



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.316 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de
S.C .X. SRL – societate în faliment din Piatra .X., înregistrată la Direcția
Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub
nr.**A_SLP 903/05.05.2015**

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./21.04.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP903/05.05.2015, asupra contestației formulate de **S.C .X. SRL** – societate în faliment, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu sediul social în localitatea .X., prin administrator special .X., conform extrasului ședinței din data de 03.12.2014 de la Tribunalul .X. – informații dosar nr..X./2014, aflat la dosarul cauzei.

Societatea contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./11.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.02.2015 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de .X. lei reprezentand:*

- X. lei - impozit pe profit;
- X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X. lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente ;
- X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente ;
- .X. lei - taxa pe valoarea adaugata;
- X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

- .X. lei - contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - impozit pe veniturile din dividende persoane fizice;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice;
- .X. lei - impozit pe venituri din activitati agricole;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole.

De asemenea, se contestă și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./11.02.2015.

Față de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **06.03.2015**, așa cum reiese din confirmarea de primire, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **06.04.2015**, potrivit datei ce rezulta de pe plicul de corespondenta prin care a fost depusa contestatia, aflat în original la dosar.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207, alin.(1) și art.209, alin.(1), lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C .X. SRL – societate în faliment**.

I. S.C .X. SRL – societate în faliment contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.02.2015 solicitând admiterea contestației și anularea actelor atacate pentru următoarele motive:

1. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezi-dente stabilit suplimentar, contestatara sustine ca SC .X. SRL a comu-nicat ANAF imprevurarea ca a facut aplicarea dispozitiilor Directivei

2003/49/CE a Consiliului Europei din 03.06.2003, art.I(1), Legea nr.157/2008, art.11 din Constitutie cat si art.1, alin.4 din Codul Fiscal, precum si art.49 si 50 din Tratatul Comunitatii Europene, in sa a fost respinsa aceasta interpretare, apreciindu-se ca TCE nu a facut dovada ca este asociata cu firmele carora le-a platit dobanzi si fara a cere lamuriri suplimentare in acest sens.

Contestatară susține că organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere ca art.49 si 50 din Tratatul Comunitatii Europene preintampina constituirea unei politici fiscale a unui stat, de a impozita in cazul nerezidentilor veniturile brute, fara a le da acestora posibilitatea de a-si deduce cheltuielile afacerii, in timp ce rezidentii beneficiaza de o asemenea inlesnire.

Conform Tratatului Comunitatii Europene, astfel de prevederi sunt susceptibile de a restrictiona libera circulatie a capitalului statuata ca principiu major in art.56(1) din Tratatul CE: *"...orice restrictie privind circulatia capitalului in Statele Membre, precum si intre State Membre si state tert, este interzisa."*

Prin invocarea acestor prevederi, contestatară arata ca astfel Codul fiscal roman incalca in mod grav dispozitiile tratatului prin aceea ca daca o societate romana plateste dobanzi unei persoane juridice rezidente intr-un stat membru UE, aceste dobanzi vor fi impozitate in Romania prin retinere la sursa, in timp ce daca aceleasi dobanzi ar fi platite unei societati romane, nu s-ar retine niciun impozit, iar societatea romana ar include veniturile in baza sa impozabila, la calculul impozitului pe profit al fiecarui trimestru.

In acelasi sens, contestatară invocă jurisprudenta Curtii Europene de Justitie care a statuat ca impozitul cu retinere la sursa in cazul nerezidentilor constituie o discriminare, o incalcare a unei libertati fundamentale statuata de Tratatul Comunitatii Europene, amintind in speta cazurile Scorpio(C-290/04), Gerritse(C-234/01) si Forkus Bank(E-1/04).

De asemenea, este mentionata și decizia din cauza Costa/Enel din 1964, prin care CJE a stabilit ca legea care se indeparteaza de Tratat-un izvor independent de drept-nu ar putea sa duca la anulara lui, data fiind natura sa originala si speciala, fara a-i lipsi caracterul lui de lege comunitara si fara ca baