



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel : + 021 3199759 interior 2073

Fax : + 021 3368548

e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 55 / 2011

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. .X. S.A.

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr. 908844/04.10.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./29.09.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 908844/04.10.2010, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** cu sediul în .X., Str. .X., nr. X, Bl. Județul .X., C.U.I. RO X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./28.06.2010 întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010, urmare inspecției fiscale generale efectuate la **S.C. .X. S.A.** de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

S.C. .X. S.A. cu sediul în .X., Str. .X., nr. 10, Bl. Județul .X., C.U.I. RO .X., figurează la poziția nr. X din anexa nr. 2 din O.P.A.N.A.F. nr. 2730 din 30 noiembrie 2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 contestată, a fost comunicată prin poștă în data de **22.07.2010**, potrivit confirmărilor de primire aflate la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **20.08.2010**, așa cum reiese din ștampila registraturii D.G.A.M.C., aplicată pe contestație.

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

I. S.C. .X. S.A. formulează contestație parțială împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010, urmare inspecției fiscale generale efectuate la **S.C. .X. S.A.** de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere (în totalitate).

Deși **S.C. .X. S.A.** contestă suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, din care .X. lei reprezintă impozit pe profit aferent veniturilor persoanelor străine din vânzarea titlurilor de participare, întrucât din însumarea impozitului pe profit contestat și motivat de societate prin contestație rezultă suma de .X. lei, organul de soluționare se va investi asupra sumei de **.X. lei**, întrucât se consideră a fi doar o eroare de calcul a contestatoarei.

De asemenea, societatea formulează contestație împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./28.06.2010.

Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.A.** solicită desființarea actelor administrative fiscale atacate, urmând ca organul emitent să emită o nouă decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare.

Detaliat, societatea aduce următoarele argumente:

1. Impozitul pe profit

Perioada verificată: **01.01.2005 – 31.12.2008.**

S.C. .X. S.A. susține că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată constând în impozit pe profit datorat:

- înregistrării în evidența contabilă a unor facturi în copie;
- înregistrării în evidența contabilă a unor facturi reprezentând contravaloarea unor facturi de prestări servicii externe;
- minusuri la inventar.

Societatea susține că a considerat aceste cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, însă organele de inspecție fiscale le consideră cheltuieli nedeductibile.

a) În ce privește înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi în copie, S.C. .X. S.A. menționează că organele de inspecție fiscală au reținut în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010 faptul că, societatea *“a înregistrat în evidența contabilă facturi în xerocopie, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte și exemplarul în original sau în conformitate cu originalul al acelor facturi”*, susținând că acest fapt echivalează cu înregistrarea în contabilitate fără documente justificative, din acest motiv suma aferentă acestor facturi fiind nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, potrivit art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, respectiv pct. 44 din HG nr. 44/2004 – Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, coroborat cu art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991.

Societatea susține că în timpul controlului, după întocmirea proiectului de raport de inspecție fiscală, înainte de discuția finală, a prezentat organelor de inspecție fiscală o parte din facturile respective certificate pentru conformitate cu originalul de către furnizorii de la care a primit marfa, însă acestea au refuzat să le ia în considerare, întrucât au fost prezentate prea târziu.

Baza de impozitare stabilită suplimentar pentru înregistrări în contabilitate pe bază de facturi în copie este de .X. lei (2005: 2 facturi=.X. lei; 2006: 7 facturi=.X. lei), la care s-a calculat impozit suplimentar de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente, sume contestate de societate în totalitate.

Societatea anexează la dosar toate aceste facturi în copie certificată.

b) În ce privește înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi reprezentând contravaloarea unor facturi de prestări servicii externe, în perioada 2005 – 2008, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, respectiv în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, sume reprezentând contravaloarea unor facturi de prestări servicii externe, facturi emise de firma .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH ZRT), respectiv de .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt), ambele rezidente ale statului ungar. **S.C. .X. S.A.** menționează că ambele societăți sunt societăți afiliate cu aceasta .X. HOLDING Zrt fiind firma mamă a grupului.

Aceste facturi, în valoare totală de .X. lei, defalcate pe ani controlați cum sunt menționate în raportul de inspecție fiscală, se prezintă în felul următor:

- anul 2005: 9 facturi+13 facturi = .X. lei;
- anul 2006: 11 facturi+8 facturi = .X. lei;
- anul 2007: 14 facturi+12 facturi = .X. lei;
- anul 2008: 2 facturi+6 facturi = .X. lei.

S.C. .X. S.A. consideră suma de .X. lei deductibilă la calculul impozitului pe profit, deși organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu au fost justificate, societatea încălcând prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal, respectiv pct. 48 din HG nr. 44/2004 – Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, fapt pentru care au reîntregit baza impozabilă cu suma de .X. lei, stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar în valoare totală de **.X. lei**.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au reținut în raportul de inspecție fiscală că:

- **S.C. .X. S.A.** nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate și necesitatea acestor servicii (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare);

- în baza statelor de plată prezentate rezultă că **S.C. .X. S.A.** a avut serviciu financiar-contabil compus din doi economiști și trei contabili, că a mai avut angajați în funcții ca: manager tehnic, referent tehnic, referent personal, responsabil calitate;
- denumirea serviciilor înscrise în facturile externe sunt în limba maghiară, iar traducerea în limba română a fost efectuată de către personalul societății și nu de către traducători autorizați.

Societatea consideră că prestarea serviciilor a fost justificată, pentru toate facturile în cauză au fost prezentate contractele în baza cărora au fost emise certificate de realizare și rapoarte de activitate din care rezultă în ce au constat serviciile prestate și realizarea efectivă a acestora.

De asemenea, societatea recunoaște că nu a avut traducere efectuată de traducător autorizat, dar, susține că traducerea proprie a fost făcută în același sens cu traducerea legalizată efectuată ulterior.

În ce privește posturile existente la societate în perioada controlată, chiar dacă au existat salariați pe funcții de director economic, contabil șef, manager tehnic, referent tehnic, referent personal, referent calitate, societatea susține că aceasta nu exclude necesitatea completării cu servicii externe, întrucât nu este stabilit prin lege cât personal poate avea o societate comercială privată, iar serviciile prestate exced activităților executate de salariații societății, pentru efectuarea serviciilor de natura celor din contractele de prestări, societatea nu a avut personal cu calificarea corespunzătoare acestor activități și a apelat contra cost la firma mamă .X. HOLDING Zrt care avea personal calificat pentru aceste activități.

Legat de afirmația organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că **S.C. .X. S.A.** nu este filiala .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt), iar firma maghiară nu este acționar la **S.C. .X. S.A.**, societatea precizează că termenul de “filială” folosit în contractele în limba română nu este sensul dat filialei de legea societăților comerciale (adică sediu secundar fără personalitate juridică), ci este vorba de „firme afiliate”, pentru că .X. HOLDING Zrt este indirect acționarul majoritar al tuturor firmelor din grupul din care face parte și **S.C. .X. S.A.**. La fel, .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH Zrt) a fost tot parte a grupului fiind înființată tocmai în vederea efectuării pentru toate societățile din grup a unor prestații de natură tehnică sau economică pentru care celelalte firme nu aveau personal separat. Ulterior, .X. TECH Zrt a fost absorbită în .X. HOLDING Zrt. Din tabelul cu relațiile de afiliere prezentat de societate la cererea organelor de inspecție fiscală rezultă că .X. HOLDING Zrt deține 80% din părțile sociale ale Cereale SRL, acționarul majoritar al **S.C. .X. S.A.**.

Referitor la natura serviciilor cuprinse în contractele de prestări, respectiv facturile emise în baza acestora, societatea afirmă că acestea au fost variate pe parcursul anilor, astfel:

- obiectul contractului de mandat din 01.01.2005 încheiat cu .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH Zrt), a fost colaborarea prestatorului la următoarele activități: proiectarea, coordonarea investițiilor și efectuarea lucrărilor de întreținere; planificarea sarcinilor legate de PSI, protecția muncii și a mediului; colaborarea în definirea unor probleme tehnice; organizarea, planificarea, coordonarea și optimizarea sistemului energetic și a contractelor de prestări servicii.

În baza acestui contract, prestatorul s-a ocupat de modernizarea fermei de la punctul de lucru .X., lucrare de durată pentru care a fost necesară obținerea de autorizații, aprobări, avize de la organele competente, de negocieri cu ofertanții, încheierea de contracte, supravegherea lucrărilor.

S.C. .X. S.A. susține că în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au reținut că a prezentat același tip de anexă privind raportul de activitate cu justificarea sarcinilor pentru mai multe facturi emise în baza acestui contract, întrucât a fost vorba despre servicii prestate pe parcursul mai multor luni, cu facturare lunară, justificarea fiind aceeași pentru fiecare factură pe parcursul derulării contractului.

De asemenea, societatea susține că aceeași a fost situația în ce privește prestările de servicii pe anii 2006 și 2007 pentru care s-au încheiat rapoartele activității lunare de prestări servicii tehnice (în limba română).

- contractul de mandatare încheiat cu .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt), care a fost încheiat pentru fiecare an controlat, a avut ca obiect aprovizionarea și desfacerea cerealelor, achiziționarea în perioada de recoltare, comercializarea cerealelor din stocul propriu. Acestea sunt de asemenea activități pentru care **S.C. .X. S.A.** nu avea personal separat, întrucât personalul holdingului făcea aprovizionarea concomitent pentru toate societățile din grup, căutând oferta cea mai bună de pe piață. Societatea precizează că anexele la contractul de mandat sunt parte a acestuia, care a fost semnat și ștampilat de toate părțile, chiar pe partea cu semnăturile fiind enumerate anexele pe care le conține, iar în aceste anexe sunt detaliate activitățile și prețurile aferente acestor activități.

S.C. .X. S.A. susține că au fost justificate cheltuielile cu analizele de laborator speciale, pentru care laboratoarele proprii nu aveau dotarea necesară.

- contractul din 01.12.2005 a fost încheiat între .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) și societățile aparținătoare, în vederea împărțirii cheltuielilor ocazionate de colaborarea cu Central .X. .X. .X. Ltd (.X.). Această firmă a întocmit un proiect pentru creșterea pe termen lung a productivității grupului per ansamblu, proiectul cuprinzând toate firmele din grup și fiind derulat pe parcursul a doi ani. .X. HOLDING Zrt a convenit cu .X. ca acesta din urmă să emită facturi doar către

.X. HOLDING Zrt, care la rândul ei va împărți cheltuielile la firmele din grup proporțional cu cifra de afaceri și numărul de personal al fiecăreia. **S.C. .X. S.A.** susține că a beneficiat de serviciile .X. și cheltuielile cu aceste servicii sunt justificate.

- în același mod s-au împărțit cheltuielile în contractul încheiat între .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) și iPOINT Consulting care a avut ca obiect realizarea paginii web a societăților din grup.

- referitor la cheltuielile cu implementarea programului informatic SAP, a cărei licență este deținută de .X. HOLDING Zrt din Ungaria, program ale cărui module de contabilitate, informatică, controlling, etc. sunt întreținute de specialiști angajați în holding, iar aceștia facturează lunar serviciile respective, **S.C. .X. S.A.** susține că începând cu anul 2007 s-a lucrat efectiv în paralel atât în programul vechi (ASIS), cât și în programul nou (SAP), trecerea exclusivă la SAP făcându-se în 2008.

În plus, societatea susține că, odată cu începerea implementării SAP la începutul anului 2007, s-a trecut la o nouă organizare a activității la nivel de holding și persoane afiliate, prin înființarea de divizii prin care s-a centralizat și mai mult activitatea la holding, fiind încheiat contractul de prestări servicii din 01.01.2007 încheiat pe durată nedeterminată, în care s-au stabilit sarcinile conform anexei 66/b la raportul de inspecție fiscală. De la această dată se și poate observa creșterea semnificativă a cheltuielilor cu prestările servicii externe, care conțin atât cheltuieli legate de operațiunea de implementare a SAP realizată de specialiștii de la .X. HOLDING Zrt, cât și cheltuielile cu activitățile preluate în urma înființării diviziilor. Pentru fiecare lună, ulterior încheierii contractului, societatea susține că a prezentat certificate de realizare din care rezultă în ce au constat serviciile. Cu ocazia acestei reorganizări, la societățile din România au fost făcute reduceri semnificative de personal.

Societatea precizează că începând cu anul 2008 a lucrat efectiv în programul SAP, a cărei licență o deținea .X. HOLDING Zrt și a prezentat și în acest caz o serie de certificate de îndeplinire/realizare lunare, în baza

contractului de prestări servicii din 01.01.2007, certificate care în opinia societății, justifică realitatea și necesitatea prestării serviciilor cu programul informatic SAP, în conformitate cu reglementările legale în vigoare, respectiv pct. 48 din H.G. n. 44/2004 – pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în contradicție cu organele de inspecție fiscală, care au concluzionat că societatea trebuia să prezinte și alte documente din care să rezulte necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor.

c) În ce privește minusurile la inventar, societatea precizează că acestea au fost cuprinse la cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit dintr-o eroare la introducerea în program. Societatea susține că programul pe calculator a fost setat pentru ca minusurile la inventar să fie trecute la cheltuieli nedeductibile dar, dintr-un motiv fortuit s-a produs încadrarea greșită, motiv pentru care solicită să nu fie percepute majorări de întârziere pentru aceste obligații, conform art. 71 din Codul de procedură fiscală.

2. Taxa pe valoarea adăugată

a) În privința TVA aferentă operațiunilor pentru care s-a stabilit impozit suplimentar, societatea susține că motivele pentru care stabilirea acesteia este neîntemeiată sunt aceleași ca și cele arătate la punctul referitor la impozitul pe profit.

b) Referitor la TVA de plată suplimentar pentru livrări intracomunitare, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada trecerii frontierei a unor mărfuri pe care societatea le-a considerat livrări intracomunitare, încalcând prevederile art. 10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, aprobate prin OMEF nr. 2222/2006 și modificate de OMEF nr. 1503/2007 și OMEF nr. 2421/2007.

Astfel, organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 12 facturi în valoare totală de .X. lei în 2007, respectiv 8 facturi în valoare totală de .X. lei în anul 2008, pentru acestea stabilind TVA de plată suplimentară în valoare de .X. lei.

Societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturile, contractele și CMR-urile, în copie. La livrările la care au lipsit CMR-urile, societatea a propus organelor de inspecție fiscală, prezentarea unei

declarații a cumpărătorului din Ungaria prin care să certifice că marfa le-a fost livrată, organele de inspecție fiscală neacceptând acest lucru, consemnând în raportul de inspecție fiscală faptul că: *“În perioada decembrie 2005 - decembrie 2008, SC .X. SA nu a efectuat operații de export, așa cum rezultă și din Adresa nr. .X./07.05.2010, transmisă de Agenția Națională a Vămirilor – Direcția de Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală”*.

Societatea susține că, din conținutul adresei ANV rezultă: *“... vă transmitem anexat situațiile privind declarațiile vamale de import/export depuse și înregistrate la birourile vamale de firma SC .X. SA (CUI .X.) în perioada 01.05.2007 – 31.12.2009, existente la această dată în baza de date a A.N.V.”*

De asemenea, societatea susține că anexele la care face referire A.N.V. nu se regăsesc atașate la dosarul cauzei, iar documentele prezentate de societate atestă că au avut loc operațiunile de livrare intracomunitară, între timp aceasta reușind să obțină CMR-uri pentru unele din aceste livrări, iar pentru altele a obținut declarații ale cumpărătorului, în sensul că marfa a fost transportată din România în Ungaria, stabilirea de TVA suplimentară pentru aceste operațiuni fiind neîntemeiată și nelegală.

3) Venituri obținute de persoanele juridice străine din proprietăți imobiliare și din vânzarea–cesionarea titlurilor de participare

S.C. .X. S.A. susține faptul că, în data de 11 noiembrie 2005 a încheiat contractul de vânzare-cumpărare de acțiuni cu societatea maghiară .X. RT, prin care cumpărătorul **S.C. .X. S.A.** .X. a cumpărat .X. acțiuni deținute de .X. RT, reprezentând 30,078% din capitalul social al societății comerciale .X. MILLSA .X. la prețul de .X. HUF (.X. lei RON), respectiv la prețul de .X. HUF/acțiune (.X. lei/acțiune).

Organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea trebuia să rețină impozitul de 16% la sursă, conform prevederilor art. 13, lit. d), art. 30, alin. (1) și (4) din Codul fiscal și pct. 89¹ din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În opinia societății, prevederile legale mai sus citate nu pot fi interpretate fără a fi coroborate cu legislația privind evitarea dublei impuneri, atunci când există asemenea legislație, aceasta este aplicabilă și nu prevederile codului fiscal, care se aplică doar dacă statele contractante nu au încheiat o convenție care să contravină legislației interne.

Societatea susține că la încheierea contractului de vânzare-cumpărare mai sus citat s-a făcut aplicarea prevederilor art. 14 din Legea nr.

91/1994 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Ungară pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, potrivit cărora, impozitul trebuia plătit în statul ungar, al cărui rezident este .X. RT, în calitate de vânzător al acțiunilor.

S.C. .X. S.A. a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Certificatul de rezidență fiscală al societății .X. RT emis de autoritățile fiscale maghiare și o declarație semnată de reprezentanții legali ai societății .X. RT, prin care aceștia declară că vor îndeplini eventualele obligații de plată a taxelor și impozitelor către autoritățile maghiare, legat de tranzacția de acțiuni încheiată între societățile .X. RT și S.C. .X. MILLS.A., conform prevederilor legale din Ungaria.

Organul de inspecție fiscală a menționat în procesul verbal că: „ în conținutul acestei declarații societatea verificată **S.C. .X. S.A.** nu este menționată, iar declarația este datată 08 decembrie 2005, ulterior plății acțiunilor (28.11.2005).”

Societatea susține că, în ce privește această mențiune, **S.C. .X. S.A.** nu este menționată, pentru că o traducere exactă ar suna: “ legat de tranzacția de acțiuni .X. MILL SA ” și nu așa cum a fost tradus: “ tranzacția de acțiuni încheiată între societățile .X. RT și S.C. .X. MILL S.A.”, iar motivul pentru care declarația este ulterioară plății acțiunilor este faptul că dovada plății impozitului a fost solicitată de către ORC la înscrierea mențiunii. Tot din acest motiv este ulterior plății și certificatul de rezidență fiscală, respectiv din 07.12.2005.

Cu toate că, până la discuția finală, societatea a obținut o nouă declarație de la .X. RT unde se specifică faptul că aceasta a achitat impozitul aferent tranzacției acțiunilor, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată pentru **S.C. .X. S.A.** în valoare de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, invocând prevederile contractului încheiat între părți, care, la pct. 5.1 stipulează: “ *Cheltuielile intervenite cu prezentul contract sunt suportate de către societatea .X. S.A.* “ .

Societatea susține că referitor la cheltuielile contractului, acestea se referă la eventuale cheltuieli de redactare, autentificare, traducere, taxe de transcriere, taxe de timbru, onorarii de avocat, nicidecum la impozit datorat statului, care se plătește conform prevederilor legale, respectiv conform art. 14, pct. 4 din Legea nr. 91/1994 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Ungară pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

De asemenea, societatea susține că, pentru faptul că la pct. 6.1 din contract, se specifică: „ *încheierea, interpretarea, executarea și stabilirea responsabilității pentru prezentul contract este reglementată de legislația*

română în vigoare ”, nu este de natură să înlăture prevederile legale privind obligația de plată a impozitului conform convenției de evitare a dublei impuneri.

În concluzie, societatea consideră netemeinică și nelegală măsura obligării sale la plata impozitului pe profit și a majorărilor aferente pentru această tranzacție de acțiuni.

Din totalul de .X. lei obligații stabilite suplimentar, .X. lei sunt majorări de întârziere, pe care societatea solicită să fie anulate în totalitate în primul rând ca efect al desființării obligației în baza cărora au fost calculate și de asemenea, solicită desființarea în întregime a actelor administrative atacate, urmând ca organul emitent să emită o nouă decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.A.** prin Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, după cum urmează:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei - majorări, penalități aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - majorări, penalități aferente TVA.

Ca urmare a inspecției fiscale generale efectuate la acest contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat și stabilit următoarele :

A) Impozitul pe profit

Perioada verificată: **01.01.2005 – 31.12.2008.**

Anul 2005

- următoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit:

1) În luna decembrie 2005, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă un număr de 2 facturi în copie în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de

.X. lei, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte și exemplarul în original sau în conformitate cu originalul al acestor facturi.

Suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2005 – conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

2) În perioada aprilie - decembrie 2005, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea a 9 facturi de prestări servicii externe, facturi primite de la firma .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH ZRT), rezidentă a statului ungar.

Pentru serviciile efectuate de firma .X. .X. .X. Rt pe care **S.C. .X. S.A.** le-a înregistrat pe costuri în baza celor 9 facturi, aceasta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele:

- Contract de mandat fn din 01.01.2005, încheiat între SC .X. SA (vechea denumire a **S.C. .X. S.A.** – denumire ce a fost modificată în data de 23.06.2005) – în calitate de beneficiar și .X. .X. .X. Rt – în calitate de furnizor, pe o perioadă de 1 an, începând din 1 ianuarie 2005.

În obiectul contractului se prevede că, beneficiarul împuternicește furnizorul să colaboreze în probleme diferite de administrare, producție, energetice și alte servicii în sfere de activitate principale, cum sunt: proiectarea, coordonarea investițiilor și colaborarea în efectuarea lucrărilor de întreținere, planificarea sarcinilor legate de PSI, protecția muncii și a mediului, colaborarea în definirea unor probleme tehnice, organizarea, planificarea, coordonarea și optimizarea sistemului energetic și a contractelor de prestări servicii.

Legat de prețul prestărilor de servicii se precizează că acesta se va calcula în felul următor: 1 persoană/6 zile de lucru/lună X 200 euro (prețul serviciilor prestate de un inginer).

- Facturi și anexe la facturi intitulate „Raportul activității lunare de prestări tehnice”, care ține loc și de Contract de servicii cu prevederi contractuale și sarcini pe luni, precum și de raport de activitate.

Pentru toate cele 9 facturi ale .X. .X. .X. Rt a fost prezentat același tip de anexă, reprezentând atât contract de prestări servicii cât și raport de activitate lunară cu aceleași sarcini, cu mențiunea că a fost schimbată data contractului-raportului, iar organele de inspecție fiscală au considerat că **S.C. .X. S.A.** nu au prezentat la inspecția fiscală documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, precum și necesitatea acestor servicii (situații

de lucrări, procese - verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).

În Nota explicativă luată în data de 08.06.2008 directorului economic al **S.C. .X. S.A.**, de organele de inspecție fiscală, la întrebările cu privire la felul serviciilor prestate de .X. .X. .X. Rt și dacă pe lângă facturile externe mai poate prezenta inspecției și alte documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, aceasta a răspuns că:

- *“serviciile care au fost prestate sunt cele conform contractelor predate către organele de inspecție fiscală”;*
- *“licența programului informatic SAP este deținută de Holdingul din Ungaria, astfel modulele de program (contabilitate, informatică, controlling, etc) sunt întreținute de specialiști angajați în Holding, iar aceștia facturează lunar serviciile respective”.*

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005, societatea a utilizat sistemul informatic ASIS – furnizat de SC .X. SA din .X. și nu programul SAP și în același an, din statele de plată prezentate rezultă că **S.C. .X. S.A.** a avut serviciu financiar – contabil, compus din 2 economiști și trei contabili, condus de un director economic și un contabil șef. De asemenea, în anul 2005 unitatea a mai avut angajați în funcții ca: manager tehnic, referent tehnic, referent personal, responsabil calitate.

Organele de inspecție fiscală mai menționează că, denumirea serviciilor înscrise în facturile externe de către cele două firme nerezidente sunt în limba maghiară, contractele și anexele la facturi deasemenea, iar traducerea acestora în limba română a fost efectuată de către personalul societății verificate, fără a fi prezentate traduceri certificate de traducători autorizați, așa cum prevede art. 8, pct. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.A.** nu a respectat art. 21, alin. (1) și art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Titlul II, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, reîntregind baza impozabilă cu suma de .X. lei.

3) În perioada februarie – decembrie 2005, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” și a contului 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea a 13 facturi de prestări servicii

externe, facturi primite de la firma .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt), rezidentă a statului ungar.

Pentru cele 13 facturi de mai sus, **S.C. .X. S.A.** a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

a) Anexe reprezentând tot felul de tabele de cheltuieli nesemnate și neștampilate și fără nici o explicație ce anume reprezintă. Unele anexe au ca titlu: “Decontarea analizelor de laborator”, organele de inspecție fiscală nevăzând necesitatea ca **S.C. .X. S.A.** să deconteze și altor firme cheltuieli de laborator, întrucât societatea avea angajat personal calificat pentru aceste servicii, conform statelor de plată.

b) Pentru anul 2005 **S.C. .X. S.A.** a mai prezentat:

- Contract de mandatare fn din 01.01.2005 încheiat între .X. .X. Holding Rt și filialele acesteia, pentru reglementarea unitară a comerțului interior – exterior și a prestărilor de servicii privind: aprovizionarea și desfacerea cerealelor boabe, achiziționarea în perioada de recoltare, comercializarea cerealelor boabe din stocul propriu.

Organele de inspecție fiscală precizează că facturile prezentate la acest punct 3), sunt facturi de prestări servicii care au anexe la care acestea s-au referit anterior și nu au legătură cu acest Contract de mandatare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.A.** nu este filială a .X. .X. Holding Rt, iar firma maghiară nu este acționar la **S.C. .X. S.A.**.

- Contract fn din 15 decembrie 2005 între .X. .X. Holding Rt, în calitate de vânzător și mai multe firme din Ungaria, Slovacia, Ucraina și România – printre care și **S.C. .X. S.A.**, în calitate de cumpărători. Nu sunt specificații legate de durata contractului.

Obiectul acestui contract prevede că părțile contractante stabilesc că între .X. .X. Holding Rt și Central .X. .X. .X. Ltd. (.X.) s-a încheiat un contract al cărui obiect este asigurarea condițiilor pentru creșterea pe termen lung a productivității holdingului, care cuprinde toate activitățile, funcțiile importante ale firmei și toate elementele necesare pentru o bună funcționare. Conform contractului, facturile se emit pe numele .X. .X. Holding Rt, după care aceasta va repartiza taxele de prestări servicii către cumpărător. Părțile convin asupra modului de repartizare, care vor fi în proporție de 50% funcție de efectivul de persoane și 50% funcție de cifra de afaceri.

Organele de inspecție fiscală menționează că nu le-au fost prezentate de societate studii, rapoarte, sau orice alte materiale corespunzătoare din care să rezulte cele prevăzute în obiectul acestui contract, nu este prevăzut pe ce perioadă este valabil contractul și nu au fost prezentate

documente din care să rezulte dacă .X. sau .X. .X. Holding Rt a prestat servicii pentru **S.C. .X. S.A.** și în ce s-au materializat eventualele servicii.

Din Nota explicativă luată directoarei economice referitoare la serviciile efectuate de .X. .X. Holding Rt rezultă că serviciile respective au fost efectuate conform contractelor, iar modulele de program SAP sunt întreținute de specialiști angajați în holding, care facturează lunar serviciile respective.

Organele de inspecție fiscală menționează că în anul 2005 societatea a utilizat programul informatic ASIS – furnizat de SC .X. SA din .X. și nu programul SAP și în același an, din statele de plată prezentate rezultă că **S.C. .X. S.A.** avea angajați specialiști, conform statelor de plată, pentru toate domeniile de activitate ale firmei.

De asemenea, denumirea serviciilor înscrise în facturile externe de către firma nerezidentă sunt în limba maghiară, contractele și anexele la facturi deasemenea, iar traducerea acestora în limba română a fost efectuată de către personalul societății verificate, fără a fi prezentate traduceri certificate de traducători autorizați, așa cum prevede art. 8, pct. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.A.** nu a respectat art. 19, alin. (1), art. 21, alin. (1) și art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul II, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, reîntregind baza impozabilă cu suma de .X. lei.

4) Cu ocazia inventarierilor patrimoniului societății efectuate în anul 2005, au fost constatate minusuri la inventar în valoare totală de .X. lei, înregistrate în contul 6588, astfel:

- proces verbal de inventariere nr. .X./30.04.2005 gestiunea 103 materii prime = .X. lei;
- proces verbal de inventariere nr. .X./30.04.2005 gestiunea 103 furaje = .X. lei;
- proces verbal de inventariere nr. .X./07.12.2005 gestiunea 103 materii prime = .X. lei;
- proces verbal de inventariere nr. .X./31.12.2005 gestiunea 101 materii prime la terți = .X. lei;
- proces verbal de inventariere nr. .X.31.12.2005 gestiunea 101 materii prime la terți = .X. lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005, aceste cheltuieli au fost considerate eronat ca și deductibile fiscal – contrar prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, suma de .X. lei reprezentând minusuri la inventar este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil pentru trimestrul IV 2005.

Așadar, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza de impozitare cu suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), respectiv au recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit datorat bugetului de stat de **S.C. .X. S.A.** pentru anul 2005.

Impozitul pe profit calculat suplimentar pentru anul 2005 este în sumă de **.X. lei**, iar pentru neachitarea la termen a acestui impozit, conform prevederilor art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea datorează bugetului de stat, suplimentar și accesorii aferente, respectiv majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**, calculate până în data de 28.06.2010 și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, calculate până în data de 31.12.2005.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat privind impozitul pe profit aferent **anului 2005** în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

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

Anul 2006

- următoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit:

1) În perioada mai - decembrie 2006, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi în copie în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte și exemplarul în original sau în conformitate cu originalul al acestor facturi.

Suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2006 – conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

2) În perioada ianuarie – decembrie 2006, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea a 11 facturi de prestări servicii externe, facturi primite de la firma .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH ZRT), rezidentă a statului ungar și suma de .X. lei reprezentând contravaloarea a 8 facturi de prestări servicii externe, facturi primite de la firma .X. .X. Holding Rt (ulterior denumită .X. HOLDING ZRT), deasemenea rezidentă a statului ungar.

Pentru facturile emise de persoanele juridice nerezidente, în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei), **S.C. .X. S.A.** a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele:

a) Pentru serviciile efectuate de firma .X. .X. .X. Rt pe care **S.C. .X. S.A.** le-a înregistrat în baza celor 11 facturi prezentate în xerocopie, a fost prezentat același tip de anexă, intitulată “Raportul activității lunare de prestări tehnice”, reprezentând atât contract de prestări servicii cât și raport de activitate lunară cu aceleași sarcini, cu mențiunea că a fost schimbată data contractului-raportului, iar organele de inspecție fiscală au considerat că **S.C. .X. S.A.** nu au prezentat la inspecția fiscală documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, precum și necesitatea acestor servicii (situații de lucrări, procese - verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).

b) Pentru serviciile efectuate de firma .X. .X. Holding Rt (ulterior denumită .X. HOLDING ZRT) pe care **S.C. .X. S.A.** le-a înregistrat în baza celor 8 facturi prezentate în xerocopie, societatea nu a prezentat contracte pentru serviciile înscrise în facturile și anexele la facturile de mai sus iar traducerea în limba română a anexelor prezentate la facturi a fost făcută de personalul societății.

Anexele la facturile de mai sus reprezintă tabele cu cheltuieli aferente consultanței efectuate de firma Central .X. .X. .X. Ltd. (.X.), tabele care cuprind date pentru refacturare – .X., deconturi ale analizelor de laborator.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, din documentele prezentate de societate nu rezultă legătura dintre .X. și **S.C. .X. S.A.** și deasemenea nu a fost prezentat nici un contract cu firma Central .X. .X. .X. Ltd.

(.X.) și nici documente suplimentare din care să rezulte legătura dintre cele trei firme: .X. – .X. HOLDING – .X..

Pentru cele 8 facturi emise de .X. .X. Holding Rt (ulterior denumită .X. HOLDING ZRT) din Ungaria, **S.C. .X. S.A.** nu a prezentat organelor de inspecție fiscală contracte și nici documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate precum și necesitatea acestor servicii (situații de lucrări, procese - verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).

c) Pentru anul 2006, **S.C. .X. S.A.** a prezentat un Contract de mandatare fn din 01.01.2006, încheiat între .X. .X. Holding Rt (ulterior denumită .X. HOLDING ZRT) din Ungaria și filialele acesteia, pentru reglementarea unitară a comerțului interior – exterior și a prestărilor de servicii privind: aprovizionarea și desfacerea cerealelor boabe, achiziționarea în perioada de recoltare, comercializarea cerealelor boabe din stocul propriu.

Organele de inspecție fiscală precizează că facturile prezentate la acest punct 2), sunt facturi de prestări servicii care au anexe la care acestea s-au referit anterior și nu au legătură cu acest Contract de mandatare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.A.** nu este filială a .X. .X. Holding Rt, iar firma maghiară nu este acționar la **S.C. .X. S.A.**.

Organele de inspecție fiscală menționează că în anul 2006 societatea a utilizat programul informatic ASIS – furnizat de SC .X. SA din .X. și nu programul SAP și în același an, din statele de plată prezentate rezultă că **S.C. .X. S.A.** avea angajați specialiști, conform statelor de plată, pentru toate domeniile de activitate ale firmei.

De asemenea, denumirea serviciilor înscrise în facturile externe de către firma nerezidentă sunt în limba maghiară, contractele și anexele la facturi deasemenea, iar traducerea acestora în limba română a fost efectuată de către personalul societății verificate, fără a fi prezentate traduceri certificate de traducători autorizați, așa cum prevede art. 8, pct. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.A.** nu a respectat art. 21, alin. (1) și art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul II, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul

fiscal și au stabilit că suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, reîntregind baza impozabilă cu suma de .X. lei.

3) Cu ocazia inventarierilor patrimoniului societății efectuate în anul 2006, au fost constatate minusuri la inventar în valoare totală de X lei, înregistrate în contul 6588, astfel:

- proces verbal de inventariere nr. .X./04.10.2006 gestiunea 101 materii prime = X lei;
- proces verbal de inventariere nr. .X./13.10.2006 gestiunea 103 materii prime = .X. lei;
- proces verbal de inventariere nr. .X./13.10.2006 gestiunea 103 deșeuri cerealiere = .X. lei;
- proces verbal de inventariere nr. .X./23.11.2006 gestiunea 101 materii prime la terți = .X. lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la calculul impozitului pe profit aferent anului 2006, aceste cheltuieli au fost considerate eronat ca și deductibile fiscal – contrar prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, suma de .X. lei reprezentând minusuri la inventar este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil pentru trimestrul IV 2006.

Așadar, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza de impozitare cu suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), respectiv au recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit datorat bugetului de stat de **S.C. .X. S.A.** pentru anul 2006.

Impozitul pe profit calculat suplimentar pentru anul 2006 este în sumă de **.X. lei**, iar pentru neachitarea la termen a acestui impozit, conform prevederilor art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea datorează bugetului de stat, suplimentar și accesoriile aferente, respectiv majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**, calculate până în data de 28.06.2010.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat privind impozitul pe profit aferent **anului 2006** în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

- impozit pe profit .X. lei
- majorări de întârziere aferente impozit pe profit .X. lei.

Anul 2007

- următoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit:

1) Cu ocazia inventarierilor patrimoniului societății efectuate în anul 2007, au fost constatate minusuri la inventar în valoare totală de .X. lei, înregistrate în contul 6588, astfel:

- proces verbal de inventariere fn/02.11.2007 gestiunea 101 materii prime = .X. lei;

- proces verbal de inventariere nr. .X./11.05.2007 gestiunea 103 medicamente = .X. lei;

- proces verbal de inventariere nr. X/31.12.2007 gestiunea 103 materii prime = .X. lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, aceste cheltuieli au fost considerate eronat ca și deductibile fiscal – contrar prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, suma de .X. lei reprezentând minusuri la inventar este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil pentru trimestrul IV 2007.

2) În perioada ianuarie – decembrie 2007, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” și a contului 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea a 14 facturi de prestări servicii externe, facturi primite de la firma .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH ZRT) rezidentă a statului ungar și suma de .X. lei reprezentând contravaloarea a 12 facturi de prestări servicii externe, facturi primite de la firma .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt), rezidentă a statului ungar.

Pentru facturile emise de persoanele juridice nerezidente, **S.C. .X. S.A.** a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

a) Pentru serviciile efectuate de firma .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH ZRT) pe care **S.C. .X. S.A.** le-a înregistrat în baza celor 14 facturi a fost prezentat același tip de anexă, intitulată “Certificat de îndeplinire/realizare”,

reprezentând atât contract de prestări servicii cât și raport de activitate – evaluarea realizării sarcinilor, cu aceleași sarcini, cu mențiunea că a fost schimbată data contractului-certificatului de îndeplinire/realizare, iar organele de inspecție fiscală au considerat că **S.C. .X. S.A.** nu au prezentat la inspecția fiscală documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, precum și necesitatea acestor servicii (situații de lucrări, procese - verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).

b) Pentru serviciile efectuate de firma .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) pe care **S.C. .X. S.A.** le-a înregistrat în baza celor 12 facturi în xerox copie (anexa nr. 67/a), societatea a prezentat un contract fn din 01.01.2007, încheiat între cele două societăți pe perioadă nedeterminată.

În anexa 1 la contractul sus menționat sunt prevăzute serviciile ce urmează a fi efectuate de partea maghiară (.X. HOLDING Zrt) și care la modul general sunt servicii financiare, contabile, controlling, juridice, resurse umane, marketing, controlul calității și protecției mediului.

Anexele la cele 12 facturi de mai sus reprezintă Certificat de îndeplinire/realizare prin care se face evaluarea realizării pentru domeniile financiar, controlling, resurse umane, marketing iar traducerea în limba română a anexelor prezentate la facturi a fost făcută de personalul societății.

Pentru toate cele 12 facturi ale .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) a fost prezentat același tip de anexă, intitulată “Certificat de îndeplinire/realizare”, reprezentând atât contract de prestări servicii cât și raport de activitate – evaluarea realizării sarcinilor, cu aceleași sarcini, cu mențiunea că a fost schimbată data contractului-certificatului de îndeplinire/realizare, iar organele de inspecție fiscală au considerat că **S.C. .X. S.A.** nu au prezentat la inspecția fiscală documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, precum și necesitatea acestor servicii (situații de lucrări, procese - verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).

Organele de inspecție fiscală menționează că în anul 2007 societatea a utilizat programul informatic ASIS – furnizat de SC .X. SA din .X. și nu programul SAP și în același an, din statele de plată prezentate rezultă că **S.C. .X. S.A.** avea angajați specialiști, conform statelor de plată, pentru toate domeniile de activitate ale firmei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că, din Nota la situațiile financiare, depusă de **S.C. .X. S.A.** la 31.12.2007, denumită „Evenimente ulterioare bilanțului”, rezultă că din data de 01.01.2008 a început

implementarea sistemului informatic SAP, destinat operării și urmăririi unitare a întregii activități a societăților din cadrul grupului ABO.

S.C. .X. S.A. nu a prezentat organelor de inspecție fiscală anexe la cele 14 facturi și cele 12 facturi mai sus enunțate la acest punct, facturi în sumă totală de .X. lei, emise de prestatorii externi din care să rezulte realitatea și natura serviciilor prestate, necesitatea acestor servicii, respectiv că serviciile au fost efectiv prestate și în ce au constat acestea.

De asemenea și în anul 2007 denumirea serviciilor înscrise în facturile externe de către firma nerezidentă sunt în limba maghiară, contractul fn din 01.01.2007 și anexele la facturi deasemenea, iar traducerea acestora în limba română a fost efectuată de către personalul societății verificate, fără a fi prezentate traduceri certificate de traducători autorizați, așa cum prevede art. 8, pct. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.A.** nu a respectat art. 21, alin. (1) și art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul II, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, reîntregind baza impozabilă cu suma de .X. lei.

În conformitate cu art. 94, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat baza de impozitare luată în calcul la determinarea profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit datorat bugetului de stat pentru anul 2007 de către **S.C. .X. S.A.** și conform art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au fost majorate cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma totală de 890.257 lei (.X. lei + .X. lei).

Impozitul pe profit calculat suplimentar pentru societate, pentru anul 2007 este în sumă de **.X. lei** iar pentru neachitarea la termen a acestui impozit, conform prevederilor art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea datorează bugetului de stat, suplimentar și accesoriile aferente, respectiv majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**, calculate până în data de 28.06.2010.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat privind impozitul pe profit aferent **anului 2007** în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

- impozit pe profit .X. lei
- majorări de întârziere aferente impozit pe profit .X. lei.

Anul 2008

- următoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit:

1) Cu ocazia inventarierilor patrimoniului societății efectuate în anul 2008, au fost constatate minusuri la inventar în valoare totală de .X. lei, înregistrate inițial în contul 6588 “Alte cheltuieli de exploatare”, iar ulterior stornate din contul 6588 și înregistrate în contul 6023 “Cheltuieli cu materiale consumabile”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008, aceste cheltuieli au fost considerate eronat ca și deductibile fiscal – contrar prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, suma de .X. lei reprezentând minusuri la inventar este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil pentru trimestrul IV 2008, reîntregindu-se profitul impozabil cu această sumă.

2) În perioada ianuarie – aprilie 2008, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloarea a 2 facturi de prestări servicii externe, facturi primite de la firma .X. TECH ZRT rezidentă a statului ungar și suma de .X. lei reprezentând contravaloarea a 6 facturi de prestări servicii externe, facturi primite de la firma .X. HOLDING Zrt, rezidentă a statului ungar.

Pentru serviciile efectuate de persoanele juridice nerezidente, **S.C. .X. S.A.** a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile externe precum și un contract de prestări servicii fn/01.01.2007 încheiat între **S.C. .X. S.A.** și .X. HOLDING Zrt pe perioadă nedeterminată.

Organele de inspecție fiscală menționează că atât contractul de mai sus cât și anexele facturilor de mai sus au fost prezentate în limba maghiară iar traducerea acestora în limba română a fost efectuată de către personalul societății verificate, fără a fi prezentate traducerile certificate de traducători

autorizați, așa cum prevede art. 8, pct. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din contractul de mai sus rezultă serviciile pe care partea maghiară se obligă să le efectueze: servicii financiare, de contabilitate, controlling, juridice, resurse umane, marketing, controlul calității și protecția mediului.

Din anul 2008 societatea utilizează programul informatic SAP și avea angajați specialiști, conform statelor de plată, pentru toate domeniile de activitate ale firmei, până în luna aprilie 2008.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat drept cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, reprezentând servicii efectuate de firmele maghiare pe perioada ianuarie – aprilie 2008, întrucât pentru facturile emise de aceste firme nerezidente, în sumă totală de .X. lei, sumă înregistrată de societate ca și cheltuială deductibilă fiscal, **S.C. .X. S.A.** nu a prezentat organelor de inspecție fiscală anexe la facturile respective, din care să rezulte realitatea și natura serviciilor prestate, necesitatea acestor servicii, respectiv că serviciile au fost efectiv prestate și în ce au constat acestea, justificări ale prestațiilor efectuate pentru **S.C. .X. S.A.**

Anexele prezentate la facturile din anexa nr. 71 se numesc “Certificate de îndeplinire/realizare” din care rezultă o înșiruire de activități, unele curente cum ar fi: efectuarea achizițiilor, încheierea contractelor, pregătire contracte, confruntarea clienților și furnizorilor, întocmirea rapoartelor de producție și desfacere, controlarea datelor de contabilitate, verificarea balanței și a cheltuielilor de uzină, activități pentru care **S.C. .X. S.A.** avea personal angajat în funcții specifice: jurist, contabil șef, contabili, manager marketing, merceolog, dispecer vânzări, laboranți, șef laborator.

De asemenea, unele activități nu au legătură cu activitatea firmei: coordonarea activității de morar, estimarea lucrărilor de dezvoltare care se vor efectua la ferma de pui din Sepsiszentgyorgy, analiza și modificarea funcționării programului SAP (societatea nu deține licența SAP, până în aprilie 2008 a utilizat programul de contabilitate ASIS al SC .X. SRL .X. și avea organizat compartiment de contabilitate, iar după această dată documentele justificative financiar contabile au fost prelucrate în Ungaria de societatea .X. HOLDING Zrt care utilizează programul SAP).

Pentru nici una din activitățile enumerate în “Certificate de îndeplinire/realizare” nu s-au prezentat documente din care să rezulte necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.A.** nu a respectat art. 21, alin. (4), lit. m) din

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul II, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, reîntregind baza impozabilă cu această sumă.

Așadar, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de calcul a impozitului pe profit pe anul 2008, majorând cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sarcina **S.C. .X. S.A.** în sumă de **.X. lei**.

Pentru neachitarea la termen a acestui impozit, conform prevederilor art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea datorează bugetului de stat, suplimentar și accesoriile aferente, respectiv majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**, calculate până în data de 28.06.2010.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat privind impozitul pe profit aferent **anului 2008** în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

- impozit pe profit .X. lei
- majorări de întârziere aferente impozit pe profit .X. lei.

RECAPITULAȚIE – privind impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2005 – 31.12.2008

- impozit pe profit stabilit suplimentar	.X. lei
- majorări de întârziere aferente impozit pe profit	.X. lei
- penalități de întârziere aferente impozit pe profit	.X. lei.
TOTAL	.X. lei

B) Taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată: **01.12.2005 – 31.12.2008.**

B1) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă

Luna decembrie 2005

În luna decembrie 2005 societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 2 facturi, în copie, în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte exemplarul în original sau exemplarul reconstituit potrivit legii.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferent celor 2 facturi este fără drept de deducere conform art. 145, alin. (8), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 51 (1) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adăugată nedeductibilă, stabilită suplimentar pentru anul 2005 în sumă de .X. lei, s-au calculat în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, calculate până la data de 28.06.2010.

Așadar, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat privind taxa pe valoarea adăugată aferentă **anului 2005** în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

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

Anul 2006

În perioada mai – august 2006 societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi, în copie, în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte exemplarul în original sau exemplarul reconstituit potrivit legii.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferent celor 7 facturi este fără drept de deducere conform art. 145, alin. (8), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 51 (1) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adăugată nedeductibilă, stabilită suplimentar pentru anul 2006 în sumă de .X. lei, s-au calculat în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările

și completările ulterioare, majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, calculate până la data de 28.06.2010.

Așadar, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat privind taxa pe valoarea adăugată aferentă **anului 2006** în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

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

B2) Taxa pe valoarea adăugată colectată

Anul 2005

Pe baza proceselor verbale de inventar întocmite în anul 2005, înregistrate cu nota contabilă fn din 31.12.2005, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei, reprezentând lipsă în gestiune, în contul 6588, fără a înregistra TVA colectată aferentă acestei operațiuni.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art. 128, alin. (3), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au procedat la stabilirea TVA suplimentară aferentă lunii decembrie 2005, în sumă de **.X. lei**, prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii bunurilor constatate lipsă în gestiune (.X. lei x 19%), precum și majorări de întârziere aferente calculate până la data de 28.06.2010, în sumă de **.X. lei**.

Așadar, au fost stabilite în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat aferente anului 2005 în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

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

Anul 2006

Pe baza proceselor verbale de inventar întocmite în anul 2006, înregistrate cu nota contabilă fn din 31.12.2006, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat pe

cheltuieli suma de .X. lei, reprezentând lipsă în gestiune, în contul 6588, fără a înregistra TVA colectată aferentă acestei operațiuni.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art. 128, alin. (3), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au procedat la stabilirea TVA suplimentară aferentă lunii decembrie 2006, în sumă de **.X. lei**, prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii bunurilor constatate lipsă în gestiune (.X. lei x 19%), precum și majorări de întârziere aferente calculate până la data de 28.06.2010, în sumă de **.X. lei**.

Așadar, au fost stabilite în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat aferente anului 2006 în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

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

Anul 2007

a) Pe baza proceselor verbale de inventar întocmite în anul 2007, înregistrate cu nota contabilă fn din 31.12.2007, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei, reprezentând lipsă în gestiune, în contul 6588, fără a înregistra TVA colectată aferentă acestei operațiuni.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art. 128, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au procedat la stabilirea TVA suplimentară aferentă lunii decembrie 2007, în sumă de **.X. lei**, prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii bunurilor constatate lipsă în gestiune (.X. lei x 19%), precum și majorări de întârziere aferente calculate până la data de 28.06.2010, în sumă de **.X. lei**.

b) Organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 12 facturi în valoare totală de .X. lei, pentru care societatea a aplicat prevederile art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv scutire cu drept de deducere.

Deși societatea a considerat și tratat aceste livrări drept livrări intracomunitare de bunuri, scutite de TVA cu drept de deducere, aceasta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 10, alin. (1) din Instrucțiunile de

aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006 și modificate de O.M.E.F. nr. 1503/2007.

Astfel, pentru livrările intracomunitare în sumă totală de .X. lei, pentru care nu au putut fi prezentate documente în timpul inspecției fiscale, documente care să justifice transportul în alt stat membru, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea cotei de 19% asupra valorii acestor venituri, conform art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, rezultând o TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au calculat și majorări de întârziere aferente TVA, conform art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sumă totală de **.X. lei**.

În consecință, au fost stabilite în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat privind TVA aferentă anului 2007 în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei) și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei), respectiv:

- taxa pe valoarea adăugată	.X. lei
- majorări de întârziere aferente taxa pe valoarea adăugată	.X. lei.
TOTAL 2007	.X. lei

Anul 2008

a) Pe baza proceselor verbale de inventar întocmite în anul 2008, înregistrate cu nota contabilă fn din 31.12.2008, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei, reprezentând lipsă în gestiune, în contul 6023, fără a înregistra TVA colectată aferentă acestei operațiuni.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art. 128, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au procedat la stabilirea TVA suplimentară aferentă lunii decembrie 2008, în sumă de **.X. lei**, prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii bunurilor constatate lipsă în gestiune (.X. lei x 19%), precum și majorări de întârziere aferente calculate până la data de 28.06.2010, în sumă de **.X. lei**, obligația fiscală suplimentară fiind în sumă totală de **.X. lei**.

b) Prin decontul de TVA – 300 aferent lunii mai 2009, **S.C. .X. S.A.** a completat la poziția 25 din decont – Regularizări taxa dedusă, suma negativă de **-.X. lei**

reprezentând corecții aferente deconturilor de TVA din anul 2008, corecțiile fiind aferente preluării eronate a sumelor din jurnalele de vânzări și cumpărări. Astfel, corecțiile anului 2008 în sumă de .X. lei au majorat TVA de plată a lunii mai 2009 și au fost achitate odată cu suma de plată aferentă lunii mai, în data de **25.06.2009**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății majorări de întârziere aferente TVA, în temeiul art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada dintre termenele de plată legale la care se referă corecțiile și data de 25.06.2009, data plății acestor corecții, în sumă totală de **.X. lei**.

c) Organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 8 facturi în valoare totală de .X. lei, pentru care societatea a aplicat prevederile art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv scutire cu drept de deducere.

Deși societatea a considerat și tratat aceste livrări drept livrări intracomunitare de bunuri, scutite de TVA cu drept de deducere (anexa nr. 79), aceasta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 10, alin. (1) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006 și modificate de O.M.E.F. nr. 1503/2007 și O.M.E.F. nr. 2421/2007.

Astfel, pentru livrările intracomunitare în sumă totală de .X. lei, pentru care nu au putut fi prezentate documente în timpul inspecției fiscale, documente care să justifice transportul în alt stat membru, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea cotei de 19% asupra valorii acestor venituri, conform art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, rezultând o TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au calculat și majorări de întârziere aferente TVA, conform art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sumă totală de **.X. lei**.

În consecință, au fost stabilite în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat privind TVA aferentă anului 2008 în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei) și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei + .X. lei), respectiv:

- taxa pe valoarea adăugată .X. lei

- majorări de întârziere aferente taxa pe valoarea adăugată	.X. lei.
<u>TOTAL 2008</u>	<u>.X. lei</u>

Recapitulație privind taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente stabilite de organele de inspecție fiscală

An 2005: -TVA	.X. lei
- majorări de întârziere	.X. lei
An 2006: -TVA	.X. lei
- majorări de întârziere	.X. lei
An 2007: -TVA	.X. lei
- majorări de întârziere	.X. lei
An 2008: -TVA	.X. lei
- majorări de întârziere	.X. lei
<u>TOTAL</u>	.X. lei, din care:
- TVA	.X. lei
- majorări de întârziere	.X. lei

C) Venituri obținute de persoanele juridice străine din proprietăți imobiliare și din vânzarea cesionarea titlurilor de participare

În data de 11 noiembrie 2005 **S.C. .X. S.A.** a încheiat contractul de vânzare-cumpărare de acțiuni cu societatea maghiară .X. RT, prin care cumpărătorul **S.C. .X. S.A.** .X. a cumpărat .X. acțiuni deținute de .X. RT, reprezentând 30,078% din capitalul social al societății comerciale .X. MILLSA .X. la prețul de .X. HUF (.X. lei RON), respectiv la prețul de .X. HUF/acțiune (.X. lei/acțiune).

Contractul de vânzare-cumpărare prevede că:

„1.2 Părțile contractante declară că dreptul de proprietate a acțiunilor care formează obiectul contractului se transmite cumpărătorului în momentul achitării

integrale a prețului tuturor acțiunilor, vânzătorul își reține dreptul de proprietate a acțiunilor până la data achitării integrale a prețului acestora.

5.1 Cheltuielile intervenite cu prezentul contract sunt suportate de către societatea **.X. S.A.** .

6.1 Părțile contractante au convenit că încheierea, interpretarea, executarea și stabilirea responsabilității pentru prezentul contract este reglementată de legislația română în vigoare.”

Plata acțiunilor s-a efectuat în data de 28.11.2005 prin ordin de plată.

Din nota explicativă a directorului economic al **S.C. .X. S.A.** rezultă că obligațiile asumate în contract la pct. 5.1 și 6.1 se referă la alte cheltuieli legate de încheierea contractului, iar declarația de rezidență fiscală și declarația reprezentanților **.X. RT** au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală ca anexe la contract (contractul de vânzare-cumpărare de acțiuni nu are nicio anexă și este datat 11.11.2005, declarația reprezentanților societății ungare **.X. RT** este datată 08.12.2005, iar certificatul de rezidență 07.12.2005).

S.C. .X. S.A. a prezentat Certificatul de rezidență fiscală al societății **.X. RT** emis de autoritățile fiscale maghiare pentru anii 2004 și 2005 și o declarație semnată de reprezentanții legali ai societății **.X. RT**, prin care aceștia declară că vor îndeplini eventualele obligații de plată a taxelor și impozitelor către autoritățile maghiare, legat de tranzacția de acțiuni încheiată între societățile **.X. RT** și **S.C. .X. MILLS.A.**, conform prevederilor legale din Ungaria.

Organul de inspecție fiscală a menționat că în conținutul acestei declarații societatea verificată **S.C. .X. S.A.** nu este menționată, iar declarația este datată 08 decembrie 2005, ulterior plății acțiunilor (28.11.2005).

Organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea trebuia să rețină impozitul de 16% la sursă, conform prevederilor art. 13, lit. d), art. 30, alin. (1) și (4) din Codul fiscal și pct. 89¹ din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, stabilind impozit pe profit suplimentar de plată pentru **S.C. .X. S.A.** în valoare de **.X. lei**, calculat astfel: **.X. lei** valoarea de tranzacționare/acțiune – 2,5 lei valoarea nominală/acțiune din capitalul social al **.X. MILLSA .X.** = **.X. lei** x **.X. acțiuni** tranzacționate = **.X. lei** (profitul rezultat din tranzacționarea acțiunilor) x 16% = **.X. lei** (impozit pe profit).

Pentru neplata la termenul legal al impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** au fost calculate majorări de întârziere aferente (pentru perioada 25.01.2006 – 28.06.2010) în sumă de **.X. lei**.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei și prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. datorează aceste sume stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care în perioada 2005 – 2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă în conturile de cheltuieli, facturi fiscale în copie în sumă totală de **.X. lei, din care suma de **.X. lei** reprezintă baza de impozitare pentru impozitul pe profit, în condițiile în care, cu ocazia contestației, societatea prezintă copii certificate ale acestor facturi.**

În fapt, organele de inspecție fiscală în urma verificării efectuate la **S.C. .X. S.A.**, au constatat următoarele:

- În luna decembrie 2005, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă un număr de 2 facturi în copie în sumă totală de **.X. lei**, din care TVA fără drept de deducere în sumă de **.X. lei**, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte și exemplarul în original sau în conformitate cu originalul acestor facturi.

- În perioada mai - decembrie 2006, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi în xerocopie în sumă totală de **.X. lei**, din care TVA fără drept de deducere în sumă de **.X. lei**, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte și exemplarul în original sau în conformitate cu originalul acestor facturi.

Organele de inspecție fiscală au considerat că suma de **.X. lei** este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru anii 2005 și 2006 – conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și au stabilit impozit pe profit suplimentar

de plată pentru societate în sumă de **.X. lei** și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**, calculate până la data de 28.06.2010, în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, **S.C. .X. S.A.** susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală, înainte de discuția finală, o parte din facturile în copie certificate pentru conformitate cu originalul de către furnizori, "însă acestea au refuzat să le ia în considerare, spunând că le-am prezentat prea târziu".

De asemenea, anexează la dosarul contestației copii ale celor 9 facturi, cu mențiunea că toate aceste facturi le are în copie certificată cu originalul la sediul societății.

În drept, prevederile art. 21, alin. (1) și alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

Art. 21

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

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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;"

De asemenea, pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

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

Iar art. 6, alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede:

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

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare pe cheltuieli deductibile se face numai în baza unui document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii respective, potrivit normelor.

Se reține faptul că **S.C. .X. S.A.** în perioada 2005-2006, a înregistrat în evidența contabilă un număr de 9 facturi în copie în sumă totală de .X. lei, din care .X. lei reprezintă baza de impozitare pentru impozit pe profit, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte și exemplarul în original sau în conformitate cu originalul al acestor facturi.

Prin contestație, societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală, înainte de discuția finală, o parte din facturile în copie certificate pentru conformitate cu originalul de către furnizori, “însă acestea au refuzat să le ia în considerare, spunând că le-am prezentat prea târziu” și că “exemplarele certificate cu originalul sunt la sediul societății”.

Susținerea organelor de inspecție fiscală din adresa nr. .X./29.09.2010 potrivit căreia “în Capitolul V – Discuția finală cu contribuabilul, din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010 am prezentat obiecțiunile S.C. .X. SA înscrise în adresa nr. .X./23.06.2010 din care rezultă că aceasta a avut obiecțiuni în legătură cu trei constatări din Raportul de inspecție fiscală menționat anterior, dar niciuna dintre aceste obiecțiuni nu a fost legată de lipsa facturilor originale și înregistrarea operațiunilor economice pe baza facturilor în copie nu poate fi reținută, întrucât chiar dacă prin adresa nr. .X./23.06.2010 aflată în copie la dosarul cauzei, contestatoarea formulează obiecțiuni la constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, obiecțiuni consemnate și de organele de inspecție fiscală la Cap. V al raportului “Discuția finală cu contribuabilul”, **S.C. .X. S.A.** își rezervă dreptul de a avea și alte obiecții pe care “și le va exprima în contestație”, iar obiecțiunile formulate cu ocazia discuției finale nu îngrădește dreptul contribuabilului de a formula contestație împotriva actului administrativ fiscal emis în baza raportului de inspecție fiscală.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 7, alin. (2), art. 65, alin. (2) și art. 94, alin. (1), (2) și (3), lit. a) și e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 7

Rolul activ

“(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Art. 94

Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale

“(1) Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;

c) sancţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuţiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecţie fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului; [...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferenţelor datorate în plus sau în minus, după caz, faţă de creanţa fiscală declarată şi/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecţiei fiscale; [...]

Potrivit dispoziţiilor legale mai sus citate, pentru stabilirea corectă a obligaţiilor fiscale din perioada verificată, organele de inspecţie fiscală aveau obligaţia de a examina, analiza cele 9 facturile fiscale, certificate cu originalul, la care se face referire anterior.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit lipsa calității de document justificativ pentru acordarea deductibilității la calcul profitului impozabil pentru cele 9 facturi, fără o analiză completă a elementelor obligatorii prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora : *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborat cu prevederile pct. 12.7 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră *“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, urmând să se desființeze Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere parțial desființată pentru același tip de impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele din prezenta decizie, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

Pe cale de consecință, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând a fi recalulate ținând cont de considerentele din prezenta decizie.

2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente 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 pronunța dacă S.C. .X. S.A. datorează aceste sume stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care în perioada aprilie 2005 – aprilie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă în conturile de cheltuieli 622 și 628 suma de .X. lei, în baza unor facturi de prestații servicii externe emise de două societăți din Ungaria: .X.

TECH ZRT și .X. HOLDING ZRT, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aceste servicii se încadrează în categoria cheltuielilor cu serviciile prestate de persoane juridice afiliate.

În fapt, organele de inspecție fiscală în urma verificării efectuate la **S.C. .X. S.A.**, au constatat că în perioada aprilie 2005 – aprilie 2008, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, respectiv în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, sume reprezentând contravaloarea unor facturi de prestări servicii externe, facturi emise de firma .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH ZRT), respectiv de .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt), ambele rezidente ale statului ungar.

Aceste facturi, în valoare totală de **.X. lei**, defalcate pe ani controlați cum sunt menționate în raportul de inspecție fiscală, se prezintă în felul următor:

- anul 2005: 9 facturi+13 facturi = .X. lei;
- anul 2006: 11 facturi+8 facturi = .X. lei;
- anul 2007: 14 facturi+12 facturi = .X. lei;
- anul 2008: 2 facturi+6 facturi = .X. lei.

S.C. .X. S.A. a considerat suma de **.X. lei** deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate și au fost necesare activității acesteia, societatea încălcând prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal, respectiv pct. 48 din HG nr. 44/2004 – Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal. Pentru acest motiv, au reîntregit cu suma de **.X. lei** baza impozabilă, stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar în valoare totală de **.X. lei**.

S.C. .X. S.A. susține că prestarea serviciilor a fost justificată, pentru toate facturile în cauză au fost prezentate contractele în baza cărora au fost emise, certificate de realizare și rapoarte de activitate din care rezultă în ce au constat serviciile prestate și realizarea efectivă a acestora.

De asemenea, societatea recunoaște că respectivele contracte un au beneficiat de traducere efectuată de traducător autorizat, dar, susține că traducerea proprie a fost realizată în același sens cu traducerea legalizată efectuată ulterior.

În ce privește posturile existente la societate în perioada controlată, chiar dacă au existat salariați pe funcții de director economic, contabil șef,

manager tehnic, referent tehnic, referent personal, referent calitate, societatea susține că aceasta nu exclude necesitatea completării cu servicii externe, întrucât nu este stabilit prin lege cât personal poate avea o societate comercială privată, iar serviciile prestate exced activităților executate de salariații societății, pentru efectuarea serviciilor de natura celor din contractele de prestări societatea nu a avut personal cu calificarea corespunzătoare acestor activități și a apelat contra cost la firma mamă .X. HOLDING Zrt care avea personal calificat pentru aceste activități.

Legat de constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că **S.C. .X. S.A.** nu este filiala .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt), iar firma maghiară nu este acționar la **S.C. .X. S.A.**, societatea precizează că termenul de “filială” folosit în contractele în limba română nu este sensul dat filialei de legea societăților comerciale (adică sediu secundar fără personalitate juridică), ci este vorba de „firme afiliate”, pentru că .X. HOLDING Zrt este indirect acționarul majoritar al tuturor firmelor din grupul din care face parte și **S.C. .X. S.A.**. La fel, .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH Zrt) a fost tot parte a grupului fiind înființată tocmai în vederea efectuării pentru toate societățile din grup a unor prestații de natură tehnică sau economică pentru care celelalte firme nu aveau personal separat. Ulterior, .X. TECH Zrt a fost absorbită în .X. HOLDING Zrt. Din tabelul cu relațiile de afiliere prezentat de societate la cererea organelor de inspecție fiscală rezultă că .X. HOLDING Zrt deține 80% din părțile sociale ale Cereale SRL, acționarul majoritar al **S.C. .X. S.A.**.

În drept, potrivit prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 21

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile,”

Conform pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“m) cheltuielile cu serviciile de .X., consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

și ale pct. 48 și pct. 49 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

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

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității, justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor.

Așadar, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele justificative.

De asemenea, potrivit art.7, pct. 21, lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua”.

La art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”

Iar potrivit prevederilor pct. 41 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

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

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, .X., control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele,

numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

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

De asemenea, potrivit art. 19, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că între persoanele afiliate costurile de administrare, .X., control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar - cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

Se reține că **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, respectiv în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, sume în valoare totală de **.X. lei** (fără TVA), reprezentând contravaloarea unor facturi de prestări servicii externe, facturi emise de firma .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH ZRT), respectiv de .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt), ambele rezidente ale statului ungar.

Prin contestație, **S.C. .X. S.A.** susține că prestarea serviciilor a fost justificată, pentru toate facturile în cauză au fost prezentate contractele în baza cărora au fost emise certificate de realizare și rapoarte de activitate din care rezultă în ce au constat serviciile prestate și realizarea efectivă a acestora.

Se reține că organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate și au

fost necesare activității acesteia, societatea încălcând prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal, respectiv pct. 48 din HG nr. 44/2004 – Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal. Pentru acest motiv, au reîntregit cu suma de .X. lei baza impozabilă, stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar în valoare totală de **.X. lei**.

Societatea recunoaște că nu a avut traducere efectuată de traducător autorizat, dar, susține că traducerea proprie a fost făcută în același sens cu traducerea legalizată efectuată ulterior.

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că denumirea serviciilor înscrise în facturile externe de către cele două firme nerezidente sunt în limba maghiară, contractele și anexele la facturi deasemenea, iar traducerea acestora în limba română a fost efectuată de către personalul societății, fără a fi prezentate traduceri certificate de traducători autorizați, așa cum prevede art. 8, pct. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 8

“ Limba oficială în administrația fiscală

(1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

(2) Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați.”

De asemenea, în susținerea contestației, **S.C. .X. S.A.** a prezentat documente suplimentare (contracte și certificate de îndeplinire/realizare) traduse de către traducător autorizat, pe care organele de inspecție fiscală nu le-au analizat, nefiindu-le prezentate în timpul inspecției fiscale.

În susținerea contestației, **S.C. .X. S.A.** menționează că deși avea angajați diferiți specialiști pe anumite domenii de activitate, aceasta nu exclude necesitatea completării cu servicii externe prestate de specialiști de la firma mamă (.X. HOLDING Zrt), întrucât “nu este stabilit prin lege cât personal poate avea o societate comercială privată” și totodată, acest personal de specialitate suplimentar a fost necesar la investițiile majore, atât la ferma din .X., cât și la fabrica de nutrețuri din Satu Mare.

De asemenea, în susținerea contestației, **S.C. .X. S.A.** menționează referitor la natura serviciilor cuprinse în contractele de prestări, respectiv facturile emise în baza acestora, că acestea au fost variate pe parcursul anilor, astfel:

- obiectul contractului de mandat din 01.01.2005 încheiat cu .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH Zrt), a fost colaborarea prestatorului la următoarele activități: proiectarea, coordonarea investițiilor și efectuarea lucrărilor de întreținere; planificarea sarcinilor legate de PSI, protecția muncii și a mediului; colaborarea în definirea unor probleme tehnice; organizarea, planificarea, coordonarea și optimizarea sistemului energetic și a contractelor de prestări servicii.

În baza acestui contract, prestatorul s-a ocupat de modernizarea fermei de la punctul de lucru .X., lucrare de durată pentru care a fost necesară obținerea de autorizații, aprobări, avize de la organele competente, de negocieri cu ofertanții, încheierea de contracte, supravegherea lucrărilor.

S.C. .X. S.A. susține că a prezentat același tip de anexă privind raportul de activitate cu justificarea sarcinilor pentru mai multe facturi emise în baza acestui contract, întrucât a fost vorba despre servicii prestate pe parcursul mai multor luni, cu facturare lunară, justificarea fiind aceeași pentru fiecare factură pe parcursul derulării contractului.

De asemenea, societatea susține că aceeași a fost situația în ce privește prestările de servicii pe anii 2006 și 2007 pentru care s-au încheiat rapoartele activității lunare de prestări servicii tehnice (în limba română).

- contractul de mandatare încheiat cu .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt), care a fost încheiat pentru fiecare an controlat, a avut ca obiect aprovizionarea și desfacerea cerealelor, achiziționarea în perioada de recoltare, comercializarea cerealelor din stocul propriu. Acestea sunt de asemenea activități pentru care **S.C. .X. S.A.** nu avea personal separat, întrucât personalul holdingului făcea aprovizionarea concomitent pentru toate societățile din grup, căutând oferta cea mai bună de pe piață. Societatea precizează că anexele la contractul de mandat sunt parte a acestuia, care a fost semnat și ștampilat de toate părțile, chiar pe partea cu semnăturile fiind enumerate anexele pe care le conține, iar în aceste anexe sunt detaliate activitățile și prețurile aferente acestor activități.

S.C. .X. S.A. susține că au fost justificate cheltuielile cu analizele de laborator speciale, pentru care laboratoarele proprii nu aveau dotarea necesară.

- contractul din 01.12.2005 a fost încheiat între .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) și societățile aparținătoare, în vederea împărțirii cheltuielilor ocazionate de colaborarea cu Central .X. .X. .X. Ltd (.X.). Această firmă a întocmit un proiect pentru creșterea pe termen lung a productivității grupului per ansamblu, proiectul cuprinzând toate firmele din grup și fiind derulat pe parcursul a doi ani. .X. HOLDING Zrt a convenit cu .X. ca acesta din urmă să emită facturi doar către

.X. HOLDING Zrt, care la rândul lui va împărți cheltuielile la firmele din grup proporțional cu cifra de afaceri și numărul de personal al fiecăreia. **S.C. .X. S.A.** susține că a beneficiat de serviciile .X. și cheltuielile cu aceste servicii sunt justificate.

- în același mod s-au împărțit cheltuielile în contractul încheiat între .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) și iPOINT Consulting_care a avut ca obiect realizarea paginii web a societăților din grup.

Mai mult, în Nota explicativă dată de directorul economic al **S.C. .X. S.A.** în data de 08.06.2008, la întrebările organelor de inspecție fiscală cu privire la felul serviciilor prestate de .X. .X. .X. Rt și dacă pe lângă facturile externe mai poate prezenta inspecției și alte documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, aceasta a răspuns că:

- *“serviciile care au fost prestate sunt cele conform contractelor predate către organele de inspecție fiscală”;*
- *“licența programului informatic SAP este deținută de Holdingul din Ungaria, astfel modulele de program (contabilitate, informatică, controlling, etc) sunt întreținute de specialiști angajați în Holding, iar aceștia facturează lunar serviciile respective”.*

În legătură cu cele două contracte de mandatare fn din 01.01.2005, respectiv 01.01.2006, încheiate între .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) și filialele acesteia, obiectul celor două contracte a fost identic și a constat în aprovizionarea și desfacerea cerealelor, achiziționarea în perioada de recoltare, comercializarea cerealelor din stocul propriu, însă serviciile înscrise pe facturile de prestări nu au legătură cu cele două contracte de mandatare prezentate.

Pentru justificare societatea prezintă anexe cu tabele de cheltuieli, unele anexe având ca titlu : „Decontarea analizelor de laborator”.

Pentru serviciile efectuate în anul 2007 de firma .X. .X. .X. Rt (ulterior denumită .X. TECH ZRT) pe care **S.C. .X. S.A.** le-a înregistrat în baza celor 14 facturi, a fost prezentat același tip de anexă, intitulată “Certificat de îndeplinire/realizare”, reprezentând atât contract de prestări servicii cât și raport de activitate – evaluarea realizării sarcinilor, cu aceleași sarcini, cu mențiunea că a fost schimbată data contractului-certificatului de îndeplinire/realizare.

Pentru serviciile efectuate de firma .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) pe care **S.C. .X. S.A.** le-a înregistrat în baza celor 12 facturi în xerox copie, societatea a prezentat un contract fn din 01.01.2007, încheiat între cele două societăți pe perioadă nedeterminată.

În anexa 1 la contractul sus menționat sunt prevăzute serviciile ce urmează a fi efectuate de partea maghiară (.X. HOLDING Zrt) și care la modul general sunt servicii financiare, contabile, controlling, juridice, resurse umane, marketing, controlul calității și protecției mediului.

Anexele la cele 12 facturi de mai sus reprezintă Certificat de îndeplinire/realizare prin care se face evaluarea realizării pentru domeniile financiar, controlling, resurse umane, marketing iar traducerea în limba română a anexelor prezentate la facturi a fost făcută de personalul societății.

Pentru toate cele 12 facturi ale .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) a fost prezentat același tip de anexă, intitulată “Certificat de îndeplinire/realizare”, reprezentând atât contract de prestări servicii cât și raport de activitate – evaluarea realizării sarcinilor, cu aceleași sarcini, cu mențiunea că a fost schimbată data contractului-certificatului de îndeplinire/realizare.

În mod similar, pentru serviciile externe prestate de cele două firme nerezidente în anul 2008, **S.C. .X. S.A.** a prezentat organelor de inspecție fiscală anexele care se numesc “Certificate de îndeplinire/realizare” din care rezultă o înșiruire de activități, unele curente cum ar fi: efectuarea achizițiilor, încheierea contractelor, pregătire contracte, confruntarea clienților și furnizorilor, întocmirea rapoartelor de producție și desfacere, controlarea datelor de contabilitate, verificarea bilanței și a cheltuielilor de uzină.

Contractul din 15.12.2005 este încheiat între .X. .X. Holding Rt (actuala denumire .X. HOLDING Zrt) și societățile aparținătoare, în vederea împărțirii cheltuielilor ocazionate de colaborarea cu Central .X. .X. .X. Ltd (.X.). Anexele prezentate la facturile emise de .X. HOLDING Zrt reprezintă tabele cu cheltuieli aferente consultanței efectuate de firma Central .X. .X. .X. Ltd (.X.), tabele care cuprind date pentru refacturare – .X. și deconturi ale analizelor de laborator.

Referitor la cheltuielile cu implementarea programului informatic SAP, a cărui licență este deținută de .X. HOLDING Zrt din Ungaria, program ale cărui module de contabilitate, informatică, controlling, etc. sunt întreținute de specialiști angajați în holding, iar aceștia facturează lunar serviciile respective, **S.C. .X. S.A.** susține că începând cu anul 2007 s-a lucrat efectiv în paralel atât în programul vechi (ASIS) cât și în programul nou (SAP), trecerea exclusivă la SAP făcându-se în 2008.

În plus, societatea susține că, odată cu începerea implementării SAP la începutul anului 2007, s-a trecut la o nouă organizare a activității la nivel de holding și persoane afiliate, prin înființarea de divizii prin care s-a centralizat și mai mult activitatea la holding, fiind încheiat contractul de prestări servicii din 01.01.2007 încheiat pe durată nedeterminată. Pentru fiecare lună, ulterior încheierii contractului, societatea susține că a prezentat certificate de realizare din care rezultă în ce au constat serviciile. Cu ocazia acestei reorganizări, la societățile din România au fost făcute reduceri semnificative de personal.

Societatea precizează că începând cu anul 2008 a lucrat efectiv în programul SAP, a cărui licență o deținea .X. HOLDING Zrt și a prezentat și în acest caz o serie de certificate de îndeplinire/realizare lunare, în baza contractului de prestări servicii din 01.01.2007, certificate care în opinia societății, justifică realitatea și necesitatea prestării serviciilor cu programul informatic SAP, în conformitate cu reglementările legale în vigoare, respectiv pct. 48 din H.G. n. 44/2004 – pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în contradicție cu organele de inspecție fiscală, care au concluzionat că societatea trebuia să prezinte și alte documente din care să rezulte necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor.

Se reține că programul SAP reprezintă investiție pentru .X. HOLDING Zrt, iar contravaloarea acestuia plus pregătirea implementării lui trebuiau suportate de Holding în totalitate și doar din momentul folosirii efective – anul 2008 – când se constată diminuarea personalului de specialitate (financiar-contabil) la societate – cheltuiala să fie suportată și de către aceasta. Din Nota la situațiile financiare depusă de **S.C. .X. S.A.** la 31.12.2007, denumită “Evenimente ulterioare bilanțului” rezultă că, din data de 01.01.2008 a început implementarea sistemului informatic SAP, destinat operării și urmăririi unitare a întregii activități a societăților din cadrul grupului ABO.

Ca urmare a celor de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat aceste cheltuieli cu serviciile prestate numai din punct de

vedere al deductibilității acestora la calculul profitului impozabil conform art. 21, alin. (1) și alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 48 fără să analizeze aceste servicii, din punct de vedere al relației de afiliere dintre părțile contractante, deși este precizată relația juridică a acestora în raportul de inspecție fiscală.

Totodată, în susținerea contestației **S.C. .X. S.A.** depune o serie de documente traduse prin traducător autorizat pe care organele de inspecție fiscală ar trebui să le confrunte cu documentele avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale, documente care inițial au fost traduse de reprezentanții societății.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 7, alin. (2), art. 65, alin. (2) și art. 94, alin. (1), (2) și (3), lit. a) și e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 7

Rolul activ

“(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.”

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Art. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

“(1) Inspecția 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) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului; [...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; [...]"

Având în vedere cele reținute anterior, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct. 12.7 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010, pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozitul pe profit, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere parțial desființată pentru același tip de impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele din prezenta decizie, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, funcție de care vor stabili impozitul pe profit și accesoriile aferente datorate.

Pe cale de consecință, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând a fi recalulate ținând cont de considerentele din prezenta decizie.

3) Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit necontestat în sumă de **.X. lei**,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. datorează aceste majorări de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care societatea recunoaște înregistrarea eronată a minusurilor de inventar la cheltuieli deductibile fiscal.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2005 – 2008, societatea a înregistrat eronat în evidența contabilă la cheltuieli deductibile, minusurile constatate la inventarierea anuală ale patrimoniului, în sumă totală de **.X. lei**, după cum urmează:

- anul 2005 .X. lei
- anul 2006 .X. lei
- anul 2007 .X. lei
- anul 2008 .X. lei

Astfel, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă a impozitului pe profit din anii fiscali 2005 – 2008 cu sumele respective, în temeiul prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au stabilit pentru societate impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** calculate până la data de 28.06.2010, în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. S.A. precizează că minusurile la inventar au fost cuprinse la cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil dintr-o eroare la introducerea în program. Societatea recunoaște că are de plată impozitul pe

profit suplimentar de **.X. lei** și nu-l contestă susținând că programul pe calculator a fost setat pentru ca minusurile la inventar să fie trecute la cheltuieli nedeductibile dar, dintr-un motiv fortuit s-a produs încadrarea greșită, motiv pentru care societatea solicită să nu fie percepute majorări de întârziere pentru aceste obligații, conform art. 71 din Codul de procedură fiscală.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (1) și alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 21

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“ c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”

coroborate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Art. 120

Majorări de întârziere

“(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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea

adăugată aferentă, iar pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Se reține faptul că **S.C. .X. S.A.** nu contestă impozitul pe profit suplimentar stabilit în sarcina sa în sumă de **.X. lei**, dar contestă perceperea de majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, considerând că pentru această greșeală este vinovat programul informatic.

Se reține că, în fapt, au fost două programe informatice de contabilitate utilizate în perioada vizată și amândouă s-au comportat "inexplicabil", iar susținerea societății potrivit căreia conducerea acesteia și personalul angajat în compartimentul financiar contabil nu are nici o responsabilitate pentru modul de funcționare a acestora "într-o împrejurare imprevizibilă și de neînlăturat" nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, potrivit principiului de drept "nemo auditur propriam turpitudinem allegans" – nimeni un poate invoca în susținerea intereselor sale propria sa culpă – astfel încât societatea contestatoare nu se poate apăra afirmând că responsabil pentru neachitarea la scadență a obligațiilor bugetare este programul informatic utilizat.

În susținerea cauzei, **S.C. .X. S.A.** invocă în contestație art. 71, alin. (1) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

Art. 71

Cazul de forță majoră și cazul fortuit

"(1) Termenele prevăzute de lege pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale, după caz, nu încep să curgă sau se suspendă în situația în care îndeplinirea acestor obligații a fost împiedicată de ivirea unui caz de forță majoră sau a unui caz fortuit.

(2) Obligațiile fiscale se consideră a fi îndeplinite în termen, fără perceperea de majorări de întârziere sau aplicarea de sancțiuni prevăzute de lege, dacă acestea se execută în termen de 60 de zile de la încetarea evenimentelor prevăzute la alin. (1)."

Acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit doctrinei cazul fortuit presupune acțiunea unei forțe

imprevizibile, a cărei intervenție nu a putut fi concepută, iar forța majoră presupune acțiunea unor măsuri politico – administrative sau a unor calamități naturale.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că funcționarea eronată a unor programe informatice nu se încadrează în situațiile anterior enumerate, nefiind un eveniment de neconceput sau o calamitate naturală.

Așadar, la depunerea Declarației privind impozitul pe profit, „formular 101”, societatea avea obligația de a determina profitul impozabil ținând cont de toate cheltuielile și veniturile înregistrate, aplicând tratamentul fiscal pentru fiecare conform Titlului II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat în temeiul art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, întrucât aceasta nu a achitat la termenul de scadență impozitul pe profit, argumentele societății în susținerea contestației nefiind de natură să modifice sau să anuleze constatările din actul administrativ atacat.

Având în vedere cele reținute anterior, în temeiul art. 216, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12.1 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră “ *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat* ”, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **.X./28.06.2010**, pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

4) Referitor la impozitul pe profit suplimentar de plată în valoare de **.X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**,**

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. datorează aceste sume stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care societatea nu a reținut impozitul de 16% la sursă la cumpărarea acțiunilor .X. MILLSA .X. de la societatea maghiară .X. RT.

În fapt, în data de 11 noiembrie 2005 **S.C. .X. S.A.** a încheiat contractul de vânzare cumpărare de acțiuni cu societatea maghiară .X. RT, prin care cumpărătorul **S.C. .X. S.A.** .X. cumpăra .X. acțiuni deținute de .X. RT reprezentând 30,078% din capitalul social al societății comerciale .X. MILLSA .X. la prețul de .X. HUF (.X. RON), respectiv la prețul de .X. HUF/acțiune (.X. lei/acțiune).

Contractul de vânzare cumpărare prevede că:

“1.2 Părțile contractante declară că dreptul de proprietate a acțiunilor care formează obiectul contractului se transmite cumpărătorului în momentul achitării integrale a prețului tuturor acțiunilor, vânzătorul reținându-și dreptul de proprietate a acțiunilor până la data achitării integrale a prețului acestora”, plata acțiunilor efectuându-se în data de **28.11.2005** prin ordin de plată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea .X. RT din Ungaria este subiect al impunerii conform Titlului II Impozitul pe profit, iar **S.C. .X. S.A.** avea obligația să rețină impozit pe profitul rezultat din această tranzacție, respectiv suma de **.X. lei** calculată astfel: .X. lei valoarea de tranzacționare/acțiune – 2,5 lei valoarea nominală/acțiune din capitalul social al .X. MILLSA .X. = .X. lei x .X. acțiuni tranzacționate = .X. lei (profitul rezultat din tranzacționarea acțiunilor) x 16% = .X. lei (impozit pe profit).

Pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.A.** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, calculate până la data de 28.06.2010, în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației formulate, **S.C. .X. S.A.** a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Certificatul de rezidență fiscală al societății .X. RT emis de autoritățile fiscale maghiare și o declarație semnată de reprezentanții legali ai societății .X. RT, prin care aceștia declară că vor îndeplini eventualele obligații de plată a taxelor și impozitelor către autoritățile maghiare, legat de

tranzacția de acțiuni încheiată între societățile .X. RT și S.C. .X. MILLS.A., conform prevederilor legale din Ungaria.

De asemenea, contestatoarea invocă faptul că organul de inspecție fiscală a sancționat **S.C. .X. S.A.** prin stabilirea unui impozit pe veniturile obținute de persoanele juridice străine din proprietăți imobiliare și din vânzarea – cesionarea titlurilor de participare conform Titlului II Impozitul pe profit din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fără a ține cont de art. 14 din Legea nr. 91/1994 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Ungară pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, potrivit cărora, impozitul trebuia plătit în statul ungar, al cărui rezident este .X. RT, în calitate de vânzător al acțiunilor.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 30, alin. (1), alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 30

Venituri obținute de persoanele juridice străine din proprietăți imobiliare și din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare

“(1) Persoanele juridice străine care obțin venituri din proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română au obligația de a plăti impozit pe profit pentru profitul impozabil aferent acestor venituri.”

“(3) Orice persoană juridică străină care obține venituri dintr-o proprietate imobiliară situată în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română are obligația de a plăti impozit pe profit, potrivit art. 34, și de a depune declarații de impozit pe profit, potrivit art. 35. Orice persoană juridică străină poate desemna un reprezentant fiscal pentru a îndeplini aceste obligații.”

“(4) Orice persoană juridică română sau persoană juridică străină cu sediul permanent în România, care plătește veniturile prevăzute la alin. (1), către o persoană juridică străină, are obligația de a reține impozitul calculat din veniturile plătite și de a vira impozitul reținut la bugetul de stat.”

Pct. 89¹și pct. 89² din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

“89^1.

Câștigurile din vânzarea-cesionarea de titluri de participare, inclusiv cele obținute în condițiile menționate la alineatele precedente, se determină ca diferență între veniturile realizate din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare și costul de achiziție al acestora, inclusiv orice comisioane, taxe sau alte sume plătite, aferente achiziționării unor astfel de titluri de participare.

89^2. În aplicarea prevederilor alin. (3) al art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în situația în care plătitorul de venit nu este o persoană juridică română sau un sediu permanent al unei persoane juridice străine, obligația plății și declarării impozitului pe profit revine persoanei juridice străine care realizează veniturile menționate la alin. (1) al art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv reprezentantului fiscal/împuternicitului desemnat pentru îndeplinirea acestor obligații.

În sensul alin. (4) al art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în situația în care plătitorul de venit este o persoană juridică română sau un sediu permanent din România al unei persoane juridice străine, aceștia au obligația declarării și plății impozitului pe profit în numele persoanei juridice străine care realizează veniturile menționate la alin. (1) al art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

De asemenea, în speță sunt incidente și dispozițiile pct. 12, alin. (8) și pct. 13, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice date în aplicarea art. 118 din Codul fiscal, care prevăd:

“ 12. (8) Dispozițiile titlurilor II și III din Codul fiscal reprezintă legislația internă și se aplică atunci când România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri cu statul al cărui rezident este beneficiarul venitului realizat din România și acesta prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1).

13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv.”

Din coroborarea actelor normative invocate reiese că **S.C. .X. S.A.** este obligată să plătească impozitul pe profit rezultat din vânzarea acțiunilor de către .X. RT din Ungaria.

De asemenea, se reține faptul că prevederile legale mai sus enunțate stabilesc direct în sarcina persoanelor juridice străine care obțin veniturile din vânzarea – cesionarea titlurilor de participare, obligația de a declara și plăti acest impozit în România. În cazul în care nu are desemnat un reprezentant fiscal, dacă plătitorul de venit este o persoană juridică română acesta are obligația declarării și plății impozitului pe profit în numele persoanei juridice străine care realizează veniturile din proprietăți imobiliare situate în România.

Mai mult, dispozițiile titlurilor II și III din Codul fiscal reprezintă legislația internă și se aplică atunci când România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii cu statul al cărui rezident este beneficiarul venitului realizat din România și acesta prezintă certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv.

Se reține că în data de 11 noiembrie 2005 **S.C. .X. S.A.** a încheiat contractul de vânzare cumpărare de acțiuni cu societatea maghiară .X. RT, prin care cumpărătorul **S.C. .X. S.A.** .X. cumpăra .X. acțiuni deținute de .X. RT reprezentând 30,078% din capitalul social al societății comerciale .X. MILLSA .X. la prețul de .X. HUF (.X. RON), respectiv la prețul de .X. HUF/acțiune (.X. lei/acțiune), plata acțiunilor efectuându-se în data de 28.11.2005 prin ordin de plată.

Se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea .X. RT din Ungaria este subiect al impunerii conform Titlului II Impozitul pe profit, iar **S.C. .X. S.A.** avea obligația să rețină impozit pe profitul obținut din această tranzacție de către .X. RT din Ungaria, respectiv suma de **.X. lei** calculată astfel: $.X. \text{ lei valoarea de tranzacționare/acțiune} - 2,5 \text{ lei valoarea nominală/acțiune din capitalul social al .X. MILLSA .X.} = .X. \text{ lei} \times .X. \text{ acțiuni tranzacționate} = .X. \text{ lei}$ (profitul rezultat din tranzacționarea acțiunilor) $\times 16\% = .X. \text{ lei}$ (impozit pe profit).

Pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina **S.C. .X. S.A.** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, calculate până la data de 28.06.2010, în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au ținut cont de clauzele stipulate în contractul de vânzare cumpărare care prevăd că:

“5.1 Cheltuielile intervenite cu prezentul contract sunt suportate de către societatea **.X. S.A.** .

6.1 Părțile contractante au convenit că încheierea, interpretarea, executarea și stabilirea responsabilității pentru prezentul contract este reglementată de legislația română în vigoare.”

În opinia societății, prevederile legale mai sus citate nu pot fi interpretate fără a fi coroborate cu legislația privind evitarea dublei impuneri, atunci când există asemenea legislație, aceasta este aplicabilă și nu prevederile codului fiscal, care se aplică doar dacă statele contractante nu au încheiat o convenție care să contravină legislației interne.

Din nota explicativă a directorului economic al **S.C. .X. S.A.** rezultă că obligațiile asumate în contract la pct. 5.1 și 6.1 se referă la alte cheltuieli legate de încheierea contractului, iar declarația de rezidență fiscală și declarația reprezentanților **.X. RT** au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală ca anexe la contract (în fapt contractul de vânzare-cumpărare de acțiuni nu are nicio anexă și este datat 11.11.2005, declarația reprezentanților societății ungare **.X. RT** este datată 08.12.2005, iar certificatul de rezidență 07.12.2005).

S.C. .X. S.A. a prezentat Certificatul de rezidență fiscală al societății **.X. RT** emis de autoritățile fiscale maghiare pentru anii 2004 și 2005 și o declarație semnată de reprezentanții legali ai societății **.X. RT**, prin care aceștia declară că vor îndeplini eventualele obligații de plată a taxelor și impozitelor către autoritățile maghiare, legat de tranzacția de acțiuni încheiată între societățile **.X. RT** și **S.C. .X. MILLS.A.**, conform prevederilor legale din Ungaria.

Organul de inspecție fiscală a menționat că în conținutul acestei declarații societatea verificată **S.C. .X. S.A.** nu este menționată, iar declarația este datată 08 decembrie 2005, ulterior plății acțiunilor (28.11.2005).

Societatea susține că **S.C. .X. S.A.** nu este menționată, pentru că o traducere exactă ar suna: “ legat de tranzacția de acțiuni **.X. MILLSA** ” și nu așa cum a fost tradus: “ tranzacția de acțiuni încheiată între societățile **.X. RT** și **S.C. .X. MILLS.A.**”, iar motivul pentru care declarația este ulterioară plății acțiunilor este faptul că dovada plății impozitului a fost solicitată de către **ORC** la înscrierea mențiunii. Tot din acest motiv este ulterior plății și certificatul de rezidență fiscală, respectiv din 07.12.2005.

Societatea susține că referitor la cheltuielile contractului, acestea se referă la eventuale cheltuieli de redactare, autentificare, traducere, taxe de transcriere, taxe de timbru, onorarii de avocat, nicidecum la impozit datorat statului, care se plătește conform prevederilor legale, respectiv conform art. 14, pct. 4 din Legea nr. 91/1994 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Ungară pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

De asemenea, societatea menționează că la pct. 6.1 din contract, faptul că se specifică: „ *încheierea, interpretarea, executarea și stabilirea responsabilității pentru prezentul contract este reglementată de legislația română în vigoare* ”, nu este de natură să înlăture prevederile legale privind obligația de plată a impozitului conform convenției de evitare a dublei impuneri.

Prin adresa nr. .X./29.09.2010 anexată la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală menționează că dovada plății impozitului către statul maghiar nu a fost prezentată nici Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. și nici organelor de inspecție fiscală, ci doar o declarație a reprezentantului societății .X. RT prin care acesta declară că acest impozit a fost achitat statului maghiar și nu un certificat de atestare a impozitului plătit în Ungaria.

Așadar, în concluzia celor prezentate anterior, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat că societatea datorează impozit pe profit suplimentar, întrucât avea obligația de a reține impozitul calculat din veniturile plătite din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare și de a vira impozitul reținut la bugetul de stat, societatea încălcând prevederile art. 30, alin. (1), alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 12, alin. (8) și pct. 13, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice date în aplicarea art. 118 din Codul fiscal. Pentru acest motiv, organele de inspecție fiscală au reîntregit cu suma de .X. lei baza impozabilă, stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar în valoare totală de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, argumentele societății în susținerea contestației nefiind de natură să modifice sau să anuleze constatările din actul administrativ atacat.

Având în vedere cele reținute anterior, în temeiul art. 216, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12.1 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră “ *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat* ”, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010, pentru suma de .X. lei reprezentând impozitul pe profit.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului calculat din veniturile obținute de .X. RT din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare din România, stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principale**”.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins contestația pentru capătul de cerere aferent impozitului pe veniturile obținute de .X. RT din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare din România stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei, urmează să se respingă și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere.

5) Referitor la TVA suplimentară de plată în valoare de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. datorează aceste sume stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care în perioada 2005 – 2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă în conturile de cheltuieli, facturi fiscale în copie în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, iar cu ocazia contestației, societatea prezintă copii certificate ale acestor facturi.

În fapt, organele de inspecție fiscală în urma verificării efectuate la **S.C. .X. S.A.**, au constatat următoarele:

- În luna decembrie 2005, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă un număr de 2 facturi în copie în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte și exemplarul în original sau în conformitate cu originalul acestor facturi.
- În perioada mai - decembrie 2006, **S.C. .X. S.A.** a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi în copie în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte și exemplarul în original sau în conformitate cu originalul acestor facturi.

Având în vedere faptul că societatea nu a anexat în original exemplarele reconstituite ale celor 9 facturi menționate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acceptat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de **.X. lei** conform prevederilor art. 145, alin. (8), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 51, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal și au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, calculate până la data de 28.06.2010, în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, **S.C. .X. S.A.** susține că a prezentat motivele pentru care consideră stabilirea TVA aferentă operațiunilor pentru care s-a stabilit impozitul pe profit suplimentar, motive pentru care stabilirea acestuia le consideră neîntemeiate, la punctul referitor la impozitul pe profit.

De asemenea, anexează la dosarul contestației copii ale celor 9 facturi, cu mențiunea că toate aceste facturi le are în copie certificată cu originalul la sediul societății.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (8), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 51, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, care stipulează:

Art. 145

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

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

Norme metodologice:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere cu factură fiscală emisă de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

Se reține că **S.C. .X. S.A.** în perioada 2005 – 2006 a înregistrat în evidența contabilă un număr de 9 facturi în copie în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**, fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte și exemplarul în original sau în conformitate cu originalul acestor facturi.

Susținerea organelor de inspecție fiscală din adresa nr. .X./29.09.2010 potrivit căreia “în Capitolul V – Discuția finală cu contribuabilul, din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010 am prezentat obiecțiunile S.C. .X. SA înscrise în adresa nr. .X./23.06.2010 din care rezultă că aceasta a avut obiecțiuni în legătură cu trei constatări din Raportul de inspecție fiscală menționat anterior, dar niciuna dintre aceste obiecțiuni nu a fost legată de lipsa facturilor originale și înregistrarea operațiunilor economice pe baza facturilor în copie nu poate fi reținută, întrucât chiar dacă prin adresa nr. .X./23.06.2010

aflată în copie la dosarul cauzei, contestatoarea formulează obiecțiuni la constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, obiecțiuni consemnate și de organele de inspecție fiscală la Cap. V al raportului "Discuția finală cu contribuabilul", **S.C. .X. S.A.** își rezervă dreptul de a avea și alte obiecții pe care "și le va exprima în contestație", iar obiecțiunile formulate cu ocazia discuției finale nu îngrădește dreptul contribuabilului de a formula contestație împotriva actului administrativ fiscal emis în baza raportului de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea anexează la dosarul contestației copii ale celor 9 facturi, cu mențiunea că toate aceste facturi le deține în copie certificată cu originalul la sediul societății.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au acceptat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de **.X. lei** aferentă celor 9 facturi întrucât nu au fost prezentate în original sau copie certificată cu originalul și au stabilit majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, calculate până la data de 28.06.2010.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 7, alin. (2), art. 65, alin. (2) și art. 94, alin. (1), (2) și (3), lit. a) și e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se prevede :

Art. 7

Rolul activ

" (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."

