma de X lei.

1.E. 5) Referitor la serviciile mentionate a fi prestate de catre .X. - Cipru s-a constatat că în data de 03.03.2003, între S.C. .X. S.A. (în calitate de client) și .X. -Cipru reprezentată de catre d-l .X. (în calitate de prestator) a fost incheiat un contract de servicii care are ca obiect, reprezentarea

clientului in vanzari de lucrari catre X LTD, X LTD si alte companii de gaze si petrol de pe teritoriul Indiei și alte tari din Asia de Sud-Est.

Conform contractului de servicii incheiat in data de 03.03.2003, .X., înregistrata în Cipru cu nr..X. se obliga să efectueze pentru S.C. .X. S.A., urmatoarele activitati :

- obtinerea documentelor de plata de la organele din India, efectuarea recomandarilor pentru prepararea ofertelor tehnice si comerciale pentru a fi depuse la companii/organizatii;
- consultarea clientului in legatura cu procurarea de echipamente si materiale locale pentru a indeplini lucrarile contractate catre organizatiile din India;
- sfatuirea clientului in legatura cu legile locale cu scopul de a indeplini obligatiile clientului conform contractelor;
- furnizarea de informatii referitoare la principalele proiecte legate de gaze si petrol din India pe urmatorii 5 ani;
- consultanta pentru fiecare oferta de plata legata de echipamentele petroliere și valve industriale (oferta pentru cumparare in numele clientului);
- consultanta pentru obtinerea certificatelor de conformitate conform standardelor si a autorizatiilor comerciale din India, inclusiv DGMS;
- asistenta la prepararea tuturor conditiilor in India pentru ca bunurile clientului sa ajunga la utilizatorul final, conform contractelor comerciale dintre furnizorul roman si cumparatorul Indian;
- asistarea echipelor tehnice romane la antrenarea specialistilor din India si de asemenea pregatirea echipamentelor livrate;
- asistarea clientului in primirea scrisorii de garantie si a platilor pentru echipamentul livrat.

Pentru serviciile efectuate, S.C. .X. S.A va plăti un comision la o rată netă de 8,5 % din cantitatea totala de contracte semnate.

Aferent contractului de servicii incheiat in data de 03.03.2003, contestatara a mai prezentat actul aditional nr.X/24.06.2005 din continutul caruia se constata faptul ca rata comisionului a fost diminuată de la 8,5 %, la 7 % care se se calculează de către părți, pentru livrarea unui numar de 7 platforme de lucru, care fac obiectul ordinului ONGC nr.X/01.10.2003.

Plata remunerației în cotă de 7% va fi efectuată de către contesattară către .X. imediat în timp de 10 zile de la fiecare plata primita de .X. de la X LTD la livrarea platformelor de lucru.

S.C. .X. S.A a înregistrat în contabilitate, in perioada august 2004-31.12.2008, in contul 622, cheltuieli cu prestatii de servicii pentru .X.-Cipru în valoare de X lei, după cum urmează :

- pentru perioada august-decembrie 2004, suma de X lei;
- pentru anul 2005, suma de X lei;
- pentru anul 2006, suma de X lei;
- pentru anul 2007, suma de X lei;
- pentru anul 2008, suma de X lei.

Pentru perioada ianuarie 2009-august 2010, nu au fost constatate ca fiind inregistrate in contabilitatea contestatarei facturi invoice emise de catre .X., fapt demonstrat și de fisa analitica .X.-Cipru.

Aferent facturilor invoice emise de catre .X.-Cipru, au fost întocmite de către .X. in perioada anterioara anului 2007, autofacturi, acestea fiind inscise concomitent de contestatară, atât în jurnalele de cumparari, cat si in cele de vanzari, conform pct. 60, alin. 2 si 3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, date in aplicarea prevederilor art.155 alin. 4 din actul normativ mentionat anterior.

In contul prestatiilor de servicii ale perioadei august-decembrie 2004, înregistrate în contabilitatea S.C. .X. S.A prin articolul contabil 622 = 408, .X.-Cipru a emis către contestatară în lunile martie și iulie 2005, facturi invoice în sumă de X lei.

Pentru aceste facturi invoice, contestatară a întocmit cu întârziere autofacturi, respectiv în luna mai 2006, care au fost înregistrate în jurnalele de cumparari si vanzari ale acestei perioade de timp, în luna mai 2006.

Motivul pentru care .X. a intocmit cu intarziere autofacturi, respectiv in luna mai 2006, ceea ce a dus la efectuarea de inregistrari cu intarziere in jurnalele de cumparari si vanzari ale operatorului economic, consta in faptul ca facturile invoice au fost transmise catre contestatară în luna mai 2006, fapt demonstrat de raspunsul la intrebarea nr.09 din nota explicativă a operatorului economic nr.X/07.03.2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.155 alin. 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si cele ale pct.60 alin.2 și alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin HG nr. 44/2004.

Pentru perioada 2007-2008, facturile invoice emise de catre .X.-Cipru, au fost inregistrate in jurnalele de cumparari ale .X., ca reprezentand achizitii de bunuri scutite de taxa sau neimpozabile, fiind încălcate astfel prevederile art.157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, conform căroră, contestatară avea obligatia sa

inregistreze aceste facturi invoice în decontul de TVA, atât ca taxa colectata, cât și ca taxa deductibila.

Facturile invoice mentionate anterior, au in scris ca fiind prestate de catre .X.-Cipru, servicii de comision conform contractului de servicii datat 03.03.2003, precum si amendamentului nr. 1 al acestuia, datat 24 iunie 2005.

Contestatară a prezentat declaratii vamale de export, facturi invoice, care mentioneaza ca fiind efectuate in perioada august 2004-decembrie 2008, livrari de utilaj petrolier de catre S.C. .X. S.A. către X Corporation LTD.

Din totalul in suma de X lei, reprezentand comision facturat catre contestatară a fost constituit impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, in suma de X lei la momentul platii efectuate prin banca, de catre contestatară.

S-a constatat că la data de 31.08.2010, S.C. .X. S.A înregistra obligatii de plata neachitate catre .X. în suma de X lei.

Urmare masurilor dispuse de catre organele de inspectie fiscala prin procesele verbale incheiate in datele de 21.02.2011, 02.06.2011, 23.06.2011 si 05.09.2011, a fost prezentat de catre S.C. .X. S.A, certificatul de schimbare nume din data de 11.01.2007 emis de autoritatile din Republica Cipru, potrivit căruia, incepand cu aceasta dată, .X. si-a schimbat numele prin hotararea speciala și se numeste .X. Cyprus Limited, noul nume fiind inregistrat la Registrul Comerțului.

Pentru a demonstra realitatea prestarii serviciilor de catre furnizor, contestatară a prezentat organelor de inspectie fiscala mai multe adrese, unele dintre acestea fiind traduse în limba romana, din continutul carora s-a constatat a fi comunicate date de către .X. catre S.C..X. S.A, respectiv către X India LTD.

Informațiile cuprinse în adresele care indica a fi expediate de catre .X., fac referire la plati efectuate de catre ONGC – India catre .X., la rezervari de locuri ce ar fi fost efectuate de catre .X., privitor la intoarcerea personalului S.C .X. S.A din India, transmiterea corespondentei primite de catre prestator de la X LTD, precum si la anumite adrese care mentioneaza a fi emise de catre diversi terti, catre contestatară.

Parte din adresele prezentate de catre S.C. .X. S.A. organelor de inspectie fiscala ca fiind expediate de catre .X., au înscrise date care mentionează ca fiind transmise de la numere de fax din India, precum si date ale unor agenti economici din această țară (de ex. X, N Delhi).

Pentru adresele care nu mentioneaza a fi transmise prin fax, nu se face dovada de catre .X., privitor la modul de detinere al acestora, respectiv transmitere prin postă.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala de catre .X. documente intocmite, semnate si stampilate de catre .X. (rapoarte de lucru, studii de piata sau orice alte materiale corespunzatoare) care sa mentioneze modul concret in care au fost prestate serviciile, respectiv:

- modul in care a fost efectuata de catre .X.-Cipru, cautarea partenerului extern (respectiv ONGC-India) avand in vedere faptul ca prestatorul de servicii are sediul in Cipru, iar beneficiarul instalatiilor de foraj, are sediul in India;
- adresa locurilor in care au fost organizate intalniri, intre reprezentantii vanzatorului (.X.) si cei ai beneficiarului (ONGC-India);
- datele de identificare ale persoanei care a procedat la prestarea acestui serviciu pentru prestator, adresa locului in care serviciul a fost prestat;
- datele de identificare ale persoanei care a procedat la obtinerea documentelor de plata de la organele din India;
- daca a fost oferita consultanta catre .X., in procurarea de echipamente si materiale locale, asa cum este inscris in contractul de prestari servicii, situatie in care sa se prezinte datele de identificare ale persoanei care a prestat acest serviciu;
- daca au fost furnizate informatii catre .X., referitoare la principalele proiecte legate de petrol si gaze din India in urmatorii 5 ani, asa cum este inscris in contractul de prestari servicii, situatie in care sa se prezinte datele de identificare ale persoanei care a prestat acest serviciu.

Totodata, nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala nici documente (comenzi, contracte comerciale) insusite de catre X X LTD care sa mentioneze ca .X. ar fi prestat vreun serviciu pentru .X. in vederea facilitarii incheierii tranzactiei dintre .X. si ONGC-India.

Mai mult, asa cum se poate constata din continutul comenzii nr. PBRWC X/01.10.2003 pct. 12 lit.a) incheiata intre .X. si ONGC-India, comisionarul care este recunoscut de catre parti pentru operatiunile economice derulate intre cei doi operatori economici, pe teritoriul Indiei, este X Delhi.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca, nu se demonstreaza de catre S.C. .X. S.A, prin prezentarea de documente justificative faptul ca serviciile care au fost contractate de catre acest operator economic cu .X.-Cipru, au fost prestate in mod efectiv de catre furnizor.

Totodată, conform prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, date in aplicarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003 și pct.2 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara și contabilă, aprobate prin OMFP nr.1850/2004, iar contestatara avea obligatia să prezinte organelor de inspecție fiscală documente, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare, care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor de catre .X.-Cipru si care, sa furnizeze toate informatiile necesare, referitoare la conținutul operațiunii economico-financiare, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, prevazute de normele legale in vigoare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.19, alin.(1) art.21 alin.(4) lit. (m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, constata un profit impozabil în sumă de X lei (X-X), structurat astfel:

pentru anul 2004, suma de X lei;
pentru anul 2005, suma de X lei;
pentru anul 2006, suma de X lei;
pentru anul 2007, suma de X lei;
pentru anul 2008, suma de X lei.

1.E.6) Referitor la serviciile mentionate a fi prestate de catre .X. (Cyprus) Limited, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 11.01.2007 .X.-Cipru si-a schimbat numele in .X. (Cyprus) Limited, fapt demonstrat de Certificatul de schimbare de nume.

Ulterior acestei modificari, .X. (Cyprus) Limited a emis catre S.C. .X. S.A. în luna februarie 2009, un numar de 2 facturi invoice, respectiv nr.10-X/11.02.2009 și nr.X/02/18.07.2009) în sumă de X lei, astfel :

- factura invoice nr. X/07/11.02.2009, în valoare de X lei, respectiv X euro;
- factura invoice nr. X/06/11.02.2009, în valoare de X lei, respectiv X euro.

S.C. .X. S.A. a inregistrat in contabilitate, facturile invoice mentionate anterior în contul 622 "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*" în corespondenta cu creditul contului 401 "*Furnizori*".

Facturile invoice mentionate anterior, au in scris ca fiind prestate de catre .X. (Cyprus) Limited, servicii de comision conform contractului de servicii datat 03.03.2003, incheiat intre .X.-Cipru si .X. si amendamentului nr. X la acesta.

Din suma de X lei, reprezentand comision facturat catre .X., a fost constituit impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, in suma de X lei, la momentul platii efectuate prin banca, de catre contestatară.

La data de 31.08.2010, .X. inregistra obligatii de plata neachitate catre .X. (Cyprus) Limited, in suma de X lei.

Referitor la demonstrarea realitatii prestarii serviciilor de catre .X. (Cyprus) Limited, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost prezentate de catre .X., documente care sa demonstreze modul concret in care acestea au fost prestate, desi organele de inspectie fiscala au solicitat operatorului economic sa procedeze la prezentarea acestor documente, fapt demonstrat de catre procesele verbale incheiate in datele de 21.02.2011, 02.06.2011, 23.06.2011 si 05.09.2011.

Astfel, nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala de catre .X. documente intocmite, semnate si stampilate de catre .X. (Cyprus) Limited, rapoarte de lucru, studii de piata sau orice alte materiale corespunzatoare, precum si nici vreun alt document, care sa mentioneze prestarea efectiva a serviciilor, pentru anul 2009.

Astfel, s-a constatat ca nu a fost demonstrat modul in care au fost prestate servicii, reprezentand identificare clienti pentru .X. si acordare sprijin, in vederea incheierii de contracte comerciale cu acestia, in conditiile in care, plata comisionului catre prestator, este conditionata de sumele incasate de catre contestatară, din vanzarile de utilaj petrolier si piese de schimb catre clienti, in baza contractelor incheiate cu acestia, urmare recomandarilor efectuate de catre .X. (Cyprus) Limited.

Totodata, nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala nici documente (comenzi, contracte comerciale) insusite de catre X LTD care sa mentioneze ca .X. ar fi prestat vreun serviciu pentru .X. in vederea facilitarii incheierii tranzactiei dintre .X. si ONGC - India.

Mai mult, asa cum se poate constata din continutul comenzii nr. PBRWC X/01.10.2003 pct. 12 lit.A incheiata intre .X. si ONGC-India, comisionarul care este recunoscut de catre parti pentru operatiunile economice derulate intre cei doi operatori economici, pe teritoriul Indiei este X

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca nu s-a demonstrat de catre S.C. .X. S.A, prin prezentarea de documente justificative faptul ca serviciile care au fost facturate de catre .X. (Cyprus) Limited, au fost prestate in mod efectiv de catre furnizor.

Totodata, conform prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.

44/2004, date in aplicarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003, pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin OMFP nr.3512/2008, contestată are obligația să prezinte organelor de inspecție fiscală documente (rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare), care să probeze prestarea efectivă a serviciilor de către .X. (Cyprus) Limited și care să furnizeze toate informațiile necesare, referitoare la conținutul operațiunii economico-financiare, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, prevăzute de normele legale în vigoare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.19 alin.(1) art. 21 alin.(4) lit. (m), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au constatat aferent anului 2009, un profit impozabil în suma de X lei (X lei - X lei).

1.E. 7) Referitor la serviciile menționate a fi prestate de către .X. Limited-Cipru s-a constatat că în data de 29.09.2008, între .X., în calitate de client și .X. Limited-Cipru, în calitate de prestator a fost încheiat un contract de servicii fără număr, care are ca obiect, reprezentarea clientului în vânzări de lucrări către X, X LTD și alte companii de gaze și petrol de pe teritoriul Indiei și alte țări din Asia de Sud-Est.

A fost prezentat organelor de inspecție fiscală, amendamentul nr. 3 la contractual de prestări servicii din data de 03.03.2003, încheiat între .X.– Cipru și S.C. .X. S.A. din conținutul cărui s-a constatat că valabilitatea contractului de prestări servicii din data de 03.03.2003, se consideră încetată, începând cu data de 29.09.2008 și totodată s-a convenit să se semneze un nou contract între .X. Limited-Cipru (un proprietar aparent al lui .X.) și S.C. .X. S.A.

Conform contractului de servicii încheiat în data de 29.09.2008, .X. Limited din Cipru se obligă să efectueze pentru S.C. .X. S.A., următoarele activități :

- să obțină caietul de sarcini de la organele din India, să întocmească recomandările pentru pregătirea ofertelor tehnice și comerciale pentru depunerea la companii/organizații;
- să informeze clientul cu privire la procurarea echipamentelor și materialelor locale pentru a îndeplini obligațiile conform contractului semnat cu organizațiile indiene;

- să informeze clientul cu privire la legile si regulamentele locale pentru ca acesta sa-si indeplineasca obligatiile conform contractelor;
- să furnizeze informatii cu privire la proiectele indiene de gaze si petrol, importante pentru urmatorii 5 ani;
- să se consulte pentru fiecare licitatie importanta cu privire la echipamente petroliere si robinete industriale (licitatie, sa cumpere din partea clientului);
- să se consulte pentru obtinerea certificatelor de conformitate conform standardelor indiene si autorizatia pentru piata Indiana solicitata de DGMS;
- să ajute la pregatirea tuturor conditiilor in India pentru ca marfa clientului sa ajunga la utilizatorul final, conform contractelor comerciale dintre furnizorul roman si cumparatorul Indian;
- să ajute echipele tehnice romanesti sa instruiasca specialistii utilizatorului indian si sa dea in exploatare echipamentele livrate;
- să ajute clientul sa primeasca valoarea totala a garantiei de buna executie și a platilor scadente pentru echipamentele si piesele de schimb livrate.

Pentru serviciile efectuate, .X. va plăti comision, astfel :

8,5 %, din suma totala a echipamentului din contractele semnate;

25 %, din suma totala a pieselor de schimb (pentru echipamentele livrate) din contractele semnate.

Plata comisionului va fi facuta de către contestatară către .X. Limited, in timp de 10 zile de la fiecare plată primită de S.C. .X. S.A de la cumparator, la livrarea platformelor de lucru.

Contestatară a înregistrat în perioada iulie 2009-31.12.2009 în contul 622 *"Cheltuieli privind comisioanele si onorariile"*, cheltuieli cu prestatii de servicii pentru .X. Limited în valoare de X lei, astfel :

- factura invoice nr. X/02/18.07.2009, în valoare de X lei, respectiv X euro;

- factura invoice nr.X/12/07.12.2009, în valoare de X lei, respectiv X euro.

Facturile invoice emise de catre .X. Limited, au fost inregistrate in jurnalele de cumparari ale .X., ca reprezentand achizitii de bunuri scutite de taxa sau neimpozabile, fiind încălcate în acest mod prevederile art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, conform cărora contestatară avea obligatia sa inregistreze aceste facturi invoice in decontul de TVA, atât ca taxa colectată, cât și ca taxă deductibilă.

S-a constatat că facturile invoice mentionate anterior au in scris ca reprezentand comision conform contractului de prestari servicii din data de 29.09.2008, astfel încât din suma de X lei reprezentand comision facturat catre S.C. .X. SA a fost constituit impozit pe veniturile obtinute din Romania

de nerezidenți în sumă de X lei, la momentul plății efectuate prin banca, de către operatorul economic supus verificării.

La data de 31.12.2009, .X. înregistra obligații de plată neachitate către .X. Limited în sumă de X lei.

Referitor la demonstrarea realității prestării serviciilor de către .X. Limited, s-a constatat că nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală de către .X., documente care să demonstreze modul concret în care acestea au fost prestate, deși organele de inspecție fiscală au solicitat operatorului economic să procedeze la prezentarea acestor documente, fapt demonstrat de către procesele verbale încheiate în datele de 21.02.2011, 02.06.2011, 23.06.2011 și 05.09.2011.

Astfel, nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală de către .X., documente întocmite, semnate și stampilate de către .X. Limited rapoarte de lucru, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, precum și nici vreun alt document, care să probeze prestarea efectivă a serviciilor pentru anul 2009.

