



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr. 9 B  
300081 Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax : +0256 499 332

**DECIZIE nr. 240/68/23.02.2015**

privind soluționarea contestației formulate de **SCX SRL** înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.X/10.12.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii prin adresa fără număr și dată, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/10.12.2014, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în localitatea X, str. X, nr.X, jud. X, cod de înregistrare fiscală ROX, ORC X JX/X/X.

**SC X SRL** contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/30.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/30.10.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. SC X SRL contestă parțial decizia de impunere nr.X/30.10.2014, prin care au fost stabilite în sarcina societății diferențe cu privire la impozitul pe profit în relația cu furnizorii și clienții din perioada decembrie 2009-septembrie 2010, după cum urmează:

- diferența impozit pe profit X lei
- dobânzi X lei
- penalități X lei
- Total sumă contestată X lei

Contestatoarea arată că, în situațiile din anexele nr. 1-3 prezintă în detaliu diferențele stabilite în relația cu un furnizor intern și un client intracomunitar din care rezultă totalul obligațiilor stabilite suplimentar contestate.

Societatea contestatoare invocă următoarele motive:

*I. Diferențe stabilite în relația cu furnizorul SC X SRL*

Contestatoarea consemnează că a întocmit contract de intermediere nr. X/25.09.2009 cu SC X SRL, pe care îl prezintă în copie (anexa nr.4), al cărui obiect principal îl constituie "intermedierea vânzării la export de către intermediar a produselor farmaceutice comercializate".

Contractul a fost semnat pentru intermediar de dl.X, conform împuternicire-delegație din data 01.08.2009, purtând semnătura și ștampila asociatului majoritar SC X SRL, prezentată în anexa nr.5.

Contestatoarea arată că, potrivit clauzelor contractuale intermediarul asigură în totalitate livrarea la beneficiari din Comunitatea Europeană a produselor farmaceutice stabilind în detaliu atât modul de comercializare a produselor farmaceutice cât și modul de încasare a contravalorii acestora în termene rezonabile.

De asemenea, contestatoarea arată că, întrucât contribuția sa cu privire la livrarea și încasarea acestor bunuri intracomunitare a fost redusă, s-a acceptat de comun acord un comision de intermediere între 80 și 90% din "valoarea profitului brut obținut în urma desfășurării activității de export".

Contestatoarea precizează că relația contractuală s-a derulat în perioada septembrie 2009 - septembrie 2010, perioadă în care au fost întocmite de către intermediarul SC X SRL un număr de X facturi care au fost menționate de organul de control în anexa nr.7 la Raportul de Inspecție Fiscală, pentru care societatea a considerat cheltuieli deductibile suma de X lei.

Societatea contestatoare arată că, organul de inspecție fiscală susține că serviciile nu au fost efectuate și stabilește ca diferențe impozit pe profit în sumă de X (X x 16%) lei pentru care calculează accesorii în sumă de X lei.

Raportat la constatările organelor de inspecție fiscală, SC X SRL susține că serviciile au fost executate și justificate prin rapoartele de activitate întocmite lunar care de altfel sunt consemnate ca fiind existente și de către organul de inspecție fiscală. Relația cu partenerii intracomunitari s-a derulat în exclusivitate în baza serviciilor de intermediere prestate de SC X SRL în calitate de intermediar prin împuternicitul X și soția acestuia, X.

În mod concret, fiecare livrare a fost derulată pe baza unor comenzi transmise electronic d-nei X de către client care apoi comunica datele de identificare ale clientului, cantitățile de produse farmaceutice, prețurile negociate precum și termenul de livrare. La data prevăzută pentru livrare, societatea pregătea bunurile și întocmea documentele justificative pentru predarea bunurilor către transportatorul trimis de către client.

Societatea contestatoare arată că, încă din prima perioadă a derulării contractului septembrie - decembrie 2009, volumul livrărilor a fost de peste X lei, fiind rezultatul unui număr mare de livrări realizate cu o frecvență aproape zilnică.

Astfel, contestatoarea exemplifică și anexează corespondența și comenzile transmise electronic de către trei clienți (X, X, X.) d-nei X, din perioada iunie 2009 - martie 2010.

Totodată, contestatoarea precizează că volumul corespondenței este mare, dar, în cazul în care se consideră a fi necesar, se află în măsură să listeze și să prezinte documentația pentru întreaga perioadă (septembrie 2009-septembrie 2010) în care s-au derulat serviciile prestate în baza contractului de intermediere în cauză.

Contestatoarea arată și faptul că după livrarea bunurilor, inclusiv în cazul unor întâzieri la plată intermediarul lua legătura cu clientul său în vederea efectuării plății bunurilor livrate (conform obligațiilor contractuale).

De asemenea, societatea contestatoare precizează că, la data încheierii contractului de prestări servicii a verificat pe site-ul Ministerului de Finanțe, portal ANAF, prestatorul serviciilor, respectiv SC X SRL, acesta figurând ca fiind activ și având cod valid de TVA.

Totodată, societatea contestatoare precizează că, pentru relația contractuală cu SC X SRL a solicitat prestatorului de servicii să facă dovada înregistrării în evidența contabilă a celor X facturi emise precum și modul de declarare la organul fiscal competent.

Contestatoarea prezintă în copie anexa nr.6 (19 file) un număr de 4 deconturi trimestriale din perioada decembrie 2009 - septembrie 2010 care au anexate jurnalele de vânzări și cumpărări, făcând precizarea că astfel se atestă că au fost înregistrate și declarate obligațiile fiscale.

De asemenea, prezintă fișa sintetică pe plătitor (SC X SRL) anexa nr.7 (16 file) pentru a arăta că obligația privind impozitul pe profit a fost integral achitată.

Față de cele prezentate contestatoarea susține că serviciile prestate au fost efectiv realizate și au fost utilizate în scopuri impozabile conform activității comerciale autorizate, motiv pentru care apreciază că poate să considere cheltuiala deductibilă, astfel că diferența de impozit pe profit în sumă de X lei stabilită de organele de control nu se justifică.

## *II. Diferențe stabilite în relația cu clientul X*

Contestatoarea arată că sumele înscrise în facturile menționate în "Confirmarea" prezentată în anexa 8 reprezintă regularizarea unor operațiuni privind diferențe stabilite de comun acord între parteneri cu privire la prețul de livrare.

De asemenea, contestatoarea arată că prezintă în anexa nr.9 cele X facturi confirmate de partenerul extern din care rezultă că operațiunile corespund cu cele înscrise de societate în evidența contabilă, astfel că nu se justifică diminuarea veniturilor cu suma de X lei și implicit calculul unei diferențe de impozit pe profit în sumă de X lei.

Contestatoarea precizează că documentele atașate la contestație confirmă susținerile sale în totalitate.

Argumentația juridică a contestatoarei: art.21 din Legea 571/2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, societatea contestatoare solicită a se analiza contestația și a constata că nu datorează suma de X lei reprezentând impozit pe profit precum și accesorii aferente în sumă de X lei, și a dispune anularea parțială a deciziei nr.F-TM X/30.10.2014 prin care au fost stabilite diferențele în cauză.

În probațiune, contestatoarea arată că atașează documentele indicate în conținutul contestației (anexa 1-9) și un număr de 527 file privind corespondența care atestă realizarea serviciilor de intermediere de către SC X SRL , iar în măsura în care pentru soluționarea contestației se va dovedi necesară oferirea mai multor explicații sau documente justificative își exprimă întreaga disponibilitate pentru soluționarea în mod corect a acestei spețe, rezervându-și dreptul completării probatoriului.

**II. Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au**

efectuat la SC X SRL inspecția fiscală parțială privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2008 - 30.06.2014 și taxa pe valoarea adăugată având drept obiectiv rambursarea TVA, ca urmare a depunerii următoarelor deconturi cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare:

DNOR (Nr/Data)	Perioada verificată	Suma solicitată
- X - 18/07/2014	01.11.2010/30.06.2014	X control ulterior
- X - 22/08/2014	01.07.2014/31.07.2014	X control anticipat

### *Impozitul pe profit*

Perioada supusă verificării: 01.01.2008-30.06.2014

Prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

Societatea face obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit, fiind propusă pentru inspecție fiscală, urmare a inspecției fiscale parțiale privind TVA, efectuată pentru perioada ianuarie 2008 - octombrie 2010, în urma căreia au fost stabilite în sarcina agentului economic sume fără drept de deducere privind TVA, și care au influențe și asupra impozitului pe profit. În acest sens a fost întocmit și aprobat formularul PIF nr. X din data de 25.06.2014 (anexa lucru), prin care s-a demarat acțiunea de inspecție fiscală parțială la agentul economic.

În perioada ianuarie 2008 - iunie 2014 societatea a realizat în principal venituri din comercializarea în regim en gros a produselor farmaceutice pe piața comunitară și pe piața internă.

Cheltuielile efectuate de agentul economic provin în principal din achizițiile de produse farmaceutice de pe piața internă, cât și din prestări servicii de intermediere în domeniul vânzării de produse farmaceutice efectuate de prestatori interni. Aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri, iar cheltuielile nedeductibile stabilite de acesta conform calculelor, sunt înscrise în Registrul de Evidență Fiscală, cu excepțiile care urmează a fi prezentate mai jos.

Profitul impozabil și respectiv impozitul pe profit datorat a fost determinat de agentul economic conform calculelor înscrise în Registrul de Evidență Fiscală, având seria X, nr.X, achiziționat și întocmit conform prevederilor OMFP 870/2005, cu modificările și completările ulterioare.

### *Referitor la exercițiul financiar 2009*

În anul 2009 societatea a realizat un profit din activitatea de exploatare în cuantum de X lei, și o pierdere din activitatea financiară în sumă de X lei, rezultând astfel un profit brut în cuantum de X lei; cheltuielile nedeductibile au fost stabilite la nivelul sumei de X lei, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei, rezultând astfel un impozit pe profit de plată în sumă de X lei (X lei x 16%). Societatea a dedus din impozitul pe profit determinat la nivelul sumei de X lei, suma de X lei reprezentând sponsorizări acordate, care îndeplinesc condițiile de deductibilitate din impozitul pe profit prevăzute la art.21 (4), lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, fac precizarea că în cazul pierderii financiare înregistrate de agentul economic, aceasta provine din diferențele de curs valutar aferente operațiunilor în valută față de furnizori și clienți, care nu intră sub incidența limitării dreptului de deducere prevăzut la art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Declarația anuală privind impozitul pe profit a fost depusă la organul fiscal teritorial sub nr.X din data de 26.04.2010.

Concluzionând cu privire la modul de determinare a rezultatului exercițiului, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

1. Agentul economic verificat deține în proprietate două autoturisme marca X, (cu numere de înmatriculare TM X și TM X) și un autoturism X (TM X), care au fost achiziționate în perioada precedentă (iulie 2005 respectiv septembrie 2006 - autoturismele X, și în luna martie 2009 -X), în cazul cărora se înregistrează în cursul anului 2009 cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor.

Din analiza modului de utilizare a acestor autoturisme organele de inspecție fiscală constată faptul că din documentele înregistrate în evidențele contabile nu reies consumuri de carburanți, ordine de deplasare, foi de parcurs întocmite, care să ateste utilizarea autoturismului TM X, iar în cazul celorlalte două autoturisme pentru lunile ianuarie - aprilie 2009, fapt care reiese și din explicațiile date de administratorul societății prin Nota explicativă - anexa nr.4/1.

Prin urmare în baza prevederilor art.24 (3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat faptul că aceste mijloace fixe sunt în conservare în lunile în care nu se utilizează, și prin urmare sumele înscrise pe cheltuieli cu amortizarea nu sunt deductibile la calcul profitului impozabil, în baza prevederilor art.21 (3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anexa nr.4 sunt centralizate sumele nedeductibile, care au fost stabilite la nivelul de X lei;

2. De asemenea, s-a constatat faptul că societatea a înregistrat în evidențele contabile contravaloarea facturii nr.X/31.08.2009, deși acest document este emis pe numele unei persoane fizice, fără a conține datele de identificare ale SC X SRL, prin aceasta nefiind respectate prevederile art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, ale Deciziei 5/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

În consecință, suma de X lei, reprezintă cheltuieli fără drept de deducere, stabilite de control în baza prevederilor art.21 (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Totodată, s-a constatat faptul că societatea a înregistrat pe costuri contravaloarea facturilor nr.X/07.03.2009, nr.X/18.11.2009, nr.X/09.12.2009 și nr.X/28.12.2009 reprezentând servicii cazare și bilete avion, în cazul cărora nu se demonstrează faptul că sunt achiziționate în scopul realizării de venituri și de asemenea sunt decontate în numele unor persoane care nu sunt salariații sau administratorii societății. Prin urmare, controlul stabilește în baza prevederilor art.21 (1) și (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuieli fără drept de deducere în sumă de X lei;

4. Societatea a înregistrat costuri privind serviciile prestate de terți, în baza contractului de intermediere nr.X/25.09.2009, încheiat cu SC X SRL, în calitate de intermediar (centralizatorul privind facturile emise de furnizor este prezentat în anexa nr.7). Conform prevederilor contractuale, prestatorul se obligă să asigure către SC X, SRL servicii de intermediere privind vânzările de produse farmaceutice către clienți externi, iar în urma efectuării acestor prestări de servicii urmând a fi retribuită cu o cota de 90% din diferența dintre veniturile realizate și costurile aferente realizării acestora.

În acest sens, în cursul anului 2009 a fost emisă factura nr.X/31.12.2009, în sumă de X lei (baza), și care a fost înregistrată pe costuri în evidențele contabile ale SC X SRL.

Analizând în detaliu operațiunile efectuate cu SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- conform datelor din baza de date privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național, reiese faptul că prestatorul nu a declarat în declarația informativă cod 394 operațiunile efectuate în cursul semestrului II 2009;

- de asemenea, deconturile privind TVA aferent perioadei septembrie - decembrie 2009, nu au fost depuse la termenele legale (ele fiind depuse ulterior în cursul anului 2012). Totodată, se constată faptul că SC X SRL, nu a depus nici o declarație fiscală în anul 2009, fiind declarată ca inactivă, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative din data de 30.05.2011;

- prin precedenta inspecție fiscală au fost solicitate informații tip SCAC/AF de la autoritățile fiscale de unde provin clienții comunitari ai SC X SRL, inclusiv cu privire la relații sau contacte ale acestora cu SC X SRL (în calitate de intermediar), iar din răspunsurile primite reiese faptul că acești clienți nu au cunoștință de acest operator (SC X SRL);

- mai mult, prin Nota explicativă din data de 17.06.2013 (anexa nr.6), luată d-lui X, administrator al SC X SRL (în perioada noiembrie 2008 - august 2010), de către Grupul de Lucru privind reevaluarea răspunderii personale din cadrul DGFP a județului Timiș, acesta explică faptul că în calitate de administrator nu are cunoștință de operațiunile comerciale efectuate de către SC X SRL, iar aceasta „nu a desfășurat activitate” și de asemenea, nu a încheiat acte sau fapte de comerț în numele și pentru SC X SRL. Totodată, mai precizează faptul că nu a împuternicit o altă persoană spre a reprezenta agentul economic în desfășurarea de operațiuni comerciale.

În urma celor descrise anterior, organele de inspecție fiscală concluzionează faptul că realizarea acestor operațiuni de intermediere nu se confirmă a fi fost efectuată, și având în vedere prevederile art.21 (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cât și prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, așa cum au fost modificate și completate, cheltuielile înregistrate în urma acestor operațiuni nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, fiind stabilite astfel cheltuieli fără drept de deducere în sumă de X lei.

Având în vedere cheltuielile fără drept de deducere stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă totală de X lei (X lei + X lei + X lei + X lei), s-a stabilit o diferență suplimentară de plată în contul impozitului pe profit aferent exercițiului financiar 2009, în sumă de X lei (X lei x 16%), la care au fost calculate accesoriile aferente în sumă de X lei (art.120 - majorări de întârziere) și în sumă de X lei (art.120<sup>1</sup> - penalități de întârziere).

#### *Referitor la exercițiul financiar 2010*

În anul 2010 societatea a realizat un profit din exploatare de X lei, din activitatea financiară a realizat de asemenea profit în sumă de X lei, rezultând astfel un profit brut în sumă de X lei, cheltuielile nedeductibile au fost determinate la nivelul sumei de X lei, rezultând astfel, un profit impozabil la nivelul exercițiului 2010 în cuantum de X lei, la care a fost determinat un impozit pe profit de plată în sumă de X lei (X lei x 16%).

Societatea a procedat la deducerea din impozitul pe profit determinat în cuantum de X lei, a sumei de X lei reprezentând sponsorizări acordate, care îndeplinesc condițiile de deductibilitate din impozitul pe profit prevăzute la art.21 (4) lit.p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că societatea a calculat și virat impozit pe profit în cursul anului 2010, peste impozitul minim obligatoriu, cât și prevederile art.34 (16) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, declarația anuală privind impozitul pe profit a fost depusă pentru tot exercițiul financiar, sub nr. X din data de 26.04.2011.

În concluzie din analiza modul de determinare a rezultatului exercițiului, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

1. Agentul economic verificat deține în proprietate un autoturism marca X, (cu numărul de înmatriculare TM X) și un autoturism X (TM X), care au fost achiziționate în perioada precedentă (septembrie 2006 - X, martie 2009 - X), în cazul cărora se înregistrează în cursul anului 2010 cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor.

Din analiza modului de utilizare a acestor autoturisme organele de inspecție fiscală constată faptul că din documentele înregistrate în evidențele contabile nu reies consumuri de carburanți, ordine de deplasare, foi de parcurs întocmite, care să ateste utilizarea acestora (în lunile ianuarie, februarie, martie, iunie, iulie, august și decembrie - în cazul autoturismului TM X, iar în perioada septembrie - decembrie în cazul autoturismului X), fapt care reiese și din explicațiile date de administratorul societății prin Nota explicativă - anexa nr.4/1.

Prin urmare, în baza prevederilor art.24 (11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se constată faptul că aceste mijloace fixe sunt în conservare în lunile în care nu se utilizează, și prin urmare sumele înscrise pe cheltuieli cu amortizarea nu sunt deductibile la calcul profitului impozabil, în baza prevederilor art.21(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În anexa nr.4 sunt centralizate sumele nedeductibile, care au fost stabilite la nivelul de X lei.

2. Societatea a înregistrat costuri privind serviciile prestate de terți, în baza contractului de intermediere nr.X/25.09.2009, încheiat cu SC X SRL, în calitate de intermediar. Conform prevederilor contractuale, prestatorul se obligă să asigure către SC X SRL servicii de intermediere privind vânzările de produse farmaceutice către clienți externi, iar în urma efectuării acestor prestări de servicii urmând a fi retribuită cu o cota de 90% din diferența dintre veniturile realizate și costurile aferente realizării acestora. În acest sens, în cursul anului 2010 au fost înregistrate în evidențele contabile ale SC X SRL, un număr de X facturi (centralizate în anexa nr.7), în sumă totală de X lei (baza).

Analizând în detaliu operațiunile efectuate cu SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- conform datelor din baza de date privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național, reiese faptul că prestatorul nu a declarat în declarația informativă cod 394 operațiunile efectuate în cursul anului 2010;

- de asemenea, deconturile privind TVA aferent exercițiului financiar 2010 nu au fost depuse la termenele legale (ele fiind depuse ulterior în cursul anului 2012);

Totodată, se constată faptul că SC X SRL, nu a depus nici o declarație fiscală în anul 2010, fiind declarată ca inactivă, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative din data de 30.05.2011. Mai mult, conform datelor de pe site-ul MFP, reiese faptul ca SC X SRL, nu a depus bilanțul contabil pentru anul 2010;

- prin precedenta inspecție fiscală au fost solicitate informații tip SCAC/AF de la autoritățile fiscale de unde provin clienții comunitari ai SC X SRL, inclusiv cu privire la relații sau contacte ale acestora cu SC X SRL (în calitate de intermediar), iar din răspunsurile primite reiese faptul că acești clienți nu au cunoștință de acest operator (SC X SRL);

- mai mult, prin Nota explicativă din data de 17.06.2013 (anexa nr.6), luată d-lui X administrator al SC X SRL (în perioada noiembrie 2008 - august 2010), de către Grupul de Lucru privind reevaluarea răspunderii personale din cadrul DGFP a județului Timiș, acesta explică faptul că în calitate de administrator nu are cunoștință de operațiunile comerciale efectuate de către SC X SRL, iar aceasta „și de asemenea nu a încheiat acte sau fapte de comerț în numele și pentru SC X SRL. Totodată, mai precizează faptul că nu a împutenicit o altă persoană spre a reprezenta agentul economic în desfășurarea de operațiuni comerciale.

În urma celor descrise anterior, organele de inspecție fiscală concluzionează faptul că realizarea acestor operațiuni de intermediere nu se confirmă a fi fost efectuată, și având în vedere prevederile art.21 (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cât și prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, așa cum au fost modificate și completate, cheltuielile înregistrate în urma acestor operațiuni nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, fiind stabilite astfel, cheltuieli fără drept de deducere în sumă de X lei.

3. S-a constatat de asemenea faptul că, agentul economic verificat a procedat la regularizări ale prețului de vânzare în cazul a două livrări efectuate către X din Marea Britanie, prin facturile nr.X/24.03.2010 și X/08.08.2010, în urma cărora a procedat la diminuarea veniturilor realizate, cu - X Euro (X lei) și respectiv - X euro (X lei), operațiuni neconfirmate de către autoritățile fiscale din Marea Britanie (așa cum rezultă din răspunsul dat de autoritățile britanice (anexa nr.8), drept urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat diminuarea veniturilor societății cu suma totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că operațiunile de stornare sunt conforme cu prevederile pct.63 alin. (9) din OMFP 3055/2009, dar în conformitate cu prevederile anexei nr.3 din OMFP 2226/2006, privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, formularul factura circulă atât la furnizor cât și la cumpărător (în acest caz nefiind însă confirmat de către client).

4. S-a mai constatat faptul că societatea a înregistrat pe costuri diverse achiziții de piese de schimb și reparații auto (centralizate în anexa nr.9) efectuate la autoturismele, care așa cum s-a precizat anterior, nu rezultă a fi utilizate în perioada verificată, și prin urmare, aceste cheltuieli nu sunt destinate realizării de venituri impozabile, conform prevederilor art.21 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Mai mult, începând cu luna mai 2010, cheltuielile privind întreținerea și reparațiile efectuate la autovehicule de natura celor descrise la art.145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, intră sub incidența limitării dreptului de deductibilitate, în sensul că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21(4) lit.t) din același act normativ, astfel, au fost stabilite cheltuieli fără drept de deducere în sumă totală de X lei.

Având în vedere cheltuielile fără drept de deducere stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă totală de X lei (X lei + X lei + X lei) și veniturile suplimentare stabilite în sumă de X lei, s-a majorat baza impozabilă cu suma totală de X lei, și s-a stabilit o diferență suplimentară de plată în contul impozitului pe profit aferent exercițiului financiar 2010, în sumă de X lei (X lei x 16%), la care au fost calculate accesoriile aferente în sumă de X lei (art.120 - majorări de întârziere) și în sumă de X lei (art. 120<sup>1</sup> - penalități de întârziere).

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/30.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.10.2014, urmare a inspecției fiscale parțiale la SC X SRL privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată având drept obiectiv rambursarea TVA cu control ulterior, respectiv anticipat, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale:



- X lei - impozit pe profit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Prin contestația formulată, societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/30.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/30.10.2014, pentru suma de X lei reprezentând:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată.

De altfel, societatea contestă diferența de impozit pe profit în sumă de X lei și accesoriile aferente în sumă de X lei (X lei dobânzi + X lei penalități) stabilite în relația cu furnizorul SC X SRL, precum și diferența de impozit pe profit în sumă de X lei și accesoriile aferente în sumă de X lei (X lei dobânzi + X lei penalități) stabilite în relația cu clientul X din Marea Britanie.

**3.1.** Referitor la suma de **X lei** reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată aferent cheltuielilor cu prestările de servicii de intermediere în relația cu furnizorul SC X SRL,

**cauza supusă soluționării este dacă prestările de servicii de intermediere facturate de SC X SRL către SC X SRL, sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că nu se confirmă a fi fost efectuate aceste servicii, iar în susținerea cauzei contestatoarea nu aduce argumente, respectiv documente care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.10.2014, organele de inspecție fiscală au constatat:

- *în anul 2009*, societatea a înregistrat costuri privind serviciile prestate de terți, în baza contractului de intermediere nr.X/25.09.2009, încheiat cu SC X SRL, în calitate de intermediar. Conform prevederilor contractuale, prestatorul se obligă să asigure către SC X SRL servicii de intermediere privind vânzările de produse farmaceutice către clienți externi, iar în urma efectuării acestor prestări de servicii urmând a fi retribuită cu o cota de 90% din diferența dintre veniturile realizate și costurile aferente realizării acestora.

În acest sens, în cursul anului 2009 a fost emisă factura nr.X/31.12.2009, în sumă de X lei (baza), care a fost înregistrată pe costuri în evidențele contabile ale SC X SRL.

Analizând în detaliu operațiunile efectuate cu SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- conform datelor din baza de date privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național, reiese faptul că prestatorul nu a declarat în declarația informativă cod 394 operațiunile efectuate în cursul semestrului II 2009;

- deconturile privind TVA aferent perioadei septembrie - decembrie 2009, nu au fost depuse la termenele legale (ele fiind depuse ulterior în cursul anului 2012).

Totodată, se constată faptul că SC X SRL, nu a depus nici o declarație fiscală în anul 2009, fiind declarată ca inactivă, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative din data de 30.05.2011;

- prin precedentă inspecție fiscală au fost solicitate informații tip SCAC/AF de la autoritățile fiscale de unde provin clienții comunitari ai SC X SRL, inclusiv cu privire la relații sau contacte ale acestora cu SC X SRL (în calitate de intermediar), iar din răspunsurile primite reiese faptul că acești clienți nu au cunoștință de acest operator (SC X SRL);

- mai mult, prin Nota explicativă din data de 17.06.2013 (anexa nr.6), luată d-lui X, administrator al SC X SRL (în perioada noiembrie 2008 - august 2010), de către Grupul de Lucru privind reevaluarea răspunderii personale din cadrul DGFP a județului Timiș, acesta explică faptul că în calitate de administrator nu are cunoștință de operațiunile comerciale efectuate de către SC X SRL, iar aceasta „nu a desfășurat activitate” și de asemenea, nu a încheiat acte sau fapte de comerț în numele și pentru SC X SRL. Totodată, mai precizează faptul că, nu a împuternicit o altă persoană spre a reprezenta agentul economic în desfășurarea de operațiuni comerciale.

Urmarea celor descrise anterior, organele de inspecție fiscală concluzionează faptul că, realizarea acestor operațiuni de intermediere nu se confirmă a fi fost efectuată, și având în vedere prevederile art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cât și prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, așa cum au fost modificate și completate, cheltuielile înregistrate în urma acestor operațiuni nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pentru anul 2009, fiind stabilite astfel cheltuieli fără drept de deducere în sumă de X lei.

- *în anul 2010*, societatea a înregistrat costuri privind serviciile prestate de terți, în baza contractului de intermediere nr.X/25.09.2009, încheiat cu SC X SRL, în calitate de intermediar.

Conform prevederilor contractuale, prestatorul se obligă să asigure către SC X SRL servicii de intermediere privind vânzările de produse farmaceutice către clienți externi, iar în urma efectuării acestor prestări de servicii urmând a fi retribuită cu o cota de 90% din diferența dintre veniturile realizate și costurile aferente realizării acestora.

În acest sens, în cursul anului 2010 au fost înregistrate în evidențele contabile ale SC X SRL, un număr de X facturi (centralizate în anexa nr.7), în sumă totală de X lei (baza).

Analizând în detaliu operațiunile efectuate cu SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- conform datelor din baza de date privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național, reiese faptul că prestatorul nu a declarat în declarația informativă cod 394 operațiunile efectuate în cursul anului 2010;

- deconturile privind TVA aferent exercițiului financiar 2010 nu au fost depuse la termenele legale (ele fiind depuse ulterior în cursul anului 2012). Totodată, se constată faptul că SC X SRL, nu a depus nici o declarație fiscală în anul 2010, fiind declarată ca inactivă, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative din data de 30.05.2011. Mai

mult, conform datelor de pe site-ul MFP, reiese faptul că SC X SRL, nu a depus bilanțul contabil pentru anul 2010;

- prin precedentă inspecție fiscală au fost solicitate informații tip SCAC/AF de la autoritățile fiscale de unde provin clienții comunitari ai SC X SRL, inclusiv cu privire la relații sau contacte ale acestora cu SC X SRL (în calitate de intermediar), iar din răspunsurile primite reiese faptul că acești clienți nu au cunoștință de acest operator (SC X SRL);

- mai mult, prin Nota explicativă din data de 17.06.2013 (anexa nr.6), luată d-lui X, administrator al SC X SRL (în perioada noiembrie 2008 - august 2010), de către Grupul de Lucru privind reevaluarea răspunderii personale din cadrul DGFP a județului Timiș, acesta explică faptul că în calitate de administrator nu are cunoștință de operațiunile comerciale efectuate de către SC X SRL, iar aceasta „nu a desfășurat activitate„ și de asemenea nu a încheiat acte sau fapte de comerț în numele și pentru SC X SRL. Totodată, mai precizează faptul că, nu a împuternicit o altă persoană spre a reprezenta agentul economic în desfășurarea de operațiuni comerciale.

Urmarea celor descrise anterior, organele de inspecție fiscală concluzionează faptul că realizarea acestor operațiuni de intermediere nu se confirmă a fi fost efectuată, și având în vedere prevederile art.21 (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cât și prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, așa cum au fost modificate și completate, cheltuielile înregistrate în urma acestor operațiuni nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2010, fiind stabilite astfel, cheltuieli fără drept de deducere în sumă de X lei.

Prin contestație, societatea contestă impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil stabilite de organele de inspecție fiscală, în sumă totală de X lei (X lei an 2009 + X lei an 2010), în relația cu furnizorul SC X SRL, susținând în esență că serviciile prestate au fost efectiv realizate și au fost utilizate în scopuri impozabile, conform activității comerciale autorizate.

La contestația formulată societatea anexează, în copie:

- Contract de intermediere nr. X/25.09.2009 și două acte adiționale la acesta,
- împuternicire - delegație din data de 01.08.2009,
- deconturi trimestriale de taxa pe valoarea adăugată a SC X SRL, perioada decembrie 2009 - septembrie 2010, în număr de 4, la care au fost atașate jurnalele de vânzări și cumpărări, fișa sintetică pe plătitor a SC X SRL,
- corespondența și comenzile transmise electronic de către trei clienți (X, X, X) d-nei X, din perioada iunie 2009 -martie 2010.

**În drept**, prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

*“ Art. 21- (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

coroborate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, date în aplicarea art. 21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract 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.”*

Potrivit dispozițiilor legale enunțate, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

De asemenea, se reține că 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.

În cauză, se reține că organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu prestările de servicii de intermediere facturate de SC X SRL către SC X SRL, în baza contractului de intermediere nr. X/25.09.2009, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2009, respectiv anului 2010, motivat de faptul că nu se confirmă a fi fost efectuate aceste servicii.

Obiectul Contractului de intermediere nr. X/25.09.2009, îl reprezintă intermedierea vânzării la export de către SC X SRL, a produselor farmaceutice comercializate de SC X SRL, intermediarul ( SC X SRL) obligându-se la încheierea de contracte în numele și pe seama beneficiarului.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea contestatoare nu face dovada că se confirmă a fi fost efectuate serviciile de intermediere facturate de SC X SRL, în perioada decembrie 2009-septembrie 2010.

Astfel, cum rezultă din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, prin Nota explicativă din data de 17.06.2013 (anexată la dosarul cauzei), luată d-lui X, administrator al SC X SRL în perioada noiembrie 2008 - august 2010, de către Grupul de Lucru privind reevaluarea răspunderii personale din cadrul DGFP a județului Timiș, acesta consemnează că în calitate de administrator nu are cunoștință de operațiunile comerciale efectuate de către SC X SRL, iar aceasta „nu a desfășurat activitate” și nu a încheiat acte sau fapte de comerț în numele și pentru SC X SRL.

Totodată, acesta precizează și faptul că nu a împutenicit o altă persoană spre a reprezenta SC X SRL în desfășurarea de operațiuni comerciale, contrar afirmațiilor contestatoarei, potrivit căreia „relația cu partenerii intracomunitari s-a derulat în

exclusivitate în baza serviciilor de intermediere prestate de SC X SRL în calitate de intermediar prin împuternicitul X și soția acestuia, X.”

În ceea ce privește „împuternicirea - delegație din data de 01.08.2009”, emisă de SC X SRL, anexată la dosarul cauzei, împuternicire în care se menționează că SC X SRL este reprezentată prin asociatul majoritar SC X SRL, care la rândul ei este reprezentată de dl. X, “împuternicire-delegație” prin care îl împuternicește pe domnul X să reprezinte SC X SRL în raporturile cu SC X SRL, contestatoarea nu face dovada că aceasta respectă prevederile legale privind reprezentarea și publicarea reprezentanților legali, potrivit următoarelor acte normative:

- Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, forma consolidată valabilă la data de 01.08.2009 - art. 21 lit. b) coroborat cu art. 22 alin. (1):

„ART 21 - În registrul comerțului se vor înregistra mențiuni referitoare la :

b) numele și prenumele, cetățenia, codul numeric personal, pentru cetățenii români, seria și numărul pașaportului, pentru cetățenii străini, data și locul nașterii împuternicitului sau a reprezentantului fiscal, dacă este cazul; dacă dreptul de reprezentare este limitat la o anumită sucursală, mențiunea se va face numai în registrul unde este înscrisă sucursala, semnătura împuternicitului/reprezentantului fiscal va fi dată în forma prevăzută la art. 18 alin. (2) și (3);”

„ART. 22 - (1) Comerciantul are obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului a mențiunilor prevăzute la art 21, în cel mult 15 zile de la data actelor și faptelor supuse obligației de înregistrare.”

- art. 7 alin. (2) lit. l) și art. 114 din Anexa „Norme metodologice privind modul de ținere a registrelor comerțului, de efectuare a înregistrărilor și de eliberare a informațiilor” la Ordinul nr.2594/2008 al Ministerului Justiției pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de ținerea registrelor comerțului, de efectuare a înregistrărilor și de eliberare a informațiilor, forma consolidată la data de 01.08.2009:

„ART. 7

(2) Pentru societățile comerciale, societățile naționale, companiile naționale, regiile autonome și societățile europene cu sediul în România se înscriu următoarele date, precum și modificările acestora:

l) organele de conducere și de administrare, membrii acestora și datele lor de identificare, puterile conferite și modul de exercitare a acestora (împreună și/sau separat), durata mandatului, sistemul de administrare pentru care s-a optat, atunci când este cazul, precum și data depunerii specimenului de semnătură, iar dacă aceștia sunt persoane juridice, datele de identificare a reprezentanților acestora;”

„ART. 114

În situația modificării datelor de identificare ale fondatorilor comercianților persoane juridice, asociaților, administratorilor, directorilor, membrilor consiliului de supraveghere, membrilor directoratului, cenzorilor, auditorilor financiari, lichidatorilor, persoanelor împuternicite sau reprezentanților persoanei juridice, se depun copii certificate de parte ale actelor din care rezultă noile date de identificare.”

- Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, forma consolidată, valabilă la data de 01.08.2009:

„ART. 7

Actul constitutiv al societății în nume colectiv, în comandită simplă sau cu răspundere limitată va cuprinde:

e) asociații care reprezintă și administrează societatea sau administratorii neasociați, datele lor de identificare, puterile ce li s-au conferit și dacă ei urmează să le exercite împreună sau separat;”

„ART 54

(1) După efectuarea formalităților de publicitate în legătură cu persoanele care, ca organe ale societății, sunt autorizate să o reprezinte, societatea nu poate opune terților nicio neregularitate la numirea acestora, cu excepția cazului în care societatea face dovada ca terții respectivi aveau cunoștința de aceasta neregularitate.

(2) Societatea nu poate invoca față de terți numirile în funcțiile prevăzute la alin. (1) sau încetarea acestor funcții, dacă ele nu au fost publicate în conformitate cu legea.”

„ART. 55

(1) În raporturile cu terții, societatea este angajată prin actele organelor sale, chiar dacă aceste acte depășesc obiectul de activitate al societății, în afară de cazul în care ea dovedește că terții cunoșteau sau, în împrejurările date, trebuiau să cunoască depășirea acestuia ori când actele astfel încheiate depășesc limitele puterilor prevăzute de lege pentru organele respective. Publicarea actului constitutiv nu poate constitui, singură, dovada cunoașterii.

(2) Clauzele actului constitutiv ori hotărârile organelor statutare ale societăților prevăzute în alineatul precedent, care limitează puterile conferite de lege acestor organe, sunt inopozabile terților, chiar dacă au fost publicate.”

„ART 45

(1) Reprezentanții societății sunt obligați să depună la oficiul registrului comerțului semnăturile lor, la data depunerii cererii de înregistrare, dacă au fost numiți prin actul constitutiv, iar cei aleși în timpul funcționării societății, în termen de 15 zile de la alegere.

(2) Dispoziția alineatului precedent se aplică în mod corespunzător și conducătorilor sucursalelor.”

Mai mult, în cauză, se reține și faptul că operatorii intracomunitari beneficiari ai livrărilor intracomunitare efectuate de SC X SRL nu recunosc calitatea de intermediar a SC X SRL, în derularea operațiunilor de achiziții intracomunitare efectuate de la SC X SRL din România.

Astfel, așa cum este consemnat în raportul de inspecție fiscală, prin precedentă inspecție fiscală au fost solicitate informații tip SCAC/AF de la autoritățile fiscale de unde provin clienții comunitari ai SC X SRL, inclusiv cu privire la relații sau contacte ale acestora cu SC X SRL (în calitate de intermediar), iar din răspunsurile primite reiese faptul că acești clienți nu au cunoștință de acest operator (SC X SRL).

Cât privește susținerea contestatoarei că “serviciile prestate au fost efectiv realizate și au fost utilizate în scopuri impozabile conform activității comerciale autorizate”, se reține că aceasta nu aduce niciun argument, respectiv document care să demonstreze în ce măsură aceste servicii (comision de intermediere) au fost efectuate în beneficiul său.

Având în vedere cele de mai sus, în prezenta cauză se reține că, argumentele, respectiv documentele aduse de contestatoare în susținere, nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, ținând cont de cele arătate, prevederile legale enunțate, precum și faptul că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că, cheltuielile cu prestările de servicii de intermediere facturate de SC X SRL către SC X SRL, în baza contractului de intermediere nr. X/25.09.2009, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2009, respectiv anului 2010, stabilind diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă totală de X lei (X lei pentru anul 2009 + X lei pentru anul

2010), motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL **se va respinge ca neîntemeiată, pentru suma de X lei**, reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată.

În subsidiar, de precizat că, în relația cu furnizorul SC X SRL aceleași aspecte au fost consemnate de organele de control prin precedentă inspecție fiscală, urmare a verificării privind TVA pentru perioada ianuarie 2008 - octombrie 2010, ocazie cu care au fost stabilite sume fără drept de deducere privind TVA aferent facturilor emise de SC X SRL reprezentând comision de intermediere, contestate de societate, contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.

**3.2.** Referitor la suma de **X lei** reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată aferent veniturilor înscrise în facturile de stornare emise de SC X SRL către clientul X din Marea Britanie

**cauza supusă soluționării este dacă în mod legal societatea contestatoare a diminuat baza de calcul a impozitului pe profit cu veniturile înscrise în cele două facturi de stornare, reprezentând regularizări ale prețului de vânzare, în cazul a două livrări efectuate către clientul menționat mai sus, în condițiile în care aceste operațiuni nu sunt confirmate de către autoritățile fiscale din Marea Britanie, iar documentele aduse în susținerea cauzei nu modifică constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2010, societatea verificată a procedat la regularizări ale prețului de vânzare în cazul a două livrări efectuate către clientul X din Marea Britanie, prin facturile nr.X/24.03.2010 și X/08.08.2010, în urma cărora a procedat la diminuarea veniturilor realizate, cu - X Euro (X lei) și respectiv - X euro (X lei), operațiuni neconfirmate de către autoritățile fiscale din Marea Britanie (așa cum rezultă din răspunsul dat de autoritățile britanice (anexa nr.8).

Drept urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat diminuarea veniturilor societății cu suma totală de X lei.

Prin contestație, societatea susține că sumele înscrise în facturile menționate în "Confirmarea" anexată la contestație, reprezintă regularizarea unor operațiuni privind diferențe stabilite de comun acord între parteneri cu privire la prețul de livrare, prezentând în copie facturile nr.X, nr.X, nr.X, nr.X și nr.X/2010.

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

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

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Legii nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004, în forma aplicabilă în anul 2010, stipulează la pct.12 următoarele:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și*

*orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.(...)”*

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Veniturile și cheltuielile care stau la baza calculării profitului impozabil trebuie înregistrate în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind luate în calcul orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală, se reține că societatea verificată a procedat la regularizări ale prețului de vânzare în cazul a două livrări efectuate către clientul X din Marea Britanie, prin facturile nr.X/24.03.2010 și nr.X/08.08.2010, urmare cărora a procedat la diminuarea veniturilor realizate, cu - X Euro (X lei), respectiv cu - X euro (X lei).

În cauză, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acceptat diminuarea bazei de calcul a impozitului pe profit cu veniturile înscrise în cele două facturi de stornare, emise către clientul X, având în vedere că aceste operațiuni nu sunt confirmare de către autoritățile fiscale din Marea Britanie.

Potrivit prevederilor anexei nr.3 din OMFP 2226/2006, privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formularul factura:

*“1. Servește ca:*

*(...) - document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului; (...)*

*3. Circulă, după caz;*

*- la furnizor:*

*(...) - la compartimentul financiar-contabil pentru înregistrarea în contabilitate;*

*- la cumpărător:*

*- la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate.”*

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. X/09.12.2014, organele de inspecție fiscală aduc următoarele precizări: “Întrucât în timpul controlului anterior, urmare căruia s-a încheiat RIF nr. X/24.06.2014, având ca obiectiv soluționarea deconturilor negative de TVA cu control ulterior pentru perioada 01.08.2008 - 31.10.2010, organele de control au constatat că facturile de storno nr.X și X/2010 nu sunt confirmate de primire de către beneficiar, a fost solicitat prin formularul tip SCAC întocmit către autoritățile fiscale din Marea Britanie informații cu privire la tranzacțiile efectuate de către SC X SRL X cu X din Marea Britanie. Prin răspunsul primit, autoritățile fiscale ne răspund că facturile de stornare cu nr.X/2010 și X/2010 nu au fost înregistrate în contabilitatea operatorului englez (anexa nr.8 la RIF).”

La contestația formulată, contestatoarea a anexat în copie:

- invoice nr.X/19.03.2010 în valoare de X euro, emisă de SC X SRL către X, produs “X “,



- invoice nr.X/24.03.2010 în valoare de – X euro, emisă de SC X SRL către X, produs “X “,
- invoice nr.X/23.07.2010 în valoare de X euro, emisă de SC X SRL către X, produs “X “,
- invoice nr.X/08.08.2010 în valoare de –X euro, emisă de SC X SRL către X poodus “X “,
- invoice nr.X/08.08.2010 în valoare de X euro, emisă de SC X SRL către X, produs “X “.

Se reține că, din factura de stornare nr.X/24.03.2010 și nrX/08.08.2010 nu rezultă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și documentul corectat, valorile cu semnul minus, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, așa cum specifică normele legale, respectiv art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 159

*Corectarea documentelor*

*(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:*

*a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;*

*b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.*

*(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”*

Totodată, se reține că, pe copiile facturii nr.X, nr.X, nr.X și nr.X/2010 este imprimată amprenta ștampilei X și poartă o semnătură, excepție făcând copia facturii de stornare nr.X/08.08.2010 pe care este înscris doar un text în limba engleză, fără a purta amprenta ștampilei X.

Față de cele arătate mai sus, se poate conluziona:

- societatea contestatoare nu demonstrează legătura directă între ajustările (corecțiile) de preț și livrările de bunuri realizate.

Simpla afirmație a contestatoarei precum că sumele înscrise în facturile menționate, reprezintă regularizarea unor operațiuni privind diferențe stabilite de comun acord între parteneri cu privire la prețul de livrare, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei.

- societatea nu demonstrează că operațiunile reprezintă corecții ale unor facturi inițiale, aceasta nu a recurs la efectuarea de corecții conform art.159 alin.(1) din Codul fiscal.

- mai mult, urmare a solicitării de informații autoritățile fiscale din Marea Britanie, cu privire la tranzacțiile efectuate de către SC X SRL cu X, acestea comunică că facturile de stornare nr.X/2010 și nr.X/2010 nu au fost înregistrate în contabilitatea operatorului englez.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acceptat diminuarea bazei de calcul a impozitului pe profit cu veniturile înscrise în cele două facturi de stornare în sumă totală de X lei, către clientul X.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil aferent anului 2010 cu suma de X lei înscrisă în cele două facturi de stornare către clientul X din Marea Britanie, stabilind diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de X lei, motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL **se va respinge ca neîntemeiată, pentru suma de X lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată.

**3.3. Referitor la accesoriile în sumă totală de X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit suplimentar de plată, contestate de către societate, se rețin următoarele:

Prin adresa nr.X/30.01.2015, înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr.X/02.02.2015 Serviciul Soluționare Contestații a solicitat organelor de inspecție fiscală să-și exprime punctul de vedere referitor la acest capăt de cerere, având în vedere că prin referatul cu propuneri de soluționare întocmit în susținerea constatărilor nu a fost analizat cuantumul și modul de stabilire a accesoriilor contestate.

Prin adresa de răspuns nr.X/05.02.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/06.02.2015, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

„ ... din cele două anexe la contestația depusă, societatea a calculat dobânzi/majorări de întârziere în relația cu SC X SRL în sumă de X lei, respectiv penalități de întârziere în sumă de X lei, iar în cazul relației cu clientul X dobânzi în sumă de X lei, respectiv penalități în sumă de X lei.

Față de acest mod de calcul, organele de inspecție fiscală au procedat la rându-i, la calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în cazul celor 2 agenți economici, rezultând că accesoriile sunt următoarele:

- pentru SC X SRL, total X lei
  - din care - X lei dobânzi/majorări de întârziere
  - X lei penalități de întârziere
- pentru X, total X lei
  - din care - X lei dobânzi/majorări de întârziere
  - X lei penalități de întârziere.

Modul de calcul al accesoriilor aferente în relația cu SC X SRL este prezentat în anexa nr.1, iar accesoriile în relația cu X în anexa nr.2.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că accesoriile aferente diferenței de impozit pe profit suplimentar de plată de X lei contestată de societate, sunt în sumă totală de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere).

Suma de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) accesorii aferente diferenței de impozit pe profit suplimentar de plată de X lei, calculate (conform anexei nr.2 și nr.3 la contestație) și contestate de SC X SRL, este greșită.

**Astfel :**

**a) Referitor la accesoriile în sumă totală de X lei** (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/30.10.2014, contestată parțial, se reține că,

stabilirea de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a reținut în sarcina contestatoarei impozitul pe profit stabilit de organele de inspectie fiscală în sumă de X lei, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă totală de X lei din care: suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, în virtutea principiului de drept "accesoriul urmează principalul", motiv pentru care **contestația se va respinge ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

**b)** Referitor la suma totală de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) contestată în plus de către contestatoare cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit, și care, așa cum rezultă de mai sus, nu este aferentă debitului contestat în sumă de X lei, se rețin următoarele:

Potrivit art.205 alin.(1) și art.206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.(...)"*

*„Art.206 -(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, (...).”*

Având în vedere că accesoriile aferente diferenței de impozit pe profit contestate sunt în fapt în sumă de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) și nu în sumă de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) cât a calculat eronat și contestat societatea, se reține că pentru diferența de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) care nu face obiectul titlului de creanță, contestația formulată de SC X SRL **se va respinge ca fiind fără obiect.**

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1. lit.c) din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală în baza referatului nr. , se:

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/30.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/30.10.2014, contestată parțial, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată.

**2. Respingerea ca fiind fără obiect** a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/30.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.10.2014, contestată parțial, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- A.J.F.P. Timiș – Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**