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

"(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

Art. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

" (1) Inspecția 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) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului; [...]*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; [...]*

Potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, pentru stabilirea corectă a obligațiilor fiscale din perioada verificată, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a examina, analiza cele 9 facturile fiscale în conformitate cu originalul, la care se face referire anterior.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit lipsa calității de document justificativ pentru acordarea dreptului de deducere a TVA pentru cele 9 facturi, fără o analiză completă a elementelor obligatorii prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră : *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborat cu prevederile pct. 12.7 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră *“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul*

accesoriilor aferente”, urmând să se desființeze Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA suplimentară de plată, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere parțial desființată pentru același tip de impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele din prezenta decizie, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

Pe cale de consecință, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, urmând a fi recalculat ținând cont de considerentele din prezenta decizie.

6) Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente TVA necontestată în sumă de **.X. lei**,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. datorează aceste majorări de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care societatea recunoaște înregistrarea eronată a minusurilor de inventar la cheltuieli deductibile fiscal, pentru care nu a colectat TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2005 – 2008, societatea a înregistrat eronat în evidența contabilă la cheltuieli deductibile, minusurile constatate la inventarierea anuală ale patrimoniului, în sumă totală de **.X. lei**, pentru care nu a colectat TVA în sumă totală de **.X. lei**, conform prevederilor legale, în vigoare după cum urmează:

	Cheltuieli neded.	TVA	Majorări înt. TVA
- anul 2005	.X. lei	.X. lei	.X. lei
- anul 2006	.X. lei	.X. lei	.X. lei
- anul 2007	.X. lei	.X. lei	.X. lei
- anul 2008	.X. lei	.X. lei	.X. lei
TOTAL	.X. lei	.X. lei	.X. lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art. 128, alin. (3), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare (pentru anii 2005 și 2006) și prevederile art. 128, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare (pentru anii 2007 și 2008) și au stabilit pentru societate TVA de plată în sumă totală de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei** calculate până la data de 28.06.2010, în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. S.A. precizează că minusurile la inventar au fost cuprinse la cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit dintr-o eroare la introducerea în program. Societatea recunoaște că are de plată TVA suplimentară de **.X. lei** și nu o contestă și susține că programul pe calculator a fost setat pentru ca minusurile la inventar să fie trecute la cheltuieli nedeductibile dar, dintr-un motiv fortuit s-a produs încadrarea greșită, motiv pentru care societatea solicită să nu fie percepute majorări de întârziere pentru aceste obligații (impozit pe profit și TVA), conform art. 71 din Codul de procedură fiscală.

S.C. .X. S.A. susține că a prezentat motivele pentru care consideră stabilirea TVA aferentă operațiunilor pentru care s-a stabilit impozitul pe profit suplimentar, motive pentru care stabilirea acestuia le consideră neîntemeiate, la punctul referitor la impozitul pe profit.

În drept, în speță sunt aplicabile pentru anii 2005 – 2006 prevederile art. 128, alin. (3), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 128

Livrarea de bunuri

“(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).”

coroborate cu prevederile art. 115, alin. (1) și art. 116, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 115

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 116

Majorări de întârziere

“(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.”

În speță sunt aplicabile pentru anii 2007 – 2008 prevederile art. 128, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 128

Livrarea de bunuri

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”

coroborate cu prevederile art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Art. 120

Majorări de întârziere

“(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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că bunurile constatate lipsă din gestiune sunt considerate livrări de bunuri efectuate cu plată și pentru acestea se colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Se reține faptul că **S.C. .X. S.A.** nu contestă TVA suplimentară stabilită în sarcina sa în sumă de **.X. lei**, dar contestă perceperea de majorări de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, considerând că pentru această greșeală este vinovat programul informatic.

De asemenea, se reține că în fapt au fost două programe informatice de contabilitate utilizate în perioada vizată și amândouă s-au comportat "inexplicabil", iar susținerea societății potrivit căreia conducerea acestora și personalul angajat în compartimentul financiar contabil nu are nici o responsabilitate pentru modul de funcționare a acestora "într-o împrejurare imprevizibilă și de neînălțurat" nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere principiul de drept "nemo auditur propriam turpitudinem allegans" – nimeni un poate invoca în susținerea intereselor sale propria sa culpă.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că un poate fi luată în considerare afirmația contestatoarei potrivit căreia pentru neachitarea la scadență a obligațiilor bugetare de plată este culpabil programul informatic pe care-l utiliza, întrucât respectivul program informatic a fost întrebuințat de personalul angajat de contestatoare care putea sesiza funcționarea eronată a acestuia.

În susținerea cauzei, **S.C. .X. S.A.** invocă în contestație art. 71, alin. (1) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

Art. 71

Cazul de forță majoră și cazul fortuit

"(1) Termenele prevăzute de lege pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale, după caz, nu încep să curgă sau se suspendă în situația în care îndeplinirea acestor obligații a fost împiedicată de ivirea unui caz de forță majoră sau a unui caz fortuit.

(2) Obligațiile fiscale se consideră a fi îndeplinite în termen, fără perceperea de majorări de întârziere sau aplicarea de sancțiuni prevăzute de lege, dacă acestea se execută în termen de 60 de zile de la încetarea evenimentelor prevăzute la alin. (1)."

Acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit doctrinei cazul fortuit presupune acțiunea unei forțe imprevizibile, a cărei intervenție nu a putut fi concepută, iar forța majoră

presupune acțiunea unor măsuri politico – administrative sau a unor calamități naturale.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că funcționarea eronată a unor programe informatice nu se încadrează în situațiile anterior enumerate, nefiind un eveniment de neconceput sau o calamitate naturală.

Așadar, la depunerea Decontului de TVA „formular 300”, societatea avea obligația de a determina corect TVA de plată conform Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât omisiunea unei sume nedeductibile din baza impozabilă a unei obligații bugetare nu reprezintă un caz fortuit și nu elimină obligația de plată a accesoriilor aferente.

Se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat în temeiul art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente TVA în sumă de **.X. lei**, întrucât aceasta nu a achitat la termenul de scadență impozitul pe profit, art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, argumentele societății în susținerea contestației nefiind de natură să modifice sau să anuleze constatările din actul administrativ fiscal atacat.

Având în vedere cele reținute anterior, în temeiul art. 216, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12.1 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră “ *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat* ”, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010, pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente TVA.

7) Referitor la suma totală de **.X. lei** compusă din taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **.X. lei** și **.X. lei** majorări de întârziere aferente

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. datorează aceste sume, în condițiile în care cu ocazia contestației societatea prezintă organelor de inspecție fiscală documente justificative suplimentare necesare pentru ca livrările intracomunitare respective să beneficieze de scutire de TVA cu drept de deducere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au identificat în anul 2007 un număr de 12 facturi în valoare totală de **.X. lei** și în anul 2008 un număr de 8 facturi în valoare totală de **.X. lei** pentru care societatea a aplicat prevederile art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv scutire cu drept de deducere.

Deși societatea a considerat și tratat aceste livrări drept livrări intracomunitare de bunuri, scutite de TVA cu drept de deducere, aceasta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 10, alin. (1) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006 și modificate de O.M.E.F. nr. 1503/2007 și O.M.E.F. nr. 2421/2007.

Astfel, pentru livrările intracomunitare în sumă totală de **X (.X. lei + X lei)**, pentru care nu au putut fi prezentate documente în timpul inspecției fiscale, documente care să justifice transportul în alt stat membru, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea cotei de 19% asupra valorii acestor venituri, conform art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, rezultând o TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei (.X. lei + .X. lei)**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au calculat și majorări de întârziere aferente TVA, conform art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sumă totală de **.X. lei (.X. lei + .X. lei)**.

Cu ocazia contestației **S.C. .X. S.A.** a prezentat la dosarul cauzei documente justificative de transport suplimentare, respectiv 8 CMR-uri în xerocopie (Convenții referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele) după cum urmează:

Anul 2007

– 3 facturi emise către UB Merchants Kft – valoare totală = **.X. lei**;

- TVA aferent = **.X. lei** și majorări de întârziere aferente = **.X. lei**.

- CMR nr. A 0725989 – fact. .X./12.06.2007 – valoare = .X. lei;

- CMR nr. A 0725984 – fact. .X./07.06.2007 – valoare = .X. lei;

- CMR nr. A 0725991 – fact. .X./20.06.2007 – valoare = .X. lei;

TOTAL = .X. lei.

Anul 2008

– 4 facturi emise către Rombusz Kft Ungaria – valoare totală = X lei;

- TVA aferent = **.X. lei** și majorări de întârziere aferente = **X lei**.

- CMR nr. .X. – X/21.05.2008 și

- CMR nr. NB X – fact. X/21.05.2008 – valoare = X lei;

- CMR nr. X – fact. X/19.05.2008 – valoare = X lei;

- CMR nr. X – fact. X/30.05.2008 – valoare = X lei;

- CMR nr. NB X – fact. X/04.04.2008-parțial – val. = X lei;

TOTAL = X lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 143

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

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

coroborat cu art. 10, alin. (1) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006 și modificate de O.M.E.F. nr. 1503/2007 și O.M.E.F. nr. 2421/2007.

Art. 10

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

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

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, iar scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică pe baza facturii (care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru) **și a documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.**

Se reține că **S.C. .X. S.A.**, cu ocazia contestației a prezentat la dosarul cauzei documente justificative de transport suplimentare, respectiv 8 CMR-uri în xerocopie (Convenții referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele) după cum urmează:

Anul 2007

- 3 facturi emise către UB Merchants Kft – valoare totală = .X. lei;
- TVA aferent = **.X. lei** și majorări de întârziere aferente = **.X. lei**.

Anul 2008

- 4 facturi emise către XKft Ungaria – valoare totală = X lei;
- TVA aferent = **.X. lei** și majorări de întârziere aferente = **X lei**.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 7, alin. (2), art. 65, alin. (2) și art. 94, alin. (1), (2) și (3), lit. a) și e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se prevede :

Art. 7

Rolul activ

“ (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.”

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Art. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

“(1) Inspecția 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) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului; [...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; [...]”

Potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, pentru stabilirea corectă a obligațiilor fiscale din perioada verificată, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a solicita și examina toate documentele aflate la dosarul fiscal pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în analiza efectuată organul fiscal trebuind să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Având în vedere că prin contestație, **S.C. .X. S.A.** a depus documente suplimentare care nu au fost prezentate organelor de inspecție

fiscală în timpul efectuării controlului, respectiv 8 CMR-uri în copie care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și având în vedere că organele de inspecție fiscală au invocat lipsa documentelor justificative de transport pentru acordarea dreptului de deducere a TVA pentru cele 20 de facturi, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora : *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborat cu prevederile pct. 12.7 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora *“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, urmând să se desființeze Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 pentru suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentară de plată, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere parțial desființată pentru același tip de impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele din prezenta decizie, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

Pe cale de consecință, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, urmând a fi recalulate ținând cont de considerentele din prezenta decizie.

8) Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente TVA

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea contestatoare nu aduce niciun fel de motivații în susținerea contestației.

În fapt, prin decontul de TVA – 300 aferent lunii mai 2009, **S.C. .X. S.A.** a completat la poziția 25 din decont – Regularizări taxa dedusă, suma

negativă de **-.X. lei** reprezentând corecții aferente deconturilor de TVA din anul 2008, corecțiile fiind aferente preluării eronate a sumelor din jurnalele de vânzări și cumpărări. Astfel, corecțiile anului 2008 în sumă de **.X. lei** au majorat TVA de plată a lunii mai 2009 și au fost achitate concomitent cu suma de plată aferentă lunii mai, în data de **25.06.2009**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății majorări de întârziere aferente TVA, în temeiul art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada dintre termenele de plată legale la care se referă corecțiile și data de 25.06.2009, data plății acestor corecții în sumă totală de **.X. lei**.

S.C. .X. S.A. deși contestă suma totală de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, calculate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **.X./28.06.2010**, societatea nu aduce argumente prin contestație și nu prezintă în susținere documente referitoare la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente TVA stabilite suplimentar de plată.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile 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, care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct. 12.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit căror :

„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 ”.

Se reține că societatea, deși contestă integral accesoriile aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010, nu aduce nicio motivație și nu prezintă în susținere documente referitoare la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente TVA stabilite suplimentar de plată pentru societate de organul de inspecție fiscală, organul de soluționare neputând să se substituie contestatoarei în privința motivațiilor de fapt și de drept formulate, fapt pentru care contestația **S.C. .X. S.A.** va fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

9) În ceea ce privește contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./28.06.2010,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestația nu este motivată, S.C. .X. S.A. neaducând niciun argument în susținerea cauzei.

În fapt, S.C. .X. S.A. contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./28.06.2010, fără a aduce argumente și fără a prezenta documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organul de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, unde se prevede :

„1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]

coroborat cu prevederile pct. 12.1 lit. b din OPANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează: „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”, și pct. 2.4 din același act normativ:

„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 ”.

În baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X. S.A.** deși contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./28.06.2010, nu aduce argumente și documente justificative 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, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./28.06.2010.

Pentru considerentele mai sus arătate și în temeiul prevederilor actelor normative invocate în prezenta decizie, precum și în baza art. 216 alin. (1) și alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 2.4, pct. 12.1 lit. a) și b) și pct. 12.7 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

1) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010 pentru suma totală de **Xlei**, din care:

- X lei – impozit pe profit;
- X lei – majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
- .X. lei – TVA;
- X lei - majorări de întârziere aferente TVA.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010 pentru suma totală de **X lei reprezentând:**

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

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./28.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.06.2010 pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, precum și împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./28.06.2010, ca fiind nemotivată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel București sau Curtea de Apel Cluj în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X