De exemplu, nu a fost demonstrat modul în care au fost prestate servicii, reprezentând identificare clienți pentru S.C. .X. S.A. și acordare sprijin, în vederea încheierii de contracte comerciale cu aceștia, în condițiile în care, plata comisionului către prestator, este condiționată de sumele încasate de către contestatară din vânzările de utilaj petrolier și piese de schimb către clienți, în baza contractelor încheiate cu aceștia, urmare recomandărilor efectuate de către .X. Limited.

Totodată, nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală nici documente (comenzi, contracte comerciale) însușite de către X LTD care să menționeze ca .X. ar fi prestat vreun serviciu pentru S.C. .X. S.A. în vederea facilitării încheierii tranzacției dintre contestatară și ONGC-India.

Mai mult, așa cum se poate constata din conținutul comenzii nr. PBRWC X/01.10.2003 pct. 12 lit.A încheiată între S.C. .X. S.A. și ONGC-India, comisionarul care este recunoscut de către părți pentru operațiunile economice derulate între cei doi operatori economici, pe teritoriul Indiei este X Delhi.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu s-a demonstrat de către S.C. .X. S.A., prin prezentarea de documente justificative faptul că serviciile care au fost facturate de către .X. Limited, au fost prestate în mod efectiv de către furnizor.

Totodată, conform prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, date în aplicarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.

571/2003, pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin O.M.F.P nr.3512/2008, contestată avea obligația să prezinte organelor de inspecție fiscală documente care să probeze prestarea efectivă a serviciilor de către .X. Limited și care, să furnizeze toate informațiile necesare, referitoare la conținutul operațiunii economico-financiare, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, prevăzute de normele legale în vigoare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.19 alin.(1) art. 21 alin.(4) lit.(m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ale caror citate au fost redactate anterior, constată aferent anului 2009 un profit impozabil în suma de X lei (X lei -X lei).

Având în vedere aspectele menționate anterior privind neprezentarea de către S.C. .X. S.A. de documente justificative, întocmite, semnate și stampilate de către prestatorii de servicii indicați la pct. 8 al sursei bugetare impozit pe profit, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art. 94, alin.3 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, au solicitat reprezentanților legali ai contestatei, prin adresa nr.92/24.02.2012 explicații scrise privitoare la motivele neprezentării acestor documente.

Prin nota explicativă nr..X./07.03.2012 întocmită de reprezentanții contestatei, la răspunsurile de la întrebările nr. 5 - 7 s-a specificat că :

- contestata a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative care dovedesc prestarea efectivă a serviciilor, potrivit prevederilor pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv contractul existent între părți, precum și toate celelalte materiale, raportat la obligațiile prestatorului potrivit contractului de prestări servicii și la specificul activității beneficiarului;
- contestata a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractele cu prestatorii de servicii, precum și documentele specifice, din care rezultă atât prestarea serviciilor cât și condițiile în care acestea au fost prestate, care sunt edificatoare și cu privire la locul prestării serviciilor, denumirea acestor servicii și persoanele care au prestat aceste servicii.

Față de susținerile S.C. .X. S.A. referitoare la prezentarea de documente, materiale, raportat la obligațiile prestatorului în a le întocmi, potrivit contractului de prestări servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că, așa cum rezultă din conținutul contractelor de prestări servicii prezentate, părțile stabilesc în principal următoarele :

- identificarea, negocierea și intermedierea încheierii de contracte având ca obiect vânzarea produselor puse la dispoziție de către contestatară,
- strangerea de informații și tehnici comerciale pentru dezvoltarea proiectelor și adaptarea lor la condițiile locale,
- asistența în analizarea, evaluarea și negocierea în numele contestatarii, în scopul perfectării tranzacțiilor, reprezentând vânzarea și cumpararea produselor și serviciilor de către partea prezentată, afiliați, subcontractori,
- asigurarea condițiilor oportune, care să permită contestatarii să participe cu succes la licitații și să semneze contracte cu întreprinderi de petrol și gaze din diferite state pentru vânzare servicii, utilaje și piese de schimb.

Organele de inspecție fiscală au constatat că realizarea acestor servicii necesită implicarea de personal, care să efectueze strangerea de informații despre piața și agenți economici, studii de piață, analize în vederea găsirii celor mai bune modalități de vânzare, să ofere asistență contestatarii, pe parcursul derulării negocierilor, activități care nu pot fi realizate decât prin întocmirea de documente care să menționeze pentru fiecare activitate în parte, etapele parcurse în vederea realizării acestora, precum și adresa locurilor în care se efectuează.

Organele de inspecție fiscală au precizat că obligația semnării și ștampilării acestor documente, rezidă din necesitatea demonstrării faptului că ele au fost întocmite de către o anumită persoană fizică sau juridică, respectiv de către prestatorul de servicii cu care S.C. .X. S.A. a negociat prestarea serviciilor.

Astfel, documentele prevăzute de către pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, date în aplicarea prevederilor art.21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003, pe lângă obligativitatea legală în întocmirea acestora, sunt și necesare în vederea realizării efective a serviciilor al căror specific este reprezentat în principal de *"identificarea, negocierea și intermedierea încheierii de contracte având ca obiect vânzarea produselor puse la dispoziție de către S.C. .X. S.A. "*

Prin neprezentarea acestor documente de către reprezentanții S.C. .X. S.A., nu au fost oferite organelor de inspecție fiscală, privitor la adresa locului prestării serviciilor, denumirea concretă a acestora și persoanele care au prestat aceste servicii, în condițiile în care, așa cum s-a constatat anterior, prestatorii au sediul social stabilit într-un anumit stat (de exemplu Cipru) iar din contract rezultă că teritoriul în care ar fi prestat serviciul, este situat în alt stat (India).

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, afirmațiile reprezentantului contestatarii din raspunsurile la întrebările nr.05-07 din nota explicativă nr..X./07.03.2012, privind faptul ca ”... S.C. .X. S.A. a dovedit prin contractele cu prestatorii de servicii, precum și documentele specifice, din care rezulta atât prestarea serviciilor cât și condițiile în care acestea au fost prestate,...locul prestării serviciilor, denumirea acestor servicii și persoanele care au prestat aceste servicii”, nu sunt fundamentate.

Față de afirmațiile reprezentanților S.C. .X. S.A. privind contractul comercial încheiat cu furnizorii de servicii, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în conformitate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 date în aplicarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, contractul este obligatoriu a se întocmi între părți, dar nu reprezintă document, care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, aspect care se justifică, potrivit prevederilor legale susmenționate prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

De altfel, în practică, momentul la care părțile consimt semnarea contractului, este diferit de momentul prestării efective a serviciilor, motiv pentru care legiuitorul, în conținutul pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, a făcut distincție între documentele în baza cărora se naște raportul juridic, reprezentat de contractul de prestări servicii și documentele în baza cărora serviciile sunt prestate în mod efectiv, reprezentate de situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale în funcție de situația dată.

1. E. 8) Referitor la serviciile menționate a fi prestate de către .X.LTDA-Brazilia, pentru care cu ocazia încheierii minutei la sediul S.C. .X. S.A. a fost prezentată Sentința arbitrală nr. .X./20.12.2011 a Curții de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 17.06.2008, între S.C. .X. SA. și .X.LTDA-Brazilia, reprezentată de către dl. .X. a fost încheiat acordul de agent nr..X., iar potrivit documentului datat 08.10.2008, sunt transferate către .X.LTDA, toate drepturile, comisioanele și orice sume aferente care trebuie plătite către dl. .X., în baza acordului de agent nr..X./15.08.2005.

Aferent acordului de agent nr..X./17.06.2008, .X.LTDA-Brazilia a emis catre S.C. .X. S.A. un număr de trei facturi invoice în valoare de X lei reprezentând comision calculat în baza contractelor de vânzare bunuri, încheiate între contestatară și .X.-Brazilia, X Energia LTDA-Brazilia și X-Brazilia :

- factura invoice nr.X/25.08.2008 în suma de X lei, respectiv X euro;
- factura invoice nr.X/25.08.2008 în suma de X lei, respectiv X USD;
- factura invoice nr.X/19.09.2008 în suma de X lei, respectiv X USD.

Contestatară a prezentat organelor de inspecție fiscală diferite documente : comenzi, facturi, care menționează a fi efectuate de către S.C. .X. S.A în perioada anului 2008, livrari de utilaj petrolier catre respectivii agenți economici, după cum urmează: comanda nr.X/8/20.08.2008 în sumă de X euro, înaintată de către X LTDA-Brazilia, comanda nr.X/14.03.2008 în sumă de X USD, înaintată de catre X-Brazilia.

Aceste facturi au fost înregistrate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în jurnalele de cumparari și decontul de TVA, ca reprezentând achiziții de bunuri și servicii scutite de taxa sau neimpozabile, fiind încălcate în acest mod prevederile art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora contestatară avea obligația să înregistreze aceste facturi invoice în decontul de TVA, atât ca taxa colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din suma de X lei, reprezentând comision facturat către contestatară a fost constituit impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de X lei, la momentul plății efectuate prin bancă, de catre contestatară, conform documentului denumit "*Fișa contului 401 .X.LTDA*" și extraselor de cont prezentate.

În vederea demonstrării realității prestării serviciilor de către .X.LTDA, contestatară a prezentat organelor de inspecție fiscală mai multe e-mailuri, din analiza cărora s-a constatat a fi comunicate date între dl. .X. și d-nii .X., .X., X, X.

De asemenea, a fost prezentat organelor de inspecție fiscală documentul denumit "*Raport de activitate privind contractul de agent .X./14.06.2008*", întocmit de catre dl. .X., angajat al S.C. .X. S.A, din analiza căruia s-a constatat faptul că prin .X.LTDA, contestatară a transmis către diverși beneficiari, pliante cu produsele aflate în fabricație, cataloage pentru promovarea acestora, oferte tehnico-comerciale.

Totodată, în data de 22.03.2012, cu ocazia efectuării discuției finale la sediul social al S.C. .X. S.A, desfășurată în baza prevederilor art.107 din O.G.

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, reprezentanții contestatarei au prezentat organelor de inspecție fiscală Sentința arbitrală nr..X./20.12.2011 a Curții de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României, rămasă definitivă și obligatorie, din conținutul căreia s-a constatat faptul că .X.LTDA a prestat serviciile înscrise pe facturile invoice nr. X/25.08.2008, nr.X/25.08.2008 și nr.X/19.09.2008.

Locul în care au fost prestate serviciile care fac obiectul facturilor invoice nr.X/25.08.2008, nr.X/25.08.2008 și nr.X/19.09.2008, este reprezentat de teritoriul statului Brazilia, conform paginii nr.X din Sentința arbitrală nr. .X./20.12.2011.

1. E. 9) Organele de inspecție fiscală au constatat că prin nota contabilă nr..X..12005 a fost înregistrată în contul de cheltuieli 622 "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*" și respectiv contul 658 "*Despăgubiri, amenzi și penalități*" în corespondență cu contul 411 "*Clienți externi*" suma de .X. lei reprezentând comisioane agent pentru contract India 5, Siria, India 7 și penalități pentru India 7.

Totodată s-a constatat că suma de .X. lei a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil, iar suma de .X. lei (echivalentul a .X. USD) compusă din comisioane agent pentru Siria, India 3, India 1 a fost considerată deductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2005.

Potrivit informațiilor din documentul "*Informare către conducerea S.C..X. S.A*" datat 30.11.2005 și întocmit de șeful serviciului financiar al S.C. .X. S.A., suma de .X. lei a fost diminuată din totalul facturilor emise de către contestatară către X LTD (ONGC-India) și .X. în perioada 2004 - 2005, respectiv facturile invoice nr..X./04.10.2005 și nr..X./31.10.2005, fără a avea la bază un document justificativ în acest sens.

S-a mai constatat că facturile invoice nr..X./04.10.2005 și nr..X./31.10.2005 nu pot avea calitatea de document justificativ pentru diminuarea creanței deținute de S.C. .X. S.A reprezentând cuantumul comisionului agentului local, conform prevederilor Normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă aprobate prin H.G. nr.831/1997 și cele ale art.6 alin.1 și alin.2 din O.M.F.P nr.2055/1998 privind aplicarea H.G. nr.831/1997, potrivit cărora, facturile fiscale invoice se întocmesc la livrarea produselor sau mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat, pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau altor documente

tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent.

Ori, contestatara nu era îndreptățită să diminueze valoarea facturilor invoice emise către ONGC India cu cuantumul agentului local, deoarece obligația emiterii facturilor fiscale pentru prestările de servicii revenea prestatorului, situație în care nu se regăsește contestatara.

Prin nota explicativă nr..X./07.03.2012 reprezentanții contestatarii au menționat că suma de .X. lei se justifică prin contractul comercial încheiat cu partenerul indian ONGC care prevede reținerea comisionului convenit direct din valoarea creanței care s-a încasat de la S.C. .X. S.A, respectiv din prețul contractului comercial încheiat.

Față de acest aspect, organele de inspecție fiscală au constatat că la pct.13 Condiții de plată din comanda nr.2069 a ONGC înaintată către S.C. .X. S.A este prevăzut a se achita comision de către contestatară către agentul comisionar indian denumit .X. și nu către ONGC, prin diminuarea valorii facturilor invoice emise pentru livrări de utilaj petrolier.

S-a mai constatat că pentru a înregistra în contabilitate și a deduce la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile în sumă de .X. lei, contestatara trebuia să dețină documente emise de către prestatorii de servicii care să probeze prestarea efectivă a serviciilor, respectiv facturi invoice, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, studii de piață, sau orice alte materiale corespunzătoare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 19 alin.1, art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, au constatat aferent anului 2005 un profit impozabil în sumă de .X. lei.

În concluzie, urmare constatărilor înscrise de către organele de inspecție fiscală la cap.I impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 au rezultat următoarele date, privitoare la rezultatele fiscale realizate de către contestatară :

- pentru perioada 2004- 2007 pierdere fiscală de recuperat în anii următori,
- pentru anul 2008 impozit pe profit constituit de organele de inspecție fiscală în sumă de X lei,
- pentru anul 2009 pierdere fiscală pentru anul de raportare și pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de X lei.

Diminuarea valorii pierderii fiscale pentru anul 2009, de la suma de X lei, la suma de X lei, este influentată de constatările efectuate de către organele

de inspecție fiscală la punctele nr.8/2 (profit impozabil de .X. lei), nr. 8/3 (profit impozabil de X lei), nr. 8/6 (profit impozabil de X lei), nr. 8/7 (profit impozabil de X lei), nr. 11 (pierdere fiscală de X lei).

Ca urmare, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de X lei (X-X lei), scadent la data de 16.04.2009, calculat aferent profitului impozabil al anului 2008, în baza prevederilor art.17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În baza prevederilor art.33 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat aferent anului 2005, un impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei, conform datelor prezentate la sursa impozit pe profit.

Pentru neplata la termenele scadente de plată a impozitului pe profit stabilit suplimentar, au fost calculate de către organele de inspecție fiscală, potrivit prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorări de întârziere/dobânzi în suma de X lei până la data de 29.02.2012.

De asemenea, în baza prevederilor art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă de X lei, prin aplicarea cotei de 15 %.

Totodată, în baza prevederilor art. 121 din același act normativ au fost calculate penalități de întârziere pentru perioada august 2005-31.12.2005, în suma de X lei, astfel: .X. lei x 0,6 % x 4 luni = X lei.

2. A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 623 "*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*" în perioada 2004-31.12.2006, precum și aferent anului 2009, cheltuieli de protocol în suma de X lei care a fost considerată de societatea ca fiind nedeductibilă fiscal, la calculul profitului impozabil pentru exercițiile financiare ale anilor 2004-2006, respectiv al anului 2009.

Din conținutul facturilor fiscale s-a constatat faptul că suma de X lei provine din achiziția de bunuri: cafea .X., apa minerală, zahăr, masă servită diferitelor delegații, sandwich-uri etc, pentru care contribuabilul a dedus la momentul achiziției taxa pe valoarea adăugată.

Din datele prezentate la sursa impozit pe profit, reiese faptul că S.C. .X. S.A. a înregistrat pierdere în perioada 2004-2006, respectiv în anul 2009, a înregistrat pierdere fiscală, astfel:

1. pentru anul 2004, suma de X lei;
2. pentru anul 2005, suma de X lei;
3. pentru anul 2006, suma de X lei;
4. pentru anul 2009, suma de X lei.

.X., la momentul determinării impozitului pe profit anual pentru perioada 2004-2006, respectiv anul 2009 (lunile aprilie și mai, pentru anul anterior fiscal) nu a colectat TVA în condițiile în care operatorul economic a înregistrat pierdere fiscală în această perioadă de timp și deci nu beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor de protocol, la calculul profitului impozabil și totodată a beneficiat de dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției bunurilor susmenționate.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.21 alin.3 lit. a), art.128 alin.8 lit.f), art.128 alin.9 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.7 alin.3 și alin.6, pct. 6, alin. 11 lit. a) și alin.12, pct.33 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare au stabilit în sarcina contrestatarii TVA de plată în sumă de .X. lei.

Pentru neplata la termenul scadent a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în sumă de X lei, în baza prevederilor art.120 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și penalități în sumă de X lei în a prevederilor art.120¹ din același act normativ.

2. B. Referitor la TVA aferentă cheltuielilor cu achiziția de combustibili s-a constatat că operatorul economic a înregistrat în perioada mai 2009-31.08.2010, achiziții de combustibil pentru vehiculele aflate în folosință destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, astfel :

- pentru perioada mai 2009-31.12.2009, suma de X lei,
- pentru perioada ianuarie 2010-31.08.2010, suma de X lei.

Potrivit registrului de evidență fiscală întocmit pentru data de 31.12.2009 se constată faptul că au fost înregistrate consumuri de combustibil în perioada mai 2009-31.12.2009 în sumă de X lei, acestea fiind considerate de contestatară ca și cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, respectiv în contul 602 "*Cheltuieli cu materialele consumabile*".

Din documentul denumit "*Situația consumului de carburant ianuarie-august 2010*", anexa nr.96 la raportul de inspecție fiscală, reiese că s-au

înregistrat în perioada ianuarie-august 2010, consumuri de carburanți în sumă de X lei, din care suma de X lei aferentă perioadei ianuarie - iunie 2010 a fost considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspectie fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de .X. lei aferentă combustibililor achizitionati si consumati în scopul transportului rutier de persoane de către vehiculele ale caror numere de înmatriculare sunt inscrise în anexa nr.96, în baza prevederilor art. 145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, după cum urmează :

- pentru mai 2009-31.12.2009, suma de X lei (X x 19 %)
- pentru ianuarie 2010-31.08.2010, suma de X lei (X lei x 19 % și X leix24 %, din iulie 2010).

Pentru neplata la termenul scadent a TVA în sumă de .X. lei, au fost calculate dobanzi în suma de X lei, conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare și penalități de întârziere în sumă de X lei, conform prevederilor art.120¹ din același act normativ.

3. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice s-a constatat că în perioada august 2004-decembrie 2009, contestatara a calculat, declarat si virat un impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenți în sumă de X lei.

Pentru perioada ianuarie 2010 - august 2010, S.C. .X. S.A. nu a calculat impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane juridice, deoarece nu au fost efectuate plati, catre persoane juridice nerezidente, care sa oblige operatorul economic sa constituie impozitul.

Din verificarea efectuata prin sondaj asupra documentelor justificative si de evidenta contabila ale contribuabilului, au fost constatate urmatoarele:

a) S.C. .X. S.A. a constituit impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice, aferent facturilor invoice emise de catre .X.-Cipru (care la data de 11.01.2007 și-a schimbat denumirea în .X. Cyprus Limited), la momentul platii catre acest agent economic, in cota de 5 %.

Impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice, care a fost constituit, inregistrat si virat catre bugetul general consolidat, aferent operatiunilor economice derulate cu .X.-Cipru (.X. Cyprus Limited), pentru perioada verificata, este in suma de X lei, conform prevederilor art.118 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu

modificarile si completarile ulterioare, avandu-se in vedere si prevederile art.13 "Comisioane" din Conventia pentru evitarea dublei impunerii, incheiata intre guvernele Romaniei și Republicii Cipru.

Pentru perioada 01.01.2005-31.08.2010, .X.-Cipru (.X. Cyprus Limited) a incasat prin virament bancar, venituri de la .X., in suma de X USD și X euro, respectiv echivalentul a X lei, în baza facturilor invoice emise de catre .X.-Cipru aferent contractului de servicii datat 03.03.2003, care are ca obiect reprezentarea clientului in vanzari de lucrari catre ONGC –India, Oil India LTD si alte companii de gaze si petrol de pe teritoriul Indiei și altor tari din Asia de Sud-Est.

Asa cum a fost prezentata și la Cap. "Impozit pe profit" reprezentanții S.C. .X. S.A. nu au prezentat organelor de inspectie fiscala documente care sa mentioneze realitatea si modul concret in care au fost prestate serviciile, datele de identificare ale persoanelor care au prestat aceste servicii, precum si necesitatea acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii a contribuabilului și nu se face dovada că veniturile incasate de catre .X.-Cipru (.X. Cyprus Limited), reprezinta in fapt venituri din comisioane, care potrivit prevederilor art.13 "Comisioane" din Convenția pentru evitarea dublei impunerii, încheiată între guvernele Romaniei și Republicii Cipru, sunt impozitate cu cota de 5 %.

Deoarece nu s-a demonstrat faptul ca veniturile incasate de catre .X.-Cipru (.X. Cyprus Limited) reprezintă în fapt venituri din comisioane, în baza prevederilor art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au constatat că pentru aceste venituri sunt aplicabile cota de 15 % (pentru perioada 2005-2006) respectiv cota de 16 % (pentru perioada 2007-2009) și au calculat în sarcina contestatarei impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice în sumă de X lei.

b) Referitor la suma de .X. lei (respectiv .X. USD) reprezentand comisioane retinute de catre ONGC-India și .X.-Siria din totalul facturilor invoice reprezentand livrari de utilaj petrolier catre aceștia, având în vedere constatările de la Cap. "Impozit pe profit" organele de inspectie fiscală au stabilit că S.C. .X. S.A. datorează către bugetul general consolidat, impozit pe veniturile obtinute din România de nerezidenți-persoane juridice.

Suma de .X. lei, a fost retinuta de către ONGC-India și .X. din totalul facturilor invoice catre acesti operatori economici si nici nu a fost vreodata incasata, de către acest contribuabil, in perioada 2005-31.08.2010 fiind

înregistrată la luna decembrie 2005 pe seama contului de cheltuieli 622 "Cheltuieli privind comisioanele si onorariile", respectiv 622 = 411.2 "Clienti-externi".

Prin nota explicativă nr..X./07.03.2012 reprezentanții contestatarei menționează faptul că reținerea sumei de .X. lei se justifică prin contractul încheiat cu beneficiarul extern al bunurilor, iar aceasta reprezintă în fapt "Comision".

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat în baza prevederilor art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, faptul că S.C. .X. S.A. avea obligația să calculeze, înregistreze și vireze impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice în sumă de X lei, determinat asupra veniturilor impozabile obținute din România de către nerezidenți, în baza prevederilor art.116 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare asupra venitului brut impozabil în sumă de X lei.

Pentru neplata la termenele scadente a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice au fost calculate de către organele de inspecție fiscală, potrivit prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorări de întârziere/dobânzi în sumă de X lei.

De asemenea, în baza prevederilor art.120¹ din actul normativ menționat anterior, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 29.02.2012, conform anexei nr.103 la Raportul de inspecție fiscală.

4. Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2006-31.08.2010, contestatara a calculat o contribuție pentru concedii și indemnizații în suma totală de X lei, suma deductibilă integral din indemnizațiile pentru incapacitate de muncă, conform datelor din anexa nr.113 la raportul de inspecție fiscală.

Din verificarea efectuată prin sondaj asupra documentelor de evidență primară și contabilă, statelor de plată, balanțelor de verificare și declarațiilor fiscale, a rezultat că în baza Hotărârii nr.4/10.02.2009 a Consiliului de administrație al contestatarei s-a decis desființarea unui număr de 559 posturi din structura organizatorică, motiv pentru care S.C. .X. S.A. a achitat din fondul propriu de salarii, salariaților disponibilizați în perioada mai 2009-mai 2010, suma netă de X lei.

Urmare disponibilizării personalului s-a constatat faptul ca S.C. .X. S.A. nu a constituit, înregistrat în contabilitate și virat, contribuția pentru concedii și indemnizații datorată de angajator, în cota de 0,85 %, în baza prevederilor art.6 alin.2 din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, aprobată prin Legea nr. 399/2006, art. 55 alin. 2 lit.k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 68 lit.l din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Astfel, contestatara avea obligația să constituie și să vireze contribuție pentru concedii și indemnizații datorată de angajator în sumă de .X. lei aferentă sumelor utilizate de angajator pentru plata drepturilor de natură salarială, respectiv .X. lei (.X. lei x 0,85 %).

Pentru nevirarea la termen a obligației bugetare în suma de .X. lei, potrivit prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în timpul inspecției fiscale s-au calculat dobânzi în suma de X lei, până la data de 29.02.2012, iar în baza prevederilor art.120¹ din actul normativ menționat anterior, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în suma de X lei (.X. lei x 15 %).

5. Referitor la vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada septembrie 2004-decembrie 2004, contestatara nu a calculat, înregistrat și nici virat obligația bugetară la această sursă, conform prevederilor art.42 alin.(1) și art.43 alin.(1) din Legea nr.343/2004 pentru modificarea și completarea O.U.G nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a solicitat trimestrial de la A.J.O.F.M județeană repartizarea de persoane cu handicap, potrivit prevederilor art. 43 alin.(2) din Legea nr. 343/2004 pentru modificarea și completarea O.U.G 102/1999.

Obligația bugetară datorată de S.C. .X. S.A. pentru perioada septembrie 2004-decembrie 2004 este în sumă de X lei din care aferența perioadei septembrie 2004-noiembrie 2004 este în sumă de X lei.

Potrivit prevederilor art.91 alin. 2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligația bugetară în suma de X lei, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2005, iar pentru obligația bugetară în suma de .X. lei,

termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2006. Ca urmare, la nivelul anului 2010, obligația bugetară în suma de .X. lei, nu este prescrisă, în timp ce obligația bugetară în sumă de X lei, este prescrisă.

Pentru nevirarea obligației bugetare în sumă de .X. lei, potrivit prevederilor art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în timpul inspecției fiscale s-au calculat dobânzi în suma de X lei, până la data de 29.02.2012.

De asemenea, în baza prevederilor art.120¹ din actul normativ menționat anterior, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în suma de X lei (.X. lei x 15 %) iar în baza prevederilor art.121 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare au calculat penalități de întârziere pentru perioada februarie 2005-31.12.2005, în suma de X lei.

S-a mai constatat că pentru perioada ianuarie-octombrie 2005, societatea nu a calculat, înregistrat și virat obligație bugetară la această sursă. Ulterior, în luna noiembrie 2005, societatea a calculat, înregistrat și declarat obligație bugetară la respectiva sursă în sumă de X lei compusă din :

- X lei aferentă lunii noiembrie 2005,
- X lei aferentă perioadei ianuarie-octombrie 2005.

Pentru nevirarea obligației bugetare în sumă de X lei, potrivit prevederilor art.116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în timpul inspecției fiscale s-au calculat dobânzi în suma de X lei, iar în baza prevederilor art.121 din același act normativ s-au calculat penalități de întârziere pentru perioada februarie 2005-31.12.2005 în sumă de X lei.

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

ASPECTE PROCEDURALE

A. Referitor la validitatea actelor administrative fiscale atacate, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 și Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 se rețin următoarele :

Contestatară susține că, în condițiile în care această inspecție fiscală a început la data de 17.11.2010, pentru perioada anterioară anului 2005, sunt incidente dispozițiile art.91 alin.1 și alin.2, art.98 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind prescris dreptul de a stabili obligații fiscale de a efectua inspecția fiscală și obligațiile fiscale aferente anului 2004 în sumă de .X. lei, compusă din :

- impozit pe profit pe anul 2004 în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei,
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei ,
- vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Potrivit art. 98 alin.1 și art.91 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ Art.98 (1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale”.

Art. 91 alin. 1 si 2

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termenul de prescripție al acestui drept, începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, potrivit art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitată, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să

curgă de la data de întâi ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, reprezentată de termenul legal de depunere a declarației fiscale.

În cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, începe să curgă de la data de întâi ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*".

Având în vedere prevederile pct.1 din Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", 120 "*Decont privind accizele*" și 130 "*Decont privind impozitul la țigăiul și la gazele naturale din producția internă*", aprobate prin O.M.F.P. nr.35/2005, Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor, astfel încât pentru anul 2004, termenul limită de depunere a declarației privind impozitul pe profit, este data de 15 aprilie 2005.

Astfel, având în vedere prevederile art.91 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, începe să curgă de la data de întâi ianuarie 2006, respectiv anul următor celui în care s-a născut creanța fiscală, prin depunerea în anul 2005 a declarației privind impozitul pe profit, întocmită pentru anul 2004, dată de la care se naște și obligația de plată a contribuabilului.

Față de această situație, în care termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, începe să curgă de la data de 01.01.2006, rezultă că în data de 17.11.2010, organele de inspecție fiscală erau îndreptățite să procedeze la verificarea modului de constituire, înregistrare și virare a obligației bugetare reprezentând impozit pe profit.

Prin urmare, excepția invocată de contestatară privind prescrierea dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale la sursa impozit pe profit este neîntemeiată, suma de X lei compusă din impozit pe profit pe anul 2004 în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, nefiind precisă.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă depășirii limitelor deductibilității cheltuielilor de protocol de către S.C. .X. S.A. reprezentând achiziții cafea .X., apă minerală, zahăr și accesoriile aferente se înregistrează o situație similară.

Potrivit prevederilor pct.7 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, date în aplicarea prevederilor art.128 alin.9 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

” 7 (6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin.(3) - (5) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii. Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”

Prin urmare, TVA colectată, aferentă depășirii limitelor deductibilității cheltuielilor de protocol, se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.

Pentru anul 2004, potrivit prevederilor art.5 alin.1 lit.a) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestatara avea obligația depunerii situației financiare anuale la organul fiscal teritorial respectiv Direcția generală a finanțelor publice .X. , în termen de 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar al anului 2004.

Se reține că S.C. .X. S.A. a depus la Direcția generală a finanțelor publice .X. situația financiară anuală pentru anul 2004 în data de 11.05.2005, fiind înregistrată sub nr.X.

Deoarece S.C. .X. S.A. avea obligația să calculeze și să includă taxa pe valoarea adăugată colectată, la rubrica de regularizări din decontul de TVA întocmit pentru luna mai 2005, care reprezintă titlul de creanță, în baza căruia s-a născut creanța și data la care contribuabilul datora aceste obligații fiscale, rezultă că în baza prevederilor art.91 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili TVA aferentă depășirii limitelor deductibilității cheltuielilor de protocol, începe să curgă de la data de 01.01.2006.

Față de această situație, în care termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, începe să curgă de la data de 01.01.2006, rezultă că în data de 17.11.2010, organele de inspecție fiscală erau îndreptățite să procedeze la verificarea modului de constituire, înregistrare și virare a obligației bugetare reprezentând TVA.

Prin urmare, excepția invocată de contestatară privind prescrierea dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale la sursa TVA este neîntemeiată, suma de X lei compusă din TVA pe anul 2004 în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, nefiind precisă.

C. Referitor la vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate aferente lunii decembrie 2004, se reține că potrivit prevederilor pct.1.1 din Instrucțiunile de completare a formularului 100 "*Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat*" (cod 14.13.01.01/a) aprobate prin O.M.F.P. nr.281/2004 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 100 "*Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat*":

" Declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat se completează și se depune de plătitorii de impozite, taxe și contribuții cărora le revin, potrivit legislației în vigoare, obligațiile de plată la bugetul general consolidat cuprinse în nomenclatorul prevăzut în anexa nr. 3, astfel :

1.1 Lunar, până la data de 25, inclusiv, a lunii următoare lunii la care se referă, pentru obligațiile de plată reprezentând :.....vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, conform art. 43 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare "

Deoarece declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat se completează și se depune de către contribuabili, pentru obligația bugetară reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare lunii la care se referă, rezultă că S.C. .X. S.A. avea obligația să înregistreze și să raporteze la organul fiscal teritorial, suma de .X. lei, reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, aferentă lunii decembrie 2004, până la data de 25 ianuarie 2005 dată de la care contribuabilul datoră obligația fiscală.

Prin urmare, suma de .X. lei, reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, reprezintă obligație bugetară aferentă

lunii decembrie 2004, al carei termen de declarare la organul fiscal era data de 25.01.2005, rezultă că în baza prevederilor art.91 alin.1 și alin.2 din O. G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicată, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, la aceasta sursă, începe să curgă de la data de 01.01.2006.

Prin urmare, în data de 17.11.2010, organele de inspecție fiscală erau îndreptățite să procedeze la verificarea modului de constituire, înregistrare și virare a obligației bugetare reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei.

Se reține că pentru obligația bugetară în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de X lei până la data de 29.02.2012.

Astfel, diferența în sumă de X lei (.X.-X lei) reprezentând dobanzi și penalități calculate pentru perioada ianuarie-noiembrie 2005 este aferentă obligației bugetare în sumă de X lei, care a fost înregistrată și raportată cu întârziere la organul fiscal, respectiv luna noiembrie 2005, pentru perioada ianuarie-octombrie 2005, fiind distinctă de obligația bugetară suplimentară în sumă de .X. lei.

D. Referitor la motivul de nulitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 privind obligația de transmitere a avizului de inspecție fiscală prin încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art.101 și art.102 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se rețin următoarele :

Contestatară consideră că, în condițiile în care inspecția fiscală a început în data de 17.11.2010, organul fiscal avea obligația să transmită către S.C. .X. S.A., avizul de inspecție fiscală, cel târziu la data de 18.10.2010, arătând că organul fiscal a comunicat avizul de inspecție fiscală nr..X. în data de 12.11.2010, acesta fiind datat 01.11.2010.

Față de susținerile contestatarii se reține că, inspecția fiscală la S.C. .X. S.A., înscrisă în registrul unic de control seria A nr.X la poziția nr.X din data de 17.11.2010 a început în baza prevederilor art.102 alin. 2, lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vederea soluționării cu control ulterior a deconturilor cu suma negativă de TVA cu opțiune de rambursare, fiind întocmit în acest sens ordinul de serviciu nr.X/04.06.2010.

Din analiza ordinului de serviciu nr.X/04.06.2010, anexa nr.02/2 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 reiese că organele de inspecție fiscală au fost delegate la contribuabilul S.C. .X. S.A. "pentru

inspecție fiscală parțială - control ulterior privind TVA, soluționare deconturi cu suma negativă de TVA cu opțiune de rambursare”.

La art.102 alin.2 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

“(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel :

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili ;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

*(2) Comunicarea avizului de inspecție fiscală **nu este necesară :***

a) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului ;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii ;

c) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat ;

d) în cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispoziții de reverificare cuprinse în decizia de soluționare a contestației.

*(3) Pe durata unei inspecții fiscale pentru soluționarea unei cereri a contribuabilului, **organul de inspecție poate decide efectuarea unei inspecții generale sau parțiale. În acest caz, prin excepție de la prevederile alin. (1), avizul de inspecție se comunică contribuabilului chiar în cursul efectuării inspecției pentru soluționarea cererii”.***

Față de prevederile legale suscitade, rezultă că în situația prevăzută prin ordinul de serviciu nr.X/04.06.2010, respectiv de inspecție fiscală parțială - control ulterior privind TVA, soluționare deconturi cu suma negativă de TVA cu opțiune de rambursare, nu era necesară comunicarea către S.C. .X. S.A a avizului de inspecție fiscală, de către organul fiscal.

Se reține că din analiza actelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului (situații financiare anuale, declarații privind impozitul pe profit) au fost constatate elemente, în baza cărora organul de inspecție fiscală a decis efectuarea inspecției generale.

Astfel, a fost întocmit în acest sens de către echipa de inspecție fiscală Referatul nr..X./28.10.2010 cu propuneri de extindere a verificării la S.C. .X. S.A. din .X. , în baza căruia s-a comunicat contribuabilului avizul de inspecție fiscală nr..X./01.11.2010.

Potrivit prevederilor art.102 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, chiar în cursul efectuării inspecției pentru soluționarea cererii, nemaifiind aplicabile prevederile art.102

alin.1 lit.a) din același act normativ, așa cum afirmă contestatara, în mod eronat.

Mai mult, art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede expres care sunt cauzele de nulitate ale unui act administrativ fiscal, respectiv : *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art 43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Potrivit acestor dispoziții legale, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai în anumite condiții, respectiv pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, iar nerespectarea prevederilor din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modul de comunicare a avizului de inspectie fiscala, nu este încadrat de legiuitor între elementele care pot atrage nulitatea Deciziei de impunere nr. .X./30.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Întrucât excepțiile de procedură invocate prin contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu reevaluarea terenurilor efectuată în anul 2003 în sumă de .X. lei

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu reevaluarea terenurilor efectuată la data de 31.12.2003, în condițiile în care înregistrarea reevaluării terenului “Gospodărie anexă” a fost efectuată în exercițiul fiscal al anului 2004, prin diminuarea plusurilor din reevaluarea celorlalte imobilizări corporale deținute de societate și totodată din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. S.A. a înregistrat conform notelor contabile nr..X./31.12.2004 și nr..X./31.12.2004, diminuarea valorii terenului “*Gospodărie anexă*” în suprafață de .X. mp. cu suma de .X. lei, pe seama diminuării plusurilor din reevaluarea celorlalte imobilizări corporale deținute de societate (respectiv 11 terenuri) .

Prin cele două note contabile, societatea a urmărit corectarea unor înregistrări contabile efectuate la data de 31.12.2003, dată la care s-a înregistrat în contabilitate operațiunea de reevaluare a unui număr de 12 terenuri în suprafață totală de .X. mp., conform prevederilor H.G. nr.1553/2003 pe baza Raportului de evaluare întocmit de către S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 30.11.2003 anterior momentului efectuării reevaluării, în contabilitatea contestatarii nu erau înregistrate plusuri din reevaluare în contul 105 “*Diferențe din reevaluare*”, astfel încât diminuarea rezultată a fost scăzută din valoarea de înregistrare în contabilitate a imobilului.

În consecință, suma de .X. lei reprezentând diminuarea valorii terenului “*Gospodărie anexă*” cu ocazia reevaluării efectuată prin Raportul de evaluare întocmit de către S.C. .X. S.R.L la data de 31.12.2003, trebuia înregistrată la respectiva dată în conturi de cheltuieli și nu prin diminuarea plusurilor din reevaluarea celor 11 terenuri în sumă de .X. lei, așa cum a procedat contestatara.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei, înregistrată pe cheltuieli la data de 31.12.2004 în contul 658.3 „*Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital*” nu este aferentă exercițiului contabil 2004, motiv pentru care nu poate beneficia de drept de deducere la calculul profitului impozabil aferent anului 2004.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil aferent anului 2004 în suma de .X. lei, în baza prevederilor art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.13 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Societatea susține că prevederile în baza cărora au fost stabilite ca nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei, respectiv Decizia Comisiei Centrale fiscale nr.9/2003 bazată pe prevederile O.M.F. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele

Internaționale de Contabilitate, coroborate cu prevederile Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, nu mai erau în vigoare la data de 31.12.2004.

Având în vedere diferențele din reevaluare sunt aferente anului 2003, conform raportului evaluatorului autorizat, societatea solicită aplicarea prevederilor pct.71⁵ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal susținând că impozitul pe profit în sumă de .X. lei este eronat stabilit.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

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

La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.” ; coroborate cu pct.12 și pct.13 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*“ 12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal. **Exemple de elemente similare veniturilor : (...) rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor, în situația în care au fost deductibile din profitul impozabil . (...)***

*13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, **contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.** Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare “.*

Din interpretarea dispozițiilor legale mai sus citate, rezultă că sumele

provenite din rezervele din reevaluarea imobilizarilor corporale la casarea sau cedarea activelor sunt elemente similare veniturilor.

În speță fiind vorba despre impunerea rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale sunt incidente și prevederile pct.5.39 și 5.40 din O.M.F. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate potrivit căruia :

“5.39. - Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile IAS 16, trebuie reflectat în debitul sau în creditul contului "Rezerve din reevaluare", după caz.

Cu toate acestea, majorarea constatată din reevaluare trebuie recunoscută ca venit în măsura în care aceasta compensează o descreștere din reevaluarea aceluiași activ, recunoscută anterior ca o cheltuială.

În cazul în care valoarea contabilă a unui activ este diminuată ca rezultat al unei reevaluări, această diminuare trebuie recunoscută ca o cheltuială.

Cu toate acestea, o diminuare rezultată din reevaluare trebuie scăzută direct din orice surplus din reevaluare corespunzător, în măsura în care diminuarea nu depășește valoarea înregistrată anterior ca surplus din reevaluare pentru același activ

5.40. - Rezerva din reevaluare trebuie prezentată în bilanț la un subpost separat în cadrul postului de capital și rezerve.

Surplusul din reevaluare inclus în capitalul propriu poate fi transferat direct în rezultatul reportat atunci când acest surplus este realizat. Se consideră că întregul surplus este realizat la casarea sau la cedarea activului. Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de întreprindere; în acest caz valoarea surplusului realizat este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului. Transferul din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu se efectuează prin contul de profit și pierdere ”.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că prin Raportul de reevaluare întocmit la 31.12.2003 de S.C. .X. S.R.L. .X. au fost reevaluate un număr de 12 terenuri, operațiune înregistrată în contabilitate în baza notei contabile nr..X./31.12.2003 de majorare a valorii totale a terenurilor deținute de S.C. .X. S.A. cu suma de .X. lei pe seama majorării diferențelor din reevaluare cu aceeași sumă, prin articolul contabil :

211.1 “Terenuri” = 105.8 „ Rezerve din reevaluare .X. lei

dispuse prin acte normative ”

Din datele înscrise în anexa nr.11 denumită Recapitulație evaluare terenuri la valoarea de piață conform H.G. nr.1553/2003 la Raportul de evaluare teren aflat la 31.12.2003 în patrimoniul S.C. .X. S.A. din .X. , întocmit de S.C. .X. S.R.L. .X., aflată în copie la dosarul cauzei, reiese că valoarea de înregistrare în contabilitate a terenurilor era înaintea datei reevaluării în sumă de .X. lei, iar valoarea rezultată în urma reevaluării din data de 31.12.2003 era în sumă de .X. lei, astfel că s-a înregistrat o creștere în sumă de .X. lei față de valoarea inițială a terenurilor.

Se reține că prin înregistrarea notelor contabile nr..X./31.12.2004 și nr..X./31.12.2004 societatea a urmărit corectarea unor înregistrări contabile efectuate la data de 31.12.2003 privind operațiunea de reevaluare a unui număr de 12 terenuri în suprafață totală de .X. mp., conform prevederilor H.G. nr.1553/2003.

De asemenea, din analiza anexei nr.11 rezultă că pentru terenul *“Gospodarie anexă”* în suprafața de .X. mp., reevaluarea s-a făcut cu descreșterea valorii acestuia cu suma de .X. lei, respectiv de la valoarea contabilă de .X. lei la valoarea de .X. lei.

Deși, conform concluziilor formulate în Raportul de evaluare a terenurilor la 31.12.2003 a rezultat o majorare a valorii terenurilor cu suma totală de .X. lei și o diminuare a valorii terenului *“Gospodarie anexă”* în suprafață de .X. mp. cu suma de .X. lei, totuși în contabilitatea contestatarii, diminuarea valorii de înregistrare în contabilitate a terenului *“Gospodarie anexă”* a fost înregistrată prin diminuarea creșterilor totale din reevaluare, aferente celorlalte 11 imobilizări corporale (respectiv .X. lei - .X. lei).

Având în vedere prevederile funcțiunii conturilor din O.M.F. nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, potrivit cărora, în creditul contului 211 *“Terenuri și amenajări de terenuri”* se înregistrează :*“...valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea terenurilor recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ”*, rezultă că diminuarea valorii contabile a unui activ cu ocazia efectuării unei reevaluări, în cazul în care nu exista înregistrat un plus din reevaluare în contul 105 *“Diferențe din reevaluare”*, trebuie recunoscută ca o cheltuială.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2003, data reevaluării terenurilor din proprietatea contestatarii pentru terenul

“Gospodarie anexă” în suprafață de .X. mp., nu mai existau diferențe din reevaluare în creditul contului 105 *”Diferențe din reevaluare”*, deoarece surplusul din reevaluarea acestui teren în suma de .X. lei a fost utilizat pentru majorarea capitalului social subscris și vărsat, majorare care a fost efectuată la data de 31.08.1999, conform notei contabile nr.X/31.08.1999.

Din analiza notelor contabile nr..X./31.12.2004 și nr..X./31.12.2004 (anexa nr.9 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012) potrivit căroră :

211.1 “Terenuri “	=	105.8	- .X. lei
658.3 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital ”	=	211.1	.X. lei
211.1 = 105.8 „Rezerve din reevaluare dispuse prin acte normative”			.X. lei

reiese că respectivele înregistrări contabile efectuate la data de 31.12.2004 reprezintă o revenire la înregistrarea eronată a diminuării terenului “Gospodaria anexă”, cu valoarea descreșterii acestui activ în sumă de .X. lei.

Față de aceste înregistrări contabile și având în vedere prevederile pct.5.39 din O.M.F nr.94/2001 mai suscitată, operațiunea trebuia înregistrată la data de 31.12.2003 prin articolul contabil :

658.3 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital ”	=	211.1	.X. lei
---	---	-------	---------

recunoscută ca și cheltuială la nivelul anului 2003 și nu prin diminuarea plusurilor din reevaluarea terenurilor, așa cum a procedat contestatara.

Mai mult, art.1 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe precizează :

“(1) Societățile comerciale, indiferent de forma de proprietate, regiile autonome, societățile și companiile naționale, institutele de cercetare și celelalte categorii de agenți economici pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale aflate în patrimoniul lor la data de 31 decembrie 2003, astfel încât rezultatul reevaluării să fie cuprins în situațiile financiare ale anului 2003 ”.

La Cap. I „Imobilizări corporale și necorporale” pct.1.1 “Imobilizări corporale” din Decizia nr.9/2003 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementările contabile armonizate cu directivele europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate se prevede că :

“Deprecierile imobilizărilor corporale, recunoscute contabil, nu sunt deductibile fiscal” la calculul profitului impozabil.

Deoarece, cheltuiala în suma de .X. lei reprezentând diminuarea valorii contabile a terenului *”Gospodaria anexă”* cu valoarea descreșterii acestui activ, urmare a reevaluării efectuate la data de 31.12.2003, nu este aferentă exercițiului fiscal al anului 2004, nici nu putea fi înregistrată în luna decembrie 2004 în contul 658.3 *„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”*.

Mai mult, potrivit prevederilor funcțiunii conturilor din O.M.F nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate referitoare la contul 117 *”Rezultatul reportat”*, rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente, trebuia înregistrat în debitul acestui cont, în corelație cu creditul conturilor, în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor.

Susținerea contestatarei potrivit căreia :*“diferențele din reevaluarea aferentă anului 2003, conform raportului evaluatorului autorizat, în speță își găsesc aplicabilitatea dispozițiile pct.71⁵ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stabilesc că pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevalurile efectuate, potrivit legii, până la acea dată, respectiv H.G. nr.1553/2003”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece contestatara invocă trunchiat prevederile respectivului text de lege, care nici nu era în vigoare la data întocmirii notelor contabile nr..X./31.12.2004 și nr..X./31.12.2004.

Astfel, dispozițiile pct.71⁵ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 date în aplicarea art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 au fost introduse prin prevederile H.G. nr.84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, publicată în Monitorul Oficial al României nr.147 din data de 18.02.2005 care reprezintă data intrării în vigoare a H.G. nr.84/2005, nefiind aplicabile speței pentru perioada 2003-2004, așa cum susține contestatara.

Totodată, afirmația contestatarei, potrivit căreia înregistrarea reevaluării din 31.12.2003 a făcut obiectul inspecției fiscale precedente, finalizată cu

Decizia de impunere nr..X./16.11.2004, nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece prin întocmirea la data de 31.12.2004 a articolului contabil 658.3 *”Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”* = 211 *”Terenuri și reamenajări de terenuri”* cu suma de .X. lei reprezentând diminuarea valorii terenului *”Gospodaria anexă”*, conform notei contabile nr..X./31.12.2004 a fost influențat rezultatul exercițiului contabil și fiscal al anului 2004.

Nici afirmația contestatarei potrivit căreia *”Decizia Comisiei Centrale fiscale nr.9/2003 bazată pe prevederile O.M.F.P nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate ... nu mai erau în vigoare la data de 31.12.2004”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivul act a fost abrogat la data de 01.01.2006 care reprezintă data intrării în vigoare a prevederilor O.M.F.P nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene publicat în Monitorul Oficial al României, nr.1080/30.11.2005, unde se prevede că :

”ART. 9 Prezentul ordin intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2006.

Art.10 La data intrării în vigoare a prezentului ordin se abrogă :

- Ordinul ministrului finanțelor publice nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85 din 20 februarie 2001, cu modificările și completările ulterioare (...)

În concluzie, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pe anul 2004 pentru cheltuielile cu reevaluarea terenurilor în sumă de .X. lei, înregistrate eronat în exercițiul contabil și fiscal al anului 2004.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la deductibilitatea fiscală a sumei de .X. lei, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.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” să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu reevaluarea construcțiilor efectuată la 31.12.2004 în sumă de .X. lei

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei rezultate din reevaluarea efectuată la luna decembrie 2004, în condițiile în care în suma încasată de .X. lei, la data vânzării mijloacelor fixe amortizabile, erau înregistrate plusuri de valoare în sumă de .X. lei, care nu au fost supuse calculului amortizării și totodată din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. S.A. a efectuat reevaluări ale imobilizărilor corporale proprii, respectiv terenuri și clădiri în perioada 01.07.2004 - 31.12.2009, conform Raportului de evaluare întocmit de S.C. .X. S.R.L. din .X..

Societatea a efectuat în perioada ianuarie 2005-31.12.2006 vânzări de construcții în sumă de .X. lei care au fost reevaluate la 31.12.2004, iar la momentul vânzării construcțiilor erau înregistrate în contabilitatea contestatarei, în creditul contului 105 *„Rezerve din reevaluare”*, plusuri din reevaluare aferente respectivelor imobilizări corporale, care nu au fost supuse calculului amortizării până la acea dată, în sumă totală de .X. lei (.X. lei pentru anul 2005 și .X. lei pentru anul 2006).

Deoarece societatea a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, conform declarațiilor privind impozitul pe profit, precum și a registrului de evidență fiscală, întocmite pentru perioada ianuarie 2005-31.12.2006, organele de inspecție fiscală au calculat un profit impozabil aferent perioadei 2005-2006 în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.71⁵ din Normele Metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 și art.4 din H.G. nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Societatea consideră că a întocmit corect articolele contabile de înregistrare a reevaluării mijloacelor fixe și deoarece potrivit funcției contului 105 *„Rezerve din reevaluare”* în debitul contului se regăsesc : capitalizarea

surplusului din reevaluare prin transferul direct în capitalul propriu, societatea solicită aplicarea prevederilor art.22 alin.5, coroborate cu cele ale art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și cele ale pct. 57[^]1 din H. G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel încât înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii a rezervelor constituite în baza unor acte normative, nu se consideră modificare a destinației sau distribuție, ca să fie tratată ca element similar veniturilor.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“ (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 :

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

La art.4 din H.G. nr.1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe se prevede :

“Valorile reevaluate ale imobilizărilor corporale supuse reevaluării devin valori amortizabile, în condițiile legislației aplicabile la data reevaluării”.

În speță sunt incidente și prevederile art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, unde se specifică :

“Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor

fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.

Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.

Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii ”.

Referitor la modul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor reprezentând valoarea rămasă neamortizată, cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, pentru construcțiile reevaluate în luna decembrie 2004 și vândute în perioada 2005 - 2006 sunt aplicabile și prevederile pct.71⁵ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 :

“ 71⁵. În categoria unităților specializate, conform [art. 24](#) alin. (15) din Codul fiscal, se încadrează persoanele juridice care, potrivit obiectului de activitate, intermediază înstrăinarea de proprietăți imobiliare și a altor mijloace fixe, departamentele specializate aflate în structura organizatorică a contribuabililor și alte unități cu activități similare.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.

Pentru determinarea valorii rămase neamortizate, în cazul mijloacelor fixe cu valoare contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată ”.

Din analiza dispozițiilor legale suscitade se reține că prin valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.

Totodată, în valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile nu sunt incluse și plusurile din reevaluare înregistrate în debitul contului 212 “Construcții” prin creditul contului 105 “Rezerve din reevaluare”, în cazul contestatării.

Se reține din constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 faptul că în perioada 2005 - 2006, contestatara a efectuat

vânzări de construcții în sumă de .X. lei care au fost reevaluate anterior, la luna decembrie 2004 prin creșterea valorii de înregistrare în contabilitate : pentru anul 2005 cu suma de .X. lei și pentru anul 2006 cu suma de .X. lei, conform Raportului de evaluare întocmit de S.C. .X. S.R.L. din .X..

Din analiza anexei nr.20, aflată în copie la fila 111 din dosarul cauzei, reiese că la ieșirea din gestiunea contestatareii a construcțiilor reevaluate la 31.12.2003, 31.12.2004 și 31.12.2006 și vândute în perioada verificată a fost operate în contabilitatea proprie :

- pentru construcții prin creditul contului 212 „*Construcții*” în corespondență cu debitul conturilor 281.2 „*Amortizarea imobilizărilor corporale*” și 658.3 „*Cheltuieli de exploatare privind activele cedate*”;
- pentru terenuri prin creditul contului 211 „*Terenuri*” în corespondență cu debitul contului 658.3 „*Cheltuieli de exploatare privind activele cedate*”.

Față de aceste înregistrări contabile, se reține că, la vânzarea imobilizărilor corporale reevaluate, în perioada 2004-2007, contestatara a scăzut valoarea de înregistrare în contabilitate a mijloacelor fixe pe seama amortizării calculate până la data vanzării acestora, precum și pe seama cheltuielilor de exploatare privind activele cedate în cazul construcțiilor, respectiv pe seama cheltuielilor de exploatare privind activele cedate, în cazul terenurilor.

Astfel, plusurile din reevaluarea efectuată la 31.12.2004 în sumă de .X. lei, la data vânzărilor de construcții, efectuate în perioada 2005-2006, pe de o parte au fost înregistrate pe cheltuieli prin articolul contabil :

658.3 „*Cheltuieli de exploatare privind activele cedate*” = 212 „*Construcții*”

iar pe de altă parte au fost transferate în creditul contului 117.5 „*Rezultat reportat*” pentru anul 2005, respectiv a contului 106.5 „*Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*”, pentru anul 2006 prin articolele contabile :

105 „*Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare*” = 117.5 „*Rezultat reportat*”
105 „*Rezerve din reevaluare*” = 106.5 „*Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*”.

Potrivit prevederilor funcționării conturilor din O.M.F nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene referitoare la contul 105 „*Rezerve din reevaluare*”:

“ În creditul contului 105 „*Rezerve din reevaluare*” se înregistrează :

- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizărilor corporale reevaluate (211, 212, 213, 214).

În debitul contului 105 "Rezerve din reevaluare" se înregistrează :

- capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câștig realizat, respectiv la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (1065);

- descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale (211, 212, 213, 214);

- ajustarea amortizării cumulate înregistrate până la data reevaluării imobilizării corporale, în cazul în care reevaluarea se efectuează prin aplicarea unui indice (281).

Soldul creditor al contului reprezintă rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale existente în evidența entității".

Se reține că, potrivit declarațiilor privind impozitul pe profit întocmite pe perioada 2005-2006 și înregistrate la DGAMC sub nr..X./16.05.2006 și nr..X./14.04.2007, S.C. X S.A a considerat suma de .X. lei reprezentând plusuri din reevaluare înregistrate în contul 658.3 „Cheltuieli de exploatare privind activele cedate”, la momentul scoaterii din activ a mijloacelor fixe amortizabile (construcții) ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil, suma de .X. lei pentru anul 2005 și respectiv suma de .X. lei pentru anul 2006.

În concluzie, suma de .X. lei reprezentând plusuri din reevaluarea construcțiilor efectuată la data de 31.12.2004, existente în soldul contului 212 “Construcții” la data vânzării mijloacelor fixe, înregistrate pe cheltuieli, respectiv în contul 658.3 „Cheltuieli de exploatare privind activele cedate” și deduse la calculul profitului impozabil la momentul scoaterii din evidență a activelor, așa cum s-a reținut mai sus, nu poate fi cuprinsă în valoarea de intrare fiscală a mijloacelor fixe în cauză.

Față de această situație, afirmația contestată că “a întocmit corect articolele contabile de înregistrare a reevaluării mijloacelor fixe” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012, organele de inspecție fiscală nici nu au constatat nereguli privind modul de înregistrare la întocmirea articolelor contabile privind scoaterea din activ a imobilizărilor corporale în perioada

verificată, ci au constatat că plusurile din reevaluarea construcțiilor efectuată la data de 31.12.2004 în sumă de .X. lei au fost considerate deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada 2005- 2006.

La art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată se precizează :

“Reducerea sau anularea oricarui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplica dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezerva în legatura cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă”.

Față de aceste dispoziții legale, se reține că provizioanele/rezervele constituite pe seama cheltuielilor considerate deductibile se urmărește să devină, la modificarea destinației, venituri impozabile, astfel încât impactul fiscal total să fie nul. Provizioanele se constituie debitând un cont de cheltuieli și creditând un cont de pasiv de provizioane, iar rezervele se constituie, de regulă, din profitul (brut sau net) deci nu se deduc din cheltuieli în acel moment.

Astfel, pretenția contestatarei de a-i fi aplicate prevederile art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu poate fi reținută în favoarea sa deoarece respectivul articol de lege reglementează reducerea sau anularea provizionului sau a rezervei către participanți care a fost anterior dedusă, ori potrivit situației de fapt, contestatara nici nu a procedat la constituirea de provizioane.

Nici afirmația contestatarei, că i-ar fi aplicabile prevederile pct.57¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal nu poate fi reținută în favoarea sa, deoarece în cazul în speță nu a fost constatată de către organele de inspecție fiscală suma de .X. lei, ca fiind element similar veniturilor, determinat de o eventuală modificare a destinației rezervelor constituite, distribuirii acestora, așa cum susține eronat S.C. .X. S.A.

În concluzie, în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat că prin înregistrarea în perioada 2005-2006 în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil a plusurilor din reevaluarea construcțiilor efectuată la data de 31.12.2004 în sumă de .X. lei au fost încălcate

prevederile art.19 alin.1 și art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu reevaluarea terenurilor în sumă de **.X. lei**, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.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”* să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent plusurilor rezultate din reevaluarea terenurilor vândute Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra diminuării câștigurilor rezultate din vânzarea terenurilor în perioada ianuarie-aprilie 2005, prin includerea în valoarea fiscală a acestora a plusurilor din reevaluarea efectuată la 31.12.2003, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. S.A. a realizat venituri în sumă de .X. lei aferente unor vânzări de imobilizări corporale reevaluate, conform facturilor fiscale nr..X./31.03.2005 emisă către S.C. X S.R.L- .X., nr..X./28.04.2005 emisă către S.C. X S.R.L-.X., nr..X./28.04.2005 emisă către S.C. .X. S.R.L-.X. și nr..X./11.04.2005 emisă către S.C. .X. S.R.L-.X..

Societatea a calculat aferent acestor operațiuni economice un impozit pe profit în cotă de 10 % respectiv suma de .X. lei asupra câștigului fiscal rezultat din cedarea activelor în sumă de .X. lei compusă din .X. lei venituri - .X. lei valoarea fiscală a imobilizărilor corporale - .X. lei taxe notariale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în suma de .X. lei reprezentând valoarea fiscală a imobilizărilor tranzacționate, terenuri și construcții se regăsesc în cazul terenurilor și plusuri din reevaluarea

efectuată la data de 31.12.2003 în baza prevederilor H.G. nr.1553/2003, în sumă totală de .X. lei, compusă din suma de .X. lei pentru terenul în suprafață de .X. mp. și suma de .X. lei pentru terenul în suprafață de .X. mp.

Astfel, prin diminuarea câștigul rezultat din vânzarea imobilizărilor corporale cu suma de .X. lei au fost încălcate prevederile art.33 alin.2, alin.4 și alin.7 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.97 din Normele Metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Societatea susține că diferența din reevaluare pe care organele de inspecție fiscală nu o includ în valoarea fiscală a terenurilor este rezultată ca urmare a reevaluărilor efectuate la data de 31.12.2003, conform dispozițiilor H.G. nr.1553/2003.

Referitor la modul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu valoarea rămasă, cu ocazia scoaterii din evidență a imobilelor, societatea susține că pentru terenurile reevaluate în lunile decembrie 2003 și decembrie 2006 care au fost vândute în perioada 2004-2007 și pentru cele reevaluate în anul 2003 și care au fost vândute în perioada 2004-2006, sunt incidente prevederile art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.71⁵ din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, la art.33 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 30.04.2005 se prevede :

„(1) Prevederile prezentului articol se aplică persoanelor juridice române și străine care vând-cesionează proprietăți imobiliare situate în România sau titluri de participare deținute la o persoană juridică română.

*(2) Dacă câștigurile rezultate din vânzarea-cesionarea proprietăților imobiliare situate în România și a titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română depășesc pierderile rezultate dintr-o astfel de vânzare-cesionare, **atunci impozitul pe profit se stabilește prin aplicarea unei cote de 10% la diferența rezultată.***

(3) Pierderea rezultată din vânzarea-cesionarea proprietăților imobiliare situate în România și a titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română se recuperează din profiturile impozabile rezultate din operațiuni de aceeași natură, în următorii 5 ani fiscali consecutivi.

(4) Câștigul rezultat din vânzarea-cesionarea proprietăților imobiliare sau titlurilor de participare este diferența pozitivă între :

a) valoarea realizată din vânzarea-cesionarea unor asemenea proprietăți imobiliare sau titluri de participare și

b) valoarea fiscală a unor asemenea proprietăți imobiliare sau titluri de participare. (...)

(7) **Valoarea fiscală** pentru proprietățile imobiliare sau pentru titlurile de participare se stabilește după cum urmează :

a) în cazul proprietăților imobiliare, **valoarea fiscală este costul de cumpărare, construire sau îmbunătățire a proprietății, redus cu amortizarea fiscală aferentă unei astfel de proprietăți**".

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că la determinarea câștigurilor rezultate din vânzarea-cesionarea proprietăților imobiliare, respectiv în modul de calcul al valorii fiscale a proprietăților imobiliare, care este reprezentată de costul de cumpărare, construire sau îmbunătățire a proprietății, nu sunt cuprinse și plusurile din reevaluare.

La art.1 pct.1 și pct.7 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.24/2005 privind pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifică :

"Art.1 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

Art.7 Articolul 33 se abrogă."

De asemenea, art.3 alin.2 din același act normativ stipulează că :

"Prevederile art.1 pct.1-21 inclusiv intră în vigoare la data de 01.05.2005".

În concluzie, prevederile art.33 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt în vigoare până la 30.04.2005, fiind aplicabile vânzărilor de terenuri și construcții efectuate în perioada ianuarie-aprilie 2005.

În speță sunt incidente și prevederile pct.97 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, potrivit cărora :

"97. Profitul impozabil rezultat din vânzarea-cesionarea proprietăților imobiliare situate în România și a titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română se impune cu cota de 10% numai pentru tranzacțiile efectuate până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv. În condițiile în care se realizează pierdere din aceste tranzacții până la data de 30 aprilie

2005 inclusiv, aceasta se recuperează din profiturile impozabile rezultate din operațiuni de aceeași natură, pe perioada prevăzută la art. 26 din Codul fiscal.”

Se reține din constatările Raportului de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 faptul că S.C. .X. S.A. a determinat aferent vânzărilor de proprietăți imobiliare din perioada ianuarie-aprilie 2005, efectuate în baza a patru facturi fiscale un câștig fiscal în sumă de .X. lei prin scăderea din totalul veniturilor obținute în sumă de .X. lei a valorii fiscale în sumă de .X. lei, precum și a cheltuielilor efectuate în scopul vânzării acestor active, respectiv taxe notariale în sumă de .X. lei.

Acest câștig fiscal în sumă de .X. lei a fost impozitat de către contestatară cu cota de 10%, conform prevederilor art.33 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare rezultând impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Din analiza anexei nr.30 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 reiese că societatea a inclus în modul de calcul al valorii fiscale a terenurilor tranzacționate în suma de .X. lei și plusurile din reevaluarea acestora efectuată la data de 31.12.2003 în sumă totală de .X. lei (compusă din suma de X lei și suma de X lei) prin încălcarea prevederilor art.33 alin.7 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 30.04.2005, așa cum s-a reținut mai sus.

Se reține că plusul din reevaluarea terenurilor în sumă de .X. lei a fost înregistrat în evidența contabilă a contestatarei în debitul contului 658.3 *“Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”* prin întocmirea articolului contabil 658.3 = 211 *“Terenuri”*, respectiva sumă a fost considerată deductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2005.

Astfel, includerea de către societate în modul de calcul al valorii fiscale a terenurilor tranzacționate a plusurilor din reevaluarea acestora efectuată la data de 31.12.2003 în sumă totală de .X. lei, a avut drept consecință, diminuarea câștigurilor rezultate din vânzarea terenurilor și deci nu a fost calculat și virat la bugetul de stat impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Afirmația contestatarei potrivit căreia pentru terenurile reevaluate și care au fost vândute în perioada 2004-2007 și în perioada 2004-2006 sunt aplicabile, referitor la modul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor reprezentând valoarea rămasă, prevederile art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și cele ale pct.71⁵ din

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece referitor la diminuarea câștigului cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat o altă deficiență și anume, încălcarea prevederilor art.33 alin.7 lit.a) din Legea nr.571/2003, în sensul că în modul de determinare a valorii fiscale aferente terenurilor reevaluate nu trebuiau incluse de către contestatară, plusurile din reevaluările imobilizărilor efectuate în luna decembrie 2003.

Mai mult, afirmația de la pct.1.3 din contestație, potrivit căreia : *“pentru terenurile reevaluate in lunile decembrie 2003 și decembrie 2006, care au fost vândute în perioada 2004-2007 sunt aplicabile, referitor la modul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor reprezentand valoarea rămasă, cu ocazia scoaterii din evidență a imobilelor, prevederile art. 24, alin. 15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și cele ale pct.71⁵ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004”* este ambiguă și nu are relevanță în soluționarea cauzei, deoarece impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei este aferent numai constatărilor organelor de inspecție fiscală privind veniturile obținute în perioada ianuarie-aprilie 2005.

În concluzie, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2005 în sumă de .X. lei aferent includerii în valoarea fiscală a terenurilor tranzacționate a plusurilor din reevaluare.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu au fost aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.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”* să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestațiile de servicii înscrise în facturile (invoice) emise de firmele .X. Limited, X, X LDA - Brazilia și dl. .X. **Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestațiile de servicii de management, consultanță, asistență, comision agent și în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că nu reiese necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.**

În fapt, în perioada iulie 2004-31.12.2009 S.C..X. S.A. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, respectiv în contul 622 "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*" contravaloarea unor facturi invoice conținând diverse prestații de servicii pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice și necesitatea prestațiilor în scopul desfășurării activității economice a contestatarei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, nu au fost prezentate de contestatară documentele prevăzute de lege prin care să menționeze efectuarea serviciilor contractate și să justifice necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, prin încălcarea prevederilor art. 21 alin.4 lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Societatea consideră că a prezentat documentele justificative specificate de pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv contractele existente între părți și celelalte materiale corespunzătoare prin care a fost dovedită prestarea efectivă a serviciilor, raportate la obligațiile prestatorilor, precum și la specificul activității beneficiarului.

Totodată contestatară susține că a încadrat corect prestațiile de servicii respectiv cheltuieli pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, conform prevederilor art.21 alin.2

lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Contestatară susține deasemenea că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere la stabilirea profitului impozabil, rapoartele de activitate ale .X. Limited, datat 13.09.2009 și respectiv .X.. și nici stornarea sumei de .X. lei, respectiv echivalentul sumei de X USD.

Societatea menționează faptul că împotriva sa au fost demarate începând cu anul 2011 acțiuni judiciare pentru plata creanțelor față de agenții economici X LDA-Brazilia, .X. Limited-Cipru, X"- Insulele Virgine Britanice și .X.-Cipru, care sunt aferente tocmai serviciilor stabilite de organele de inspecție fiscală ca nefiind efectiv prestate.

Contestatară menționează că a înregistrat în conturile de cheltuieli suma de .X. lei reprezentând comision agent ONGC-India și .X., conform clauzelor contractuale și referatului către conducerea societății din care reiese că au fost oprite direct de cele 2 firme comisioanele în cauză din totalul facturilor emise de .X. către respectivii agenți economici. Astfel, societatea consideră că veniturile societății nu au fost reduse cu acest comision, ci au fost înregistrate la valorile înscrise în contractele încheiate și respectiv în documentele justificative, mai puțin comisionul convenit agentului local.

În drept, art.21 alin.1 lit.f) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare prevede că :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, coroborate cu prevederile pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform cărora :

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

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

În speță fiind vorba despre prestări de servicii, devin incidente și prevederile art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, conform cărora :

“ (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”** ,*

coroborate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

*“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 sa dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate ”.

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în perioada verificată, nu au fost prezentate de contestatară documentele prevăzute de lege prin care să menționeze efectuarea serviciilor contractate și să justifice necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților

desfășurate, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, după cum urmează :

- pentru serviciile în suma totală de .X. lei nu au fost prezentate facturi întocmite de către prestatorul .X.,
- pentru perioada anterioară datei de 30.11.2006, între contestatară și .X.. SUA, nu exista încheiat un contract comercial, în baza căruia acest agent economic să presteze servicii către S.C. X S.A, cerință impusă de legiuitor,
- pentru serviciile contactate cu .X. Limited s-a constatat că nu au fost prezentate documentele justificative care să probeze prestarea efectivă a serviciilor către contestatară, respectiv : studiul de piață pentru România, documentele care să menționeze modul de identificare a datelor și coordonatelor marfii care urma să fie transportată către .X., seturile de documente și certificatul de conformitate, la care se face referire în raport,
- pentru diminuarea contravalorii serviciilor cu suma de .X. lei s-a constatat că la pct.13 Condiții de plată din comanda nr.X a ONGC India înaintată către contestatară este prevăzut să se achite comision de către contestatară către agentul comisionar indian denumit .X. și nu către ONGC, prin diminuarea valorii facturilor invoice emise pentru livrări de utilaj petrolier.

4.A. Referitor la prestările de servicii înregistrate în contabilitate în anul 2007 prin articolul contabil 622 *“Cheltuieli privind comisoanele și onorariile”* = 462 *“Creditori diverși”*, se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că pentru respectivele servicii în suma totală de .X. lei nu au fost prezentate facturi întocmite de către prestatorul .X., aspect reglementat de prevederile pct. 38 lit. E din *“Norme privind înregistrarea veniturilor”* din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P nr. 1040/2004, potrivit cărora :

” Contribuabilii care desfășoară următoarele activități :

- activități al căror scop este facilitarea încheierii de tranzacții comerciale printr-un intermediar (contract de comision, contract de agent, consignație sau mandat comercial); ... pot întocmi, în funcție de natura activității, de frecvența încasării sau de felul serviciilor prestate, precum și de alte elemente specifice activității desfășurate, formularele Factură (cod 14-4-10/aA), respectiv Factură fiscală (cod 14-4-10/A), Chitanță (cod 14-4-1) sau alte formulare cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În relațiile cu persoanele juridice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate atât pe bază de chitanță, bon fiscal etc., cât și prin bancă, să întocmească factură ”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a efectuat toate plățile către dl. .X. prin virament bancar.

Din analiza documentelor prezentate pe parcursul derularii inspecției fiscale, în urma măsurilor dispuse prin procesele verbale care fac obiectul anexei nr.X, filele nr. 01-242 la dosarul cauzei, respectiv mai multe adrese emise de Serviciul vânzări externe al contribuabilului, reiese că acesta nu deține rapoarte de activitate întocmite și semnate de către prestatori, care să justifice modul concret în care acestea au fost prestate, denumirea serviciilor în cauză, datele de identificare ale persoanei care a prestat astfel de servicii, adresa locului în care serviciile au fost prestate.

Astfel, la dosarul cauzei se regăsesc următoarele :

- adresa nr.X/15.12.2011 (anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală), referitoare la prestările de servicii ce ar fi efectuate de către .X. Limited și .X.,
- adresa nr.X/12.09.2011 (anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală), referitoare la prestatările de servicii ce ar fi efectuate de către dl. .X., din analiza cărora reiese că acestea nu probează prestarea efectivă a vreunui anume serviciu și nici nu se certifică prin semnatura și ștampila că acestea emană de la respectivii prestatori.

Din conținutul contractelor de prestări servicii prezentate organelor de inspecție fiscală de către S.C. X S.A reiese că au fost negociate cu furnizorii de servicii, prestarea în principal a următoarelor servicii :

- identificarea, negocierea și intermedierea încheierii de contracte având ca obiect vânzarea produselor puse la dispoziție de către .X.;
- strângerea de informații și tehnici comerciale pentru dezvoltarea proiectelor și adaptarea lor la condițiile locale;
- asistență în analizarea, evaluarea și negocierea în numele .X., în scopul perfectării tranzacțiilor, reprezentând vânzarea și cumpărarea produselor și serviciilor de către partea prezentată, afiliați, subcontractori;
- asigurarea condițiilor oportune, care să permită .X. să participe cu succes la licitații și să semneze contracte cu întreprinderi de petrol și gaze din diferite state (teritorii), pentru vânzare servicii, utilaje și piese de schimb.

Din analiza documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale, în vederea justificării realității prestatărilor de servicii de către .X. Limited, .X. și dl. .X., respectiv mai multe e-mailuri, care fac obiectul anexelor nr. 44, nr. 55

și nr. 66 la Raportul de inspecție fiscală, rezultă că aceste documente nu sunt semnate și ștampilate de către prestatori.

Se reține că facturile invoice emise de către .X. Limited și .X., nu fac nicio referire la aceste e-mailuri, ele având înscrisă doar mențiunea cu caracter general "*Prestari servicii conform contract*".

De asemenea, e-mailurile care fac obiectul anexei nr. 55 și prin care S.C. X SA incearca sa justifice prestari de servicii care i-au fost facturate in anul 2009 de catre .X. Limited, fac referire la operatiuni derulate in anul 2005, intre S.C. .X. S.R.L, in calitate de comisionar și .X. Bangladesh in calitate de beneficiar si .X., in calitate de comitent, iar potrivit actului adițional nr.X/14.10.2005 la contractul de comision nr. X/13.09.2002, incheiat intre S.C. X S.A în calitate de comitent si SC .X. SRL, in calitate de comisionar, prestatiile de servicii reprezentand comision agent in anul 2005, trebuiesc achitate de catre comisionar (S.C. .X. S.R.L), ceea ce probează că S.C. X S.A nu era obligată la plata unor asemenea prestații în această perioadă de timp.

Referitor la e-mailurile care fac obiectul anexei nr. 66, filele nr. 01-16 și pe care S.C. X S.A le prezintă în justificarea prestărilor de servicii facturate de către .X.. SUA în anul 2007 în sumă totală de X lei, se reține că potrivit e-mailului datat 20.07.2007 (anexa nr. 66) dl. X (director al .X.) este membru al comisiei de acceptare din partea beneficiarului instalației (.X. SA-Franta), instalație care a fost livrată de către S.C. .X. S.A.

Conform punctului 9.2 din contractul de vânzare-cumpărare comercială încheiat între S.C. X S.A și .X. SA-Franta, datat 01.12.2006, agentul economic din Franța se obliga să preia marfa, după ce a fost efectuată recepția ei cantitativa și calitativa, recepție care va fi efectuată la fabrica vanzatorului, respectiv S.C. X S.A de către reprezentanții cumparatorului .X. S.A.-Franța.

Rezultă din cele mai sus prezentate faptul că, e-mailurile transmise între dl. X și S.C. X S.A privesc respectiva persoană fizică în calitatea de reprezentat al .X. S.A.-Franța, neavând legatură cu contractul de agenție nr. X/2006.

Referitor la adresele prezentate de contestatară ca aparținând .X.–Cipru, anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală, se rețin următoarele aspecte :

- parte din adresele prezentate de catre S.C. X SA organelor de inspectie fiscala, ca aparținând .X.–Cipru, au înscrise date care menționează

ca acestea sunt transmise de la numere de fax din India, precum și denumiri ale unor agenți economici din această țară (de exemplu: X, X)

- pentru adresele care nu menționează a fi transmise prin fax, nu se face dovada de către contestatară privind modul de deținere al acestora, respectiv transmitere prin poșta, etc.

- informațiile cuprinse în aceste adrese, fac referire la anumite plăți care ar fi fost efectuate de către ONGC-India către S.C. .X. S.A. la rezervări de locuri privind întoarcerea personalului contestatatoarei din India, transmiterea corespondenței primite de către prestator de la ONGC.

Față de cele de mai sus, se reține că S.C. .X. S.A. nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente justificative care să specifice :

- în ce au constat serviciile prestate de către .X.–Cipru, în vederea efectuării de către ONGC-India de plăți către S.C. X S.A,

- în ce au constat serviciile reprezentând rezervări de locuri privind întoarcerea personalului contestatatoarei din India, modul în care au fost comunicate către .X.–Cipru, de către S.C. X S.A, datele de identificare ale celor 3 trei persoane înscrise în adresa datată 27.08.2004 (anexa nr.72), respectiv d-l X d-l X și d-l X, precum și precizarea numelor și prenumelor acestor persoane,

- documentele (fax-uri, etc) care constituie corespondența primită pentru S.C. X S.A, de către .X.–Cipru, de la ONGC-India, conform adresei din data de 15.08.2006.

Se reține că facturile invoice emise de către .X.–Cipru, nu fac nicio referire la aceste adrese, ele având înscrisă doar mențiunea cu caracter general ” *Prestari servicii conform contract* ”.

Astfel, adresa din data de 01.09.2004 face referire la adresa datată 31.08.2004 emisă de X din conținutul căreia se constată că aceasta este transmisă de către X către S.C. X S.A și deci, nu are nicio legătură cu firma .X.–Cipru pentru a putea justifica prestarea efectivă a respectivelor servicii.

De asemenea, se reține din traducerea adresei datată 31.08.2004 a X (anexa nr.72) faptul ca aceasta face referire la consultantul X X Delhi, agent economic care în comanda nr. X a ONGC înaintată către S.C. X S.A, la pct.13 denumit ” *Condiții de plată* ” lit. A, este menționat ca fiind comisionar indian.

În concluzie, contestatară nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente care să justifice necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților

desfășurate, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Referitor la afirmația S.C. X S.A, potrivit căreia, contractul existent între părți ar justifica prestarea efectivă a serviciilor, se reține că potrivit prevederilor pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, date în aplicarea prevederilor art.21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003, contractul este obligatoriu a se întocmi între părți, dar nu reprezintă singura condiție pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, în practică, momentul la care părțile consimt semnarea contractului, este diferit de momentul prestării efective a serviciilor, motiv pentru care legiuitorul în conținutul pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, a făcut distincție între documentele în baza cărora se naște raportul juridic, reprezentat de contractul de prestări servicii și documentele în baza cărora serviciile sunt prestate în mod efectiv, reprezentate de situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale, în funcție de situația dată.

4.B. Referitor la prestările de servicii contractate cu .X., cu ocazia efectuării discuției finale, S.C. X S.A a prezentat organelor de inspecție fiscală documentul denumit "*Raport privind activitățile indeplinite de .X. în legătură cu semnarea și derularea contractului .X. nr.X/01.12.2006*" prin care se menționează că dl. X, în calitate de director al .X., a efectuat următoarele servicii pentru S.C. X S.A, în sensul că :

- a transmis în luna octombrie 2006, oferte tehnico-comerciale cu produsele realizate de către S.C. X S.A către X și a propus organizarea unei întâlniri între reprezentanții S.C. X S.A și X, la care au participat X - președinte și X - vicepreședinte.

Se reține că nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente care să justifice modul concret în care au fost prestate serviciile în favoarea S.C. X S.A, respectiv adresa locului în care s-a efectuat întâlnirea, sau dacă urmare a acestei întâlniri între S.C. X S.A și X s-au derulat operațiuni economice.

De asemenea, în perioada anterioară datei de 30.11.2006, între contestatară și .X., nu exista încheiat un contract comercial, în baza căruia acest agent economic să presteze servicii către S.C. X S.A, cerință impusă

de prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, date în aplicarea prevederilor art. 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitade.

- a transmis oferte tehnico-comerciale către .X. SA-Franta, a ajutat la negocierea și semnarea contractului comercial nr..X./01.12.2006, încheiat de către S.C. X S.A cu acest agent economic, a urmărit procesul și stadiul de realizare al obiectului contractului, în sensul că a primit de la S.C. X S.A programul de fabricație al instalației de foraj TD 160 tone pe care l-a transmis către .X. SA-Franta și a urmărit pe linia de fabricație încadrarea în termenul de fabricație.

Din analiza conținutului documentului denumit *"Raport privind activitățile îndeplinite de .X. în legătura cu semnarea și derularea contractului .X."* (anexa nr.X bis la Raportul de inspecție fiscală), reiese faptul că în această perioadă de timp, comunicarea dintre .X. SA-Franta și S.C. X S.A s-a efectuat numai prin intermediul lui X, persoana care a participat și la efectuarea recepției finale și a fost persoana care a primit de la .X. SA-Franta raportul inspecției de calitate, pe care l-a transmis către S.C. X S.A, în vederea remedierii problemelor prezentate de beneficiar și a oferirii de informații suplimentare, către acesta.

De altfel despre e-mailurile transmise între dl. X și S.C. X S.A, organele de inspecție fiscală au concluzionat că *"acestea îl privesc pe dumnealui din calitate de reprezentant al .X. SA-Franta, neavând legătură cu contractul de agenție nr.X/2006 încheiat între .X.-SUA și S.C. X S.A"*.

Totodată, din analiza anexei nr.X *"Raport de activitate privind contractul de agenție nr.X/2006"* semnat de agentul de vânzări X, reiese că dl. X în calitate de director la firma .X. cu sediul în .X. a venit la sediul contestatarii în vederea promovării produselor pe piețele externe.

Potrivit acestui document, *"forma legală prin care s-au pus bazele relației cu firma .X. a fost semnarea contractului de agenție cu firma .X. la care dl. .X. era director.(...) Astfel, cu firma .X. SA-Franta a fost contractată o instalație de foraj de 160 tone montată pe remorcă și cu echipament auxiliar în valoare de .X. euro, iar timp de 8 luni dl. .X. a asigurat buna colaborare cu reprezentanții firmei .X.. (...) După terminarea în bune condiții a contractului cu firma .X., relațiile cu dl. .X. au încetat prin faptul că acesta nu a mai venit cu un alt client interesat de produsele noastre"*.

Conform obiectului contractului de agenție nr.X/2006 *"agentul .X. - SUA va prezenta produsele și serviciile companiilor, persoanelor individuale sau*

altor entități care sunt potențiali sau cumpărători și utilizatori deja existenți, cărora S.C. X S.A denumit principal, le poate face propunerile specifice cu ajutorul agentului, după cum a cerut acesta. Agentul se va ocupa de întâlnirile cu reprezentanții unei părți prezentate și la cererea principalului, va oferi asistență rezonabilă în analiza, evaluarea și negocierea în numele principalului, va oferi asistență rezonabilă în analiza, evaluarea și negocierea în numele principalului în scopul de a perfecta tranzacțiile. Tranzacțiile vor include vânzarea și cumpărarea produselor și serviciilor de către partea prezentată, afiliată, fransizele, subcontractorii și transferurile sale”.

În concluzie, se reține că documentele prezentate în timpul inspecției fiscale nu probează modul concret în care au fost prestate serviciile de către agentul .X.. SUA în favoarea S.C. X S.A, în conformitate cu prevederile contractului de agenție nr.10/2006, respectiv modul în care a fost urmărit procesul și stadiul de realizare al obiectului contractului nr.10/2006, date referitoare la programul de fabricație al instalației, termenele de fabricație, raportul inspecției de calitate, sau modul în care au fost remediate problemele prezentate de beneficiar.

Referitor la Raportul din data de 13.09.2009 aparținând .X. Limited, care a fost anexat de către S.C. X S.A la punctul de vedere formulat, ulterior discutiei finale desfașurată în data de 22.03.2012 din conținutul acestuia se rețin următoarele aspecte :

- .X. Limited a efectuat un studiu de piață pentru România și a organizat livrarea din 12.07.2009 și predarea transportului către .X.,
- a identificat datele și coordonatele marfii ce urma să fie transportată și a contactat firma care se ocupa cu transportul, asigurarea și livrarea marfii în Bangladesh,
- marfa a ajuns în condiții perfecte în Bangladesh și toate seturile de documente au fost predate reprezentanților .X.,
- a contactat X LTD în vederea efectuării plăților între părți.

Față de prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, date în aplicarea prevederilor art.21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003, se reține că nu au fost prezentate documentele justificative care să probeze prestarea efectivă a serviciilor către contestatară, respectiv :

- studiul de piață pentru România la care se face referire în raport ;

- documentele care sa mentioneze modul de identificare a datelor și coordonatelor marfii care urma sa fie transportata catre .X. ;
- seturile de documente și certificatul de conformitate, la care se face referire in Raportul din data de 13.09.2009.

4.C. Față de susținerea contestatarei potrivit căreia ar fi înregistrat cheltuielile cu serviciile, în baza prevederilor art.21 alin.2 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și : (...)

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii” și aplicate conform pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, contravaloarea serviciilor contractate, pe motiv că nu au fost prezentate de contestatară documentele prevăzute de lege prin care să menționeze efectuarea serviciilor contractate și să justifice necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Astfel, așa cum s-a precizat mai sus, obiectul contractelor de prestări servicii a constat în diverse activități, cum ar fi :

- identificarea, negocierea și intermedierea încheierii de contracte având ca obiect vânzarea produselor puse la dispoziție de către S.C. X S.A ;
- strângerea de informații și tehnici comerciale pentru dezvoltarea proiectelor și adaptarea lor la condițiile locale ;
- asistență în analizarea, evaluarea și negociere în numele S.C. X S.A, în scopul perfectării tranzacțiilor, reprezentând vânzarea și cumpărarea produselor si serviciilor de catre partea prezentata, afiliati, subcontractori ;
- asigurarea condițiilor oportune, care să permită S.C. X S.A să participe cu succes la licitații și să semneze contracte cu firme de petrol și gaze din diferite state, pentru vânzare servicii, utilaje și piese de schimb.

Se reține că, obiectivele contractuale, susmenționate acestea sunt de natura serviciilor reglementate de art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv servicii de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii.

Totodată, prin neprezentarea de documente care să justifice modul concret în care au fost prestate serviciile pentru S.C. X S.A, contribuabilul nu demonstrează faptul că serviciile care fac obiectul acestor contracte, s-ar încadra în prevederile art.21 alin.2 lit.i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

4.D. Referitor la afirmația S.C. X S.A potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la modul de stabilire al profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit suplimentar, stornarea sumei de .X. lei, respectiv echivalentul sumei de .X. USD, se reține că respectiva sumă se regăsește în totalul sumei de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Totodată, la momentul constituirii impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, conștatarea a procedat la stornarea sumelor din contul 622 "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*" (622=462 "*Creditori diverși*") și înregistrarea acestora în contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe și varsăminte asimilate*" (635=446 "*Alte impozite, taxe și varsăminte asimilate*"), fapt demonstrat de fișa contului 462 ".X.", anexa nr. 43 la Raportul de inspecție fiscală.

4.E. Referitor la profitul impozabil în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu prestațiile contractate cu X LTD (ONG) și .X. Siria din perioada 2004 - 2005

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin nota contabilă nr..X..2005 a fost înregistrată în contul de cheltuieli 622 "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*" și respectiv contul 658 "*Despăgubiri, amenzi și penalități*" în corespondență cu contul 411 "*Clienți externi*" suma de .X. lei reprezentând comisioane agent pentru contract India 5, Siria, India 7 și penalități pentru India 7.

Totodată s-a constatat că suma de .X. lei fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil, iar suma de .X. lei (echivalentul a .X. USD) compusă din comisioane agent pentru Siria, India 3, India 1 a fost considerată deductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2005.

Potrivit prevederilor Normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă aprobate prin H.G. nr.831/1997 și cele ale art.6 alin.1 și alin.2 din O.M.F.P nr.2055/1998 privind aplicarea H.G. nr.831/1997, facturile fiscale invoice evidențiază livrări de produse și mărfuri, executarea de lucrări și prestarea de

servicii, de catre agentul economic care emite astfel de documente și se întocmesc de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat, pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent.

Afirmația S.C. .X. S.A potrivit căreia suma de .X. lei reprezentând comision agent ONGC-India și .X. cu care s-a diminuat valoarea facturilor emise de către contribuabil către acești clienți, nu ar fi avut ca efect reducerea veniturilor societății se reține tocmai faptul că respectiva operațiune a avut ca efect diminuarea rezultatului fiscal al contestatarei, deoarece în luna decembrie 2005 au fost înregistrate cheltuieli în contabilitatea acestuia în contul 622” *Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*”, considerate deductibile fiscal pentru respectiva perioadă de timp.

4.F. Referitor la afirmația contestarei potrivit căreia împotriva sa au fost demarate începând cu anul 2011, diverse acțiuni judiciare pentru plata creanțelor față de agenții economici Omnia Comercio e Servicios LTDA-Brazilia, cu sediul ales în Satu Mare, .X. Limited-Cipru, X “X Limited” din insulele X și .X.-Cipru, care sunt aferente tocmai serviciilor constatate de organele de inspecție fiscală, ca nefiind efectiv prestate, organul de soluționare a contestației reține că :

La data de 22.03.2012, cu ocazia desfășurării discuției finale cu reprezentanții contribuabilului a fost prezentată Sentința arbitrală nr..X./20.12.2011 a Curții de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României, rămasă definitivă și obligatorie, prin care pârâta S.C. .X. S.A a fost obligată la plata sumei de .X., USD cu titlu de cheltuieli a sumei de .X., X euro și X USD cu titlu de dobândă legală, a fost respins capătul de cerere în sumă de X euro reprezentând cheltuieli de deplasare în vederea angajării apărării și a fost obligată pârâta la plata sumei de .X. euro cu titlu de cheltuieli arbitrale.

Din analiza conținutului acestei sentințe, se reține că reclamanta X LTDA Brazilia cu sediul ales în X susține că a prestat în anul 2008, servicii de intermediere, încheiere de contracte (conform facturilor invoice nr.X/25.08.2008 în valoare de X euro, nr.X/25.08.2008 și nr.X/19.09.2008 în valoare totală de X USD) pentru S.C. .X. S.A, pe teritoriul Braziliei, aspect de care au ținut cont și organele de inspecție fiscală, în sensul că au considerat comisionul facturat contestatarei în sumă de X lei, ca fiind deductibil la calculul profitului impozabil pe anul 2008.

De asemenea, la data de 22.03.2012 a fost prezentată de către reprezentanții contribuabilului, Cererea pentru realizarea concilierii directe, formulată de către .X. Limited-Cipru, prin X, X și Asociații X-.X., împotriva S.C. .X. S.A, în baza prevederilor art.720.1 din Codul de procedură civilă, precum și anexe ale acesteia, (anexa nr. X bis X la Raportul de inspecție fiscală).

Din analiza conținutului cererii pentru realizarea concilierii directe, formulată de .X. Limited-Cipru, se reține că acesta solicită achitarea, atât a creanței proprii în sumă de X euro, rezultată din facturile invoice emise în perioada anilor 2009-2010, cât și a creanței .X. (Cyprus) Limited în sumă de X USD și X euro, respectiv X Limited în sumă de X USD.

Astfel, .X. Limited menționează în cererea pentru realizarea concilierii directe, faptul că atât acest agent economic, cât și .X. (Cyprus) Limited și X Limited și-au îndeplinit obligațiile contractuale față de S.C. .X. S.A, constând în intermedierea încheierii de contracte de vânzare utilaj petrolier, respectiv macarale pentru foraje de către S.C. .X. S.A către ONGC-India.

Din verificarea documentelor anexate la cererea pentru realizarea concilierii directe se reține că contestatara nu prezintă documente care să justifice realitatea și modul concret în care au fost prestate serviciile de .X. Limited și .X. (Cyprus) Limited în interesul contestatarii și nici necesitatea acestora în scopul desfășurării activității economice proprii.

De altfel, așa cum s-a constatat la pct.8/5 - 8/7 din Raportul de inspecție fiscală, contestatara nu a prezentat nici până la momentul încheierii minutei din data de 22.03.2012, documentele legale, iar conform pct.12 lit.A din comanda nr.PBRWC X/01.10.2003 încheiată între S.C. .X. S.A și ONGC-India se reține că intermediarul recunoscut de părți pentru operațiunile economice derulate între cei doi operatori economici, pe teritoriul Indiei, este X, deci un alt agent economic, diferit de firmele .X. (Cyprus) Limited și .X. Limited.

Rezultă din cele mai sus prezentate, faptul că S.C. .X. S.A nu poate să beneficieze la calculul profitului impozabil, de deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile înscrise pe facturile invoice emise de către .X. X (fostă .X.) și .X. Limited, pe perioada iulie 2004-31.12.2009, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit stabilit suplimentar în

sumă de **X lei** aferent cheltuielilor cu prestările de servicii, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.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”* să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii contractate cu firmele .X. SA-Panama, .X. - Cipru, .X. Cyprus Limited (fostă .X. - Cipru), .X. Limited-Cipru cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor cu prestările de servicii contractate cu firmele susmenționate, în condițiile în care contestatara nu aduce în susținere argumente sau temei legal, referitor la respectivele cheltuieli și nu depune documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. S.A. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, contravaloarea unor prestații de servicii pentru care nu au prezentat documente care să justifice realitatea prestării și necesitatea acestora în scopul desfășurării propriei activității economice.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar pe motiv că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.(f) și lit.(m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația nr.X/11.04.2012, societatea nu aduce niciun argument sau document referitor la cheltuielile cu prestările contractate cu firmele .X. SA-Panama, .X. - Cipru, .X. X (fostă .X. - Cipru), .X. Limited-Cipru.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ *Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

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 cărora :

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

Din coroborarea dispozițiilor legale invocate mai sus, reiese că societatea avea obligația 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 reține ca societatea contestatoare nu a adus argumente sau documente referitoare la cheltuielile cu prestările contractate cu firmele .X. SA-Panama, .X. - Cipru, .X. Cyprus Limited (fostă .X. - Cipru), .X. Limited-Cipru și nu a depus documente suplimentare în susținerea propriei cauzei, argumentele referitoare la respectivele cheltuieli nefiind de natură să 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 în 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.

Așadar, se reține ca deoarece contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației ca nemotivată.

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.X/18.06.2010 pronunțată în dosarul nr.X/57/2009 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 formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Având în vedere că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept referitoare la cheltuielile cu prestările de servicii contractate cu firmele .X. SA-Panama, .X. - Cipru, .X. Cyprus Limited (fostă .X. - Cipru), .X. Limited-Cipru, ci se rezumă la invocarea de argumente de natură formală, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din 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 căreia: *“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 S.C. .X. S.A. va fi respinsă ca nemotivată și nesuținută pe temei de drept incident speței.

7. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea tichetelor de masă acordate salariaților pe anul 2005, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a sumei de .X. lei reprezentând

contravaloarea tichetelor de masă acordate salariaților pe anul 2005, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. S.A. a acordat salariaților în perioada iulie - decembrie 2005, în baza contractului colectiv de muncă pe unitate, tichete de masă în sumă de .X. lei, în condițiile în care în perioada verificată contestatara a înregistrat obligații bugetare restante la contribuția de asigurări sociale de sanatate datorată de angajator și respectiv la taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acordarea tichetelor de masă către salariați, pentru suma de .X. lei în perioada iulie - decembrie 2005, în condițiile în care în respectiva perioadă, contestatara a înregistrat obligații bugetare restante a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art.15 alin.2 din O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar.

Astfel a fost stabilit în sarcina contestatarii un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei aferent anului 2005, în baza prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația nr.X/11.04.2012, societatea susține că fiind o societate cu capital integral privat, nu intră sub incidența prevederilor O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar care se aplică exclusiv pentru regiile autonome, societățile și companiile naționale și societățile comerciale la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar majoritar.

În drept, în perioada 01.01.2004 - 31.12.2007 erau incidente prevederile art.19 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

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

Art.21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”,

coroborate cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

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

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că S.C. .X. S.A a acordat tichete de masă salariaților în perioada iulie – decembrie 2005 în baza contractului colectiv de muncă pe unitate, în sumă de .X. lei, în condițiile în care în respectiva perioadă de timp, contestatara a înregistrat obligații bugetare restante.

Respectivele cheltuieli au fost înregistrate în categoria cheltuielilor deductibile la calcul profitului impozabil, respectiv în contul 604 *“Cheltuieli privind materialele nestocate”*.

În speță fiind vorba despre acordarea tichetelor de masă în baza contractului colectiv de muncă pe unitate, devin incidente și prevederile art.1 și ale art.15 alin.2 din O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar, potrivit cărora :

”Art.1 În sensul prezentei ordonanțe de urgență, regiile autonome, societățile și companiile naționale și societățile comerciale la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar majoritar sunt denumite în continuare agenți economici. (...)

Art.15 (2) Începând cu luna în care înregistrează obligații bugetare restante sau pierd înlesnirile la plata acestora angajatorii nu mai pot acorda tichete de masă salariaților pe perioada în care înregistrează obligații bugetare restante, în condițiile legii ”.

Având în vedere că legiuitorul nici nu a utilizat noțiunea de agent economic, ci cea de angajator care este definită expres la art.14 alin.1 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, unde se specifică :

”În sensul prezentului cod, prin angajator se înțelege persoana fizică sau juridică ce poate, potrivit legii, să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă.”

rezultă că prevederile art.15 alin.2 din O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar nu se aplică numai anumitor agenți economici, așa cum sunt definiți la art.1 din respectivul act normativ, ci tuturor operatorilor economici, persoane fizice sau juridice care angajează personal pe bază de contract individual de muncă.

Se reține din Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 faptul că S.C. .X. S.A. a înregistrat obligații bugetare restante, începând cu luna aprilie 2005 și până în luna iulie 2006 s-au înregistrat obligații bugetare restante la TVA și începând cu luna aprilie 2005 și până în luna decembrie 2006 inclusiv, la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.

În concluzie, în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat că dispozițiile art.15 alin.2 din O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar sunt aplicabile și S.C..X. S.A., operator economic, în calitatea sa de angajator, astfel încât acordarea de tichete de masă în perioada iulie – decembrie 2005, când contestatara a înregistrat obligații bugetare restante, s-a făcut cu încălcarea prevederilor respectivului act normativ.

Având în vedere că societatea nu aduce în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de **.X. lei** reprezentând tichetele de masă acordate salariaților pe anul 2005, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.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”* să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

8. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **X lei** reprezentând contravaloarea tichetelor de masă acordate salariaților pe anul 2006, **Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a sumei de X lei reprezentând**

contravaloarea tichetelor de masă acordate salariaților pe anul 2006, în condițiile în care contestatara nu aduce în susținere nicio motivație sau temei legal, referitor la respectiva sumă.

În fapt, S.C. .X. S.A. a acordat în perioada ianuarie - decembrie 2006, în baza contractului colectiv de munca pe unitate, tichete de masă salariaților în sumă de X lei, în condițiile în care în această perioadă societatea a înregistrat obligații bugetare restante a contribuția de asigurări sociale de sanatate și taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acordarea tichetelor de masa catre salariați, pentru suma de X lei în perioada ianuarie - decembrie 2006, în condițiile în care în respectiva perioadă, contestatara a înregistrat obligații bugetare restante a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art.15 alin.2 din O.U.G. nr.79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar.

Astfel a fost stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei aferent anului 2006, în baza prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația nr.X/11.04.2012, deși societatea contestă întreaga sumă reprezentând cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților în perioada 2005-2006, nu aduce niciun argument sau document referitor la cheltuielile cu tichetele de masă acordate salariaților pe anul 2006.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

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 cărora :

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

Din coroborarea dispozițiilor legale invocate mai sus, reiese că societatea avea obligația să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiează aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține ca societatea contestatoare nu a adus argumente sau documente referitoare la cheltuielile cu tichetele de masă acordate salariaților pe anul 2006 și nu a depus documente suplimentare în susținerea propriei cauze.

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 judecății trebuie să o dovedească*”, articol ce va fi abrogat la data intrării în 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.

Așadar, se reține ca deoarece contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației ca nemotivată.

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.X/18.06.2010 pronunțată în dosarul nr.X/57/2009 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*

formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Având în vedere că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept referitoare la cheltuielile în sumă de **X lei** cu tichetele de masă acordate salariaților pe anul 2006, ci se rezumă la invocarea de argumente de natură formală, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“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 S.C. .X. S.A. va fi respinsă ca nemotivată și nesusținută pe temei de drept incident speței.

9. Referitor la înregistrarea eronată a pierderii fiscale de recuperat la nivelul anului 2004 în sumă de X lei cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru înregistrarea eronată a pierderii fiscale de recuperat în sumă de X lei, în condițiile în care societatea contestatoare nu aduce în susținere nicio motivație sau temei legal, referitor la respectiva sumă.

În fapt, contestatara a înregistrat doar în contabilitate în contul 117.4 *“Rezultatul reportat”* la luna decembrie 2005, diminuarea pierderii contabile cu suma de X lei, fără a proceda la întocmirea și depunerea la organul fiscal teritorial a declarației rectificative prin care să înscrie diminuarea pierderii fiscale cu sumă X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat pentru suma de X lei prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, motiv pentru care s-a stabilit în

sarcina contestatarei profit impozabil suplimentar în sumă de X lei, în baza prevederilor legale susmenționate.

Prin contestația nr.X/11.04.2012, societatea nu aduce niciun argument sau document referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

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 cărora :

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

Din coroborarea dispozițiilor legale invocate mai sus, reiese că societatea avea obligația 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 reține ca societatea contestatoare nu a adus argumente sau documente referitoare la societatea nu aduce niciun argument sau document referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*, articol ce va fi abrogat la data intrării în 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.

Așadar, se retine ca deoarece contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației ca nemotivată.

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.X/18.06.2010 pronunțată în dosarul nr.X/57/2009 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 formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Având în vedere că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept referitoare la diminuarea pierderii fiscale de recuperat la nivelul anului 2004 cu suma de **X lei**, urmează ca 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.b) din O.P.AN.A.F nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia: *“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 S.C. .X. S.A. va fi respinsă ca nemotivată și nesusținută pe temei de drept incident speței.

10. Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe asupra datorării majorărilor de întârziere în sumă de **.X. lei**, în condițiile în care acestea sunt aferente impozitului pe profit care nu a fost achitat la termenul legal bugetului de stat.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei accesorii în sumă totală de .X. lei, după cum urmează :

- pentru neplata la termenele scadente de plata a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate, potrivit prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, majorari de intarziere/dobanzi in suma de X lei până la data de 29.02.2012,

- în baza prevederilor art.120¹ din același actul normativ au fost calculate penalitati de intarziere în sumă de X lei, prin aplicarea cotei de 15 %,

- în baza prevederilor art.121 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost calculate penalitati de intarziere pentru perioada august 2005-31.12.2005 în sumă de X lei, astfel : .X. lei x 0,6 % x 4 luni = Xlei.

Contestatoarea solicită anularea Deciziei de impunere nr. .X./30.03.2012 pentru accesoriile calculate, invocând principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

În drept, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada verificată :

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

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

Art.120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

În speță sunt incidente și prevederile art.121 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2005 :

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar se datorează majorări și penalități de întârziere de la data scadentă până la data stingerii datoriei.

Se reține că prin prezenta decizie urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei și ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că prin contestație nu sunt aduse argumente privind modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit, precum și principiul de drept *“accessorium sequitur principale”*, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări și penalități de întârziere calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar,

11. Referitor la suma de **X lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

X lei - accesorii aferente,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă unor cheltuieli înregistrate în contul 623 *„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”*, în condițiile în care societatea a înregistrat pierdere fiscală pe perioada 2004-2006 și în anul 2009 și totodată nu a prezentat în justificare niciun document care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea a înregistrat suma de X lei în contul 623 *„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”*, considerată deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru exercițiile financiare ale perioadei 2004- 2006, respectiv exercițiul anului 2009.

Pentru produsele achiziționate (cafea Jakobs, apa minerală, zahăr, masa servită diferitelor delegații, sandwich-uri) contestatara a dedus TVA la momentul achiziției bunurilor.

Deoarece la momentul determinării impozitului pe profit anual pentru perioada 2004-2006, respectiv anul 2009 (lunile aprilie și mai, pentru anul anterior fiscal) contestatara nu a colectat TVA, în condițiile în care perioadele precizate a înregistrat pierdere fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii TVA de plată în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.21 alin.3 lit.a), art.128 alin.8 lit.f), art.128 alin.9 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.7 alin.3 și alin.6, pct. 6, alin.11 lit. a) și alin.12, pct.33 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea au fost calculate în sarcina societății, dobânzi în suma de 14.013 lei și penalități în sumă de X lei, în baza prevederilor art.120 și art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că respectivele cheltuieli de protocol au fost determinate pe baza declarației anuale pentru impozitul pe profit, dar nu au fost întocmite note contabile de stornare a TVA aferentă acestora și implicit nu au fost raportate prin Declarația 300 ca rectificare a sumelor declarate anterior.

În drept, art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată :

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit”,

coroborate cu pct.33 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ Baza de calcul la care se aplică cota de 2 % o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile”.

Cheltuielile de protocol reprezintă cheltuieli ocazionate de acordarea de cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii, iar dreptul de deducere a acestor cheltuieli este limitat.

Potrivit dispozițiilor legale suscitade, societatea poate deduce cheltuieli de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale.

În speță sunt incidente în perioada 2004 - 2006 prevederile art.128 alin.9 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme”,

coroborate cu pct.7.3 și pct.6 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(3) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilită la [titlul II](#) al Codului fiscal. Aceeași limită este aplicabilă și microîntreprinderilor care se încadrează în prevederile [titlului IV](#) al Codului fiscal. (...)

(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin.(3) - (5) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii. Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora”.

Aceste prevederi legale au fost menținute și în anul 2009 prin art.128 alin.8 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme”, coroborate cu pct.6 alin.11 lit.a) și alin.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“6. (11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal :

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal. (...)

(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale”.**

Față de dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că nu reprezintă livrare, acordarea de bunuri cu titlu gratuit, în cazul acțiunilor de protocol, cu condiția ca valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic să fie sub plafonul la care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, astfel cum este stabilit la titlul II al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în cazul depășirii plafonului, operațiunile în cauză constituie livrare de bunuri cu plată pentru care se colectează TVA, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că, S.C. .X. S.A. a înregistrat pierdere în perioada 2004-2006, respectiv în anul 2009, a înregistrat pierdere fiscală, astfel:

1. pentru anul 2004, suma de X lei,
2. pentru anul 2005, suma de X lei,
3. pentru anul 2006, suma de X lei,
4. pentru anul 2009, suma de X lei,

aspect care nu este combătut de contestatară.

Astfel, contestatara nici nu trebuia să evidențieze în categoria cheltuielilor deductibile fiscal respectivele cheltuieli de protocol, deoarece, așa cum este stipulat la art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cota de 2% se aplică la profitul realizat de societate, respectiv asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile.

Deoarece, contestatara a beneficiat de dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției de bunuri, respectiv cafea Jakobs, apa minerală, zahăr, masa servită diferitelor delegații, sandwich-uri, se reține că aceasta era obligată ca la termenul de depunere a situațiilor financiare anuale, să colecteze TVA aferentă depășirii limitelor deductibilității cheltuielilor de protocol, pe care să o includă la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală.

Astfel, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, argumentul contestatarii potrivit căruia: *“sumele au fost determinate pe baza declarației anuale pentru impozitul pe profit, dar nu s-au întocmit note contabile de stornare a TVA aferentă acestora și implicit nu au fost raportate prin Declarația 300 ca rectificare a sumelor declarate anterior”*, deoarece calculul și înregistrarea TVA colectată aferentă depășirii plafoanelor deductibilități cheltuielilor de protocol nici nu presupunea întocmirea de note de contabilitate de stornare a taxei, așa cum eronat se susține prin contestație.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, 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 prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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”*.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA, în baza principiului de drept conform căruia *“accesoriul urmează principalul”*, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de **X lei** reprezentând accesorii aferente, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.120 și art.120¹ din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

12. Referitor la suma de **X lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

X lei - accesorii aferente,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții de combustibili din perioada mai 2009 - august 2010, utilizați pentru autovehicule rutiere motorizate aflate în folosință, în condițiile în care autovehiculele deținute de contestatoare nu se încadrează în categoriile de vehicule prevăzute expres de legiuitor pentru deducerea TVA aferentă achizițiilor de combustibili.

În fapt, S.C. .X. S.A. a înregistrat în perioada mai 2009-31.08.2010, cheltuieli cu achizițiile de combustibili pentru vehiculele aflate în folosință în sumă de X lei, care au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil și a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de .X. lei aferentă combustibililor achiziționați în perioada mai 2009-august 2010, în baza prevederilor art.145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că au fost consumați exclusiv în scopul transportului rutier de persoane cu vehiculele aflate în folosință.

Pentru neplata la termenul scadent a TVA în sumă de .X. lei, au fost calculate dobanzi în suma de X lei, conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și penalități de întârziere în sumă de X lei, conform prevederilor art.120¹ din același act normativ.

Societatea susține că autoturismele societății deservește direcția comercială pentru transportul de materii prime și materiale de la diverși furnizori, nefiind deci destinate exclusiv transportului de persoane și nu intră sub incidența prevederilor care limitează deducerea TVA, chiar dacă din punct de vedere al greutateii și numărului de locuri de pasageri s-ar situa în limitele prevăzute de art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, art.145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederile referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată :

*“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate **care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:***

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Potrivit acestor prevederi legale, nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării acestor vehicule, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor.

Se reține din constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012, bazate pe înregistrările din Registrul de evidență fiscală întocmit pentru data de 31.12.2009, faptul că au fost înregistrate consumuri de combustibil în perioada mai 2009 - 31.12.2009 în sumă de X lei, acestea fiind înregistrate în contul 602 “*Cheltuieli cu materialele consumabile*” și

considerate de contestatară ca și cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Din analiza documentului denumit *"Situția consumului de carburant ianuarie-august 2010"*, anexa nr.96 la Raportul de inspecție fiscală, aflat în copie la fila 541 din dosarul cauzei, reiese că s-au înregistrat în perioada ianuarie-august 2010, consumuri de carburanți în sumă de X lei, din care suma de X lei aferentă perioadei ianuarie - 30.06.2010 a fost considerată de contestatară ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

De asemenea, în urma verificării prin sondaj a foilor de parcurs întocmite de către S.C. .X. S.A aferente vehiculelor aflate în dotare s-a constatat faptul că, mijloacele de transport în cauză, au fost utilizate în perioada mai 2009-august 2010, pentru transportul rutier de persoane.

Acest aspect reiese și din analiza documentelor denumite *"Situția consumului de carburant mai 2009-august 2010"* care indică numerele de circulație ale acestora, precum și cantitățile de combustibil consumate, conform anexei nr.96 filele nr.01 și 04, aflate în copie la dosarul cauzei , care poartă înscrisă mențiunea : "**Vehiculele au fost utilizate pentru transport persoane**", înscrisă de d-na .X. .X. în calitate de șef departament contabilitate la S.C. .X. S.A.

Se reține că au fost verificate prin sondaj și anexate la Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012, fișele limita de consum care fac obiectul anexei nr. 96, filele nr. 02-06, documente care așa cum se constată din conținutul lor, poartă mențiunea " *Vehiculele au fost utilizate pentru transport persoane*", înscrisă de d-na X.

Astfel, precizarea din contestația nr.X/11.04.2012, potrivit căreia: "*autoturismele societății deserveșc direcția comercială pentru transportul de materii prime și materiale de la diverși furnizori, nefind deci destinate exclusiv transportului de persoane*" este lipsită de suport real.

Afirmația din contestație potrivit căreia : "*vehiculele destinate transportului mixt, respectiv atât transportului de persoane cât și transportului de mărfuri, cum ar fi autofurgonetele, autocamioanele, autodubele, nu intră sub incidența prevederilor care limitează deducerea TVA, chiar dacă din punct de vedere al greutății și numărului de locuri de pasageri s-ar situa în limitele prevăzute de art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal*", nu poate fi reținută în favoarea societății deoarece aceasta este o interpretare generală a respectivului articol de lege, odată ce societatea nu

probează cu documente ce categorii de vehicule motorizate au fost alimentate cu combustibili și utilizate.

Mai mult, așa cum rezultă din constatările de la cap.III pct.2 TVA din Raportul de inspecție fiscală, însuși contribuabilul a considerat în modul de calcul al profitului impozabil, cheltuielile cu combustibilii, în sumă de X lei, ca fiind nedeductibile fiscal, ceea ce denotă o recunoaștere a acestei stări de fapt.

Având în vedere că mijloacele de transport pentru care s-a achiziționat combustibil nu au fost utilizate conform excepțiilor prevăzute la art. 145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare rezultă ca organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA în sumă de **.X. lei** aferentă achizițiilor de combustibili consumați de autovehiculele aflate în folosință, 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 prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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”*.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul se va respinge ca neîntemeiată contestația societății și pentru suma de **X lei** reprezentând accesorii aferente TVA.

13. Referitor la suma de X lei reprezentând :

.X. lei - impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente

.X. lei - majorări de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei și accesoriile aferente, în condițiile în care societatea contestatoare nu aduce în susținere motivații și temeuri de drept

aplicabile în materia impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente referitoare la respectiva sumă.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.A. din .X. la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatarei impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de X lei aferent veniturilor incasate de către .X.-Cipru (.X. Cyprus Limited) și respectiv în sumă de X lei aferent reținerii comisionului din facturile emise către ONGC - India și .X. - Siria, în baza prevederilor art.116 alin.2 lit.c) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, au fost calculate accesoriile în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că impozitul în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei au fost determinate de considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu prestările de servicii susmenționate, motiv pentru care urmează regimul juridic al acestora.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

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 cărora :

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

Din coroborarea dispozițiilor legale invocate mai sus, reiese că societatea avea obligația să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiează aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține ca societatea contestatoare nu a adus argumente sau temeieri de drept aplicabile în materia impozitului pe venit referitoare la suma de .X. lei.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”, articol ce va fi abrogat la data intrării în 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.

Așadar, se reține ca deoarece contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combata constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației ca nemotivată.

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.X/18.06.2010 pronunțată în dosarul nr.X/57/2009 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*

formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Se reține că deși prin contestație este contestat impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei, totuși societatea nu aduce argumente diferite față de cele invocate la capitolul de impozit pe profit din contestație și nu sunt invocate în susținere temeiuri legale aplicabile în materia impozitului pe venit prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept referitoare la diminuarea pierderii fiscale de recuperat la nivelul anului 2004 cu suma de **X lei**, urmează ca 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.b) din O.P.AN.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: *“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 S.C. .X. S.A. va fi respinsă ca nemotivată și nesusținută pe temei de drept incident speței.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul, se va respinge ca nemotivată contestația societății și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente.

14. Referitor la suma de X lei reprezentând :

.X. lei - contribuția aferentă compensațiilor bănești achitate salariaților disponibilizați prin concediere colectivă,

.X. lei - accesorii aferente,

Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. avea obligația de a calcula contribuția aferentă compensațiilor bănești achitate salariaților disponibilizați prin concediere colectivă, în condițiile în care contribuabilul nu aduce argumente prin care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală și totodată prin

contestație susține că sumele încasate în baza Sentinței civile nr..X./31.08.2008 pronunțată de Tribunalul .X. sunt deținute de foștii salariați, fără titlu valabil sau temei juridic.

Perioada verificată : 01.01.2006 - 31.08.2010.

În fapt, urmare Hotararii nr.4/10.02.2009 a Consiliului de administrație al S.C. .X. S.A. s-a decis desființarea unui număr de X posturi din structura organizatorică, motiv pentru care S.C. .X. S.A. a achitat suma netă de X lei în perioada mai 2009-mai 2010 din fondul propriu de salarii, salariaților disponibilizați.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a constituit, înregistrat în contabilitate și virat, contribuția pentru concedii și indemnizații datorată de angajator în cotă de 0,85 %, calculată aferent sumelor utilizate de angajator pentru plata compensațiilor bănești achitate salariaților disponibilizați, în baza prevederilor art.6 alin.2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, aprobată prin Legea nr.399/2006, art. 55 alin. 2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.68 lit. l) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Pentru nevirarea la termen a obligației bugetare în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de X lei, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară susține că pentru salariații concediați, care nu mai au statut de asigurați pentru a putea beneficia de concedii medicale, nu există obligația angajatorului de plată a acestei contribuții, conform prevederilor art.1 alin.1 din O.U.G. nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.

Societatea precizează că plățile compensatorii acordate foștilor salariați au făcut obiectul unor acțiuni în instanță și invocă în susținere Sentința civilă nr..X./31.08.2009 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./120/2009, din care reiese că *“sumele încasate în baza Sentinței civile nr..X./31.08.2009 sunt deținute de foștii salariați, fără titlu valabil sau temei juridic “*.

Societatea precizează că plățile compensatorii au fost anulate parțial de instanța judecătorească, astfel că de la suma de .X. lei s-a ajuns la suma brută de .X. lei, deci la suma brută de .X. lei reprezentând plăți

compensatorii, prin aplicarea cotei de 0,85 % la fondul de concedii și indemnizații, suma datorată ar trebui să fie de .X. lei.

În drept, art.6 alin.2 din O.U.G. nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, aprobată prin Legea nr.399/2006 prevede că :

*“(2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la **art. 5 lit. a)** au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator **pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială**”,*

coroborată cu cele ale art.4 alin.2 și art.5 din același act normativ :

*“Art.4 (2) **Cota de contribuție** pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, **este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2) lit. e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.***

*Art.5 Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, **cota de contribuție prevăzută la art. 4 alin. (2) se datorează și se achită de către :***

- a) angajatori pentru asigurații prevăzuți la **art. 1 alin. (1) lit. A și B;***
- b) instituția care administrează bugetul asigurărilor pentru șomaj pentru asigurații prevăzuți la **art. 1 alin. (1) lit. C;***
- c) persoanele prevăzute la **art. 1 alin. (2) ”.***

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale art. 55 alin. 2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd :

*“(2) **Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor :***

- k) **orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii ”,***

coroborate cu prevederile pct.68 lit.l) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, unde se specifică :

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

l) compensații bănești individuale, acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă ”.

Potrivit acestor prevederi legale, contribuabilii au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații aplicată la fondul de salarii realizat, regulile de impunere proprii veniturilor din salarii aplicându-se și compensațiilor bănești individuale, acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii, care se consideră sume asimilate salariilor, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă.

Se reține că, în baza hotărârilor Consiliului de administrație al S.C. .X. S.A., respectiv nr.X/02.04.2004, nr.X/28.05.2004 și nr. X/25.10.2004, s-a decis desființarea unui număr de X posturi din structura organizatorică, existentă la data de 31.12.2003, iar contestatara a achitat din fondul propriu de salarii, salariaților disponibilizați compensații bănești, conform anexei nr.85 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a considerat ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentând compensații banesti, precum și obligațiile bugetare constituite aferent acestora, în sumă totală de X lei :

 pentru perioada iulie 2004-31.12.2004, suma de X lei;

 pentru anul 2005, suma de X lei;

 pentru anul 2006, suma de X lei.

Se reține că la Cap.I Impozit pe profit pct.10 din Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 s-a constatat că suma de X lei reprezentând compensații bănești, precum și obligațiile bugetare constituite aferent acestora sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, pentru perioada iulie 2004-31.12.2006, conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar organele de inspecție fiscală au ținut cont de respectivele sume, la stabilirea rezultatelor fiscale pe anii 2005 și 2006.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că prin Sentința civilă nr..X./31.08.2009 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./120/2009 s-a constatat nulitatea absolută a actului adițional nr..X./02.02.2009 privind

modificarea art.178 alin.1 din Contractul colectiv de muncă la nivel de unitate, s-a dispus obligarea contestatarii la plata compensațiilor bănești de concediere la nivelul salariului mediu net pe unitate, în rate lunare, în funcție de vechimea în muncă.

Ulterior, prin Decizia nr..X./01.04.2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X./120/2009 s-a admis contestația în anulare formulată de contestatară și s-a anulat Decizia nr..X./18.11.2009 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X./120/2009, iar prin Decizia civilă nr..X./10.06.2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X./120/2009 s-a admis recursul declarat de contestatară, s-a modificat în tot sentința instanței de fond (respectiv nr..X./31.08.2009) iar pe fond s-a respins acțiunea.

Se reține din constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 și din analiza anexei nr.115 denumită "*Situația privind plățile compensatorii achitate salariaților disponibilizați*", întocmită de contestatară, existentă la fila 470 din dosarul cauzei, faptul că S.C. .X. S.A. a achitat suma netă de X lei din fondul propriu de salarii, în perioada mai 2009-mai 2010, salariaților disponibilizați, fără să calculeze contribuția de 0,85% asupra compensațiilor bănești achitate respectivilor salariați.

Din actele existente la dosarul cauzei, reiese că, la momentul inspecției fiscale, Sentința civilă nr..X./31.08.2009 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./120/2009 a fost desființată în mod irevocabil, iar sumele încasate în baza acesteia sunt deținute de foștii salariați, fără titlu valabil sau temei juridic, fără însă ca acest aspect să influențeze modul de calcul sau obligația contestatarii de a calcula și vira în termenul legal, contribuția de 0,85% asupra compensațiilor bănești achitate respectivilor salariați. De altfel, contestatara poate întreprinde demersuri de recuperare a sumelor eronat achitate.

Afirmația societății potrivit căreia pentru salariații concediați, care nu mai au statut de asigurați pentru a putea beneficia de concedii medicale, nu există nici obligația angajatorului de plată a acestei contribuții, în baza prevederilor art.1 alin.1 din O.U.G. nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, potrivit căruia :

“(1) Persoanele asigurate pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sistemul de asigurări sociale de sănătate, denumite în continuare asigurați, au dreptul, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, pe perioada în care au domiciliul sau reședința pe teritoriul României, la concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, dacă :

A. desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau în baza raportului de serviciu, precum și orice alte activități dependente”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivul articol de lege reglementează strict dreptul asiguraților la concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, ori în speță este vorba despre plăți compensatorii efectuate în perioada mai 2009 - mai 2010 care reprezintă sume achitate din fondul propriu de salarii, fiind asimilate veniturilor din salarii în vederea impunerii.

Se reține că deși prin contestație sunt invocate o serie de hotărâri judecătorești, respectiv Sentința civilă nr..X./31.08.2009 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./120/2009, Decizia nr..X./01.04.2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X./120/2009, Sentința civilă nr..X./04.02.2010 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./120/2009, Decizia civilă nr..X./26.10.2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X./120/2009, totuși acestea nu au fost anexate la contestație și nici prezentate pe parcursul căii administrative de atac.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru contribuția aferentă compensațiilor bănești achitate salariaților disponibilizați prin concediere colectivă în sumă de **.X. lei**, 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 prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora : *“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”*.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul se va respinge ca neîntemeiată contestația societății și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente contribuțiilor aferente compensațiilor bănești achitate salariaților disponibilizați.

15. Referitor la suma de **X lei** reprezentând :

.X. lei - vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate,

X lei - majorări de întârziere aferente,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii, obligația de a calcula, înregistra și vira vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate pentru luna decembrie 2004, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat în detaliu documentele relevante pentru perioada verificată.

In fapt, S.C. .X. S.A. nu a calculat, înregistrat și virat vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate pentru perioada septembrie 2004-decembrie 2004 în sumă de totală de X lei, compusă din suma de X lei aferentă perioadei septembrie 2004-noiembrie 2004 și suma de .X. lei aferentă lunii decembrie 2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contestatara nu a solicitat trimestrial Agenției Județene de Ocupare a Forței de Muncă .X. repartizarea de persoane cu handicap și nu deține răspunsul respectivei instituții pentru luna decembrie 2004, conform prevederilor art.42 alin.(1) și art.43 alin.(1) din Legea nr.343/2004 pentru modificarea și completarea O.U.G. nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

Pentru nevirarea obligației bugetare în sumă de .X. lei, potrivit prevederilor art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în suma de X lei, iar în baza prevederilor art.120¹ și art.121 din același act normativ au calculat penalități de întârziere în sumă de X lei și respectiv în sumă de X lei.

Societatea susține că deține adresa Agenției Județene de Ocupare a Forței de Muncă .X. nr..X./20.10.2004 care confirmă faptul că a solicitat acestei instituții repartizarea de persoane cu handicap, nefiindu-i repartizate astfel de persoane, prin urmare vărsămintele în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de X lei sunt eronat stabilite de organele de inspecție fiscală.

În drept, art.42 alin.1 și art.43 din Legea nr.343/2004 pentru modificarea și completarea O.U.G. nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, prevede :

“Art 42 (1) Agenții economici care au cel puțin 75 de angajați, precum și autoritățile și instituțiile publice care au cel puțin 25 de funcții contractuale, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții.

Art. 43 (1) Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile [art. 42](#) alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la alin.(1) agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului .X., repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că până la data de 20.12.2006, agenții economici care aveau cel puțin 75 de angajați, aveau obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții.

În cazul nerespectării acestei obligații, agenții economici aveau obligația de a calcula și de a efectua lunar vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, stabilită prin înmulțirea salariului minim brut pe țară cu numărul de locuri de muncă în care nu a încadrat persoane cu handicap, în condițiile în care nu fac dovada că au solicitat trimestrial la Agenția Națională pentru Ocupare a Forței de Muncă județeană, repartizarea de persoane cu handicap și totodată nu deține răspunsul în scris al respectivei instituții pentru fiecare trimestru din perioada verificată.

În speță sunt incidente și prevederile art.2 din Instrucțiunile nr.1008/220 din 20 mai 2003 privind aplicarea art.43 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.519/2002, conform cărora :

„Solicitarea trimestrială privind repartizarea de persoane cu handicap se realizează astfel :

1. persoana juridică întocmește și comunică trimestrial Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă oferta de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap;

2. comunicarea ofertei de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap se poate face prin corespondență, fax sau prin prezentarea persoanei juridice la sediul Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă;

3. oferta de loc de muncă pentru persoanele cu handicap cuprinde următoarele informații complete:

A. datele de identificare ale persoanei juridice:

a) denumirea persoanei juridice/numele persoanei fizice;

b) codul fiscal/codul unic de înregistrare;

c) forma de proprietate;

d) forma de organizare;

e) mărimea persoanei juridice, numărul de salariați;

f) codul CAEN;

g) adresa sediului social sau, după caz, a punctului de lucru;

h) numărul de telefon, fax, e-mail;

i) persoana de contact;

j) conducătorul persoanei juridice;

k) perspectivele de dezvoltare sau de restrângere a activității pe termen scurt, mediu și lung;

B. numărul de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap,

C. informații despre locurile de muncă vacante:

a) meseria/specialitatea, conform Clasificării Ocupațiilor din România (COR);

b) codul COR;

c) natura postului, permanent sau temporar, cu program complet sau parțial;

d) descrierea sarcinilor de lucru;

e) experiența, pregătirea profesională, calitățile personale, diplomele, certificatele, adevărurile prin care se atestă calificarea;

f) timpul de lucru;

g) modalitatea de selecție: examen/concurs/interviu;

h) data susținerii examenului/concursului/interviului;

i) termenul limită de depunere a cererilor de angajare;

j) alte informații despre cerințele postului;

k) data anunțării locului de muncă vacant;

l) informații cu privire la locurile de muncă vacante, noi sau reluate;

m) durata contractului individual de muncă;

n) condițiile de muncă;

o) adresa locului de muncă;

p) adaptările și înlesnirile asigurate”, iar potrivit art. 5 alin. (1) din instrucțiunile mai sus menționate, **„solicitarea privind repartizarea de persoane cu handicap în vederea încadrării în muncă se dovedește prin răspunsul scris al Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă.”**

Potrivit acestor prevederi legale, solicitarea trimestrială privind repartizarea de persoane cu handicap se realizează prin întocmirea și comunicarea trimestrial Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă a ofertei de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap, comunicare ce se poate efectua prin corespondență, fax sau prin prezentarea persoanei juridice la sediul Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă, iar oferta de locuri de muncă pentru persoanele cu handicap va cuprinde informații referitoare la datele de identificare ale persoanei juridice, numărul de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap, pe categorii și grad de handicap, precum și informații despre locurile de muncă vacante.

De asemenea, se reține că dovada solicitării trimestriale către Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă județene privind repartizarea de persoane cu handicap se realizează prin prezentarea răspunsului acestei instituții.

Se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor art.91 alin. 2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligația bugetară în sumă de 32.200 lei, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2005, iar pentru obligația bugetară în sumă de .X. lei, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2006.

Deoarece, la nivelul anului 2010, obligația bugetară în sumă de X lei este prescrisă, iar obligația bugetară în sumă de .X. lei nu este prescrisă au fost calculate în sarcina societății dobânzi în sumă de X lei, până la data de 29.02.2012 și penalități de întârziere în suma de X lei, în baza prevederilor art.120¹ și art.121 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările privind vărsămintele de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, numai pe considerentul că societatea :*“nu a solicitat trimestrial către A.J.O.F.M repartizarea de persoane cu handicap, potrivit prevederilor art.43 alin.(2) din Legea nr.343/2004 pentru modificarea și completarea*

O.U.G. nr.102/1999”, fără să analizeze în detaliu documentele relevante pentru perioada verificată.

Astfel organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă contestatara a făcut dovada solicitării trimestriale de persoane cu handicap către Agenția Națională pentru Ocupare a Forței de Muncă .X. , prin prezentarea răspunsului acestei instituții.

Prin contestația formulată, societatea susține că deține adresa Agenției Județene de Ocupare a Forței de Muncă .X. nr..X./20.10.2004 care confirmă faptul că a solicitat acestei instituții repartizarea de persoane cu handicap, nefiindu-i repartizate astfel de persoane.

Se reține că pe parcursul căii administrative de atac, contestatara a prezentat adresa de răspuns nr..X./20.10.2004 formulată de Agenția Județeană de Ocupare a Forței de Muncă .X. , înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/15.10.2012, solicitând reanalizarea situației de fapt, în conformitate cu prevederile art.213 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza adresei nr..X./20.10.2004, aflată în copie la dosarul cauzei, reiese că respectiva instituție a primit *“oferta contestatarei nr.X/18.10.2004 pentru un număr de 46 de locuri de muncă vacante pentru persoane cu handicap ușor, care au fost cuprinse în lista locurilor de muncă vacante, editată săptămânal și publicată în mass media, având în vedere repartizarea în muncă a persoanelor solicitate, cu mențiunea că AJOMFM .X. efectuează toate demersurile pentru a determina persoanele cu handicap care sunt în căutare de loc de muncă să se înscrie în evidențele sale pentru a putea fi ulterior repartizate în muncă, către angajatorii care solicită acest lucru, în conformitate cu prevederile legale”*.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

De asemenea, la art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ se stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere documentele noi aduse în susținere pe parcursul căii administrative de atac, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

coroborate cu pct.11.6 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, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 pentru suma totală de **X lei** reprezentând vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la reanalizarea acestei obligații de plată, pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară și de cele precizate prin prezenta decizie.

16. Referitor la accesoriile în sumă de **X lei** aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe asupra obligației societății de a calcula și vira accesoriile în sumă de X lei, în condițiile în care acestea sunt aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, ce nu a fost achitate în termenul legal.**

În fapt, în luna noiembrie 2005, S.C. .X. S.A. a calculat, înregistrat și declarat obligație bugetară la respectiva sursă în sumă de X lei compusă din : X lei aferentă lunii noiembrie 2005 și X lei aferentă perioadei ianuarie-octombrie 2005.

Pentru nevirarea obligației bugetare în sumă de X lei, potrivit prevederilor art.116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în timpul inspecției fiscale s-au calculat dobânzi în suma de X lei, iar în baza prevederilor art.121 din același act normativ au calculat penalități de întârziere în suma de X lei.

Contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere contestată pentru accesoriile calculate.

În drept, conform prevederilor art.116 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada ianuarie-martie 2006:
“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de

întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Totodată, potrivit prevederilor art.120 alin.(1) și art.121 din același act normativ, în vigoare la data inspecției fiscale :

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

Art.121 (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

(2) Pentru situațiile prevăzute la [art. 116](#) alin. (3) și (4) penalităților de întârziere li se aplică regimul stabilit pentru dobânzi.

(3) Penalitatea de întârziere se datorează până la data începerii procedurii de executare silită.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că pentru neplata la termen a vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate se datorează majorări de întârziere de la data scadență până la data stingerii datoriei, precum și penalități până la data începerii procedurii de executare silită.

Se reține că, dobânzile în sumă de X lei și penalitățile în sumă de X lei sunt aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de X lei.

Astfel, diferența în sumă de X lei (.X. lei-X lei) reprezentând dobanzi și penalități calculate pentru perioada ianuarie-noiembrie 2005 este aferentă obligației bugetare în sumă de X lei, care a fost calculată, înregistrată și raportată cu întârziere la organul fiscal, respectiv la luna noiembrie 2005 pentru perioada ianuarie-octombrie 2005, fiind distinctă de accesoriile în sumă de X lei, conform anexei nr.X la Raportul de inspecție fiscală nr. .X. .X./30.03.2012.

Având în vedere cele de mai sus, precum și principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora : *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate 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 căruia

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de **X lei** calculate pentru neplata la termen a vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate pentru perioada ianuarie-octombrie 2005.*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.1, alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) și pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

- X lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - accesorii aferente TVA,
- .X. lei - contribuția aferentă compensațiilor bănești achitate salariaților disponibilizați prin concediere colectivă,
- .X. lei - accesorii aferente,
- X lei - accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate,

2. Respingerea ca nemotivată și nesusținută cu documente a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

- X lei - impozit pe profit,
 - .X. lei - impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente
 - .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- precum și pentru următoarele capete de cerere :
- înregistrarea eronată a pierderii fiscale de recuperat la nivelul anului 2004 în sumă de X lei,
 - prin înregistrarea cheltuielilor cu tichetele de masă în sumă de .X. lei acordate salariaților pe anul 2005,
 - înregistrarea cheltuielilor cu tichetele de masă în sumă de X lei acordate salariaților pe anul 2006.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar.

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **X lei** reprezentând :

- .X. lei - vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate,
 - X lei - majorări de întârziere aferente,
- urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la reanalizarea documentelor referitoare la respectivele capete de cerere, pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de documentele prezentate, de argumentele contestatoarei și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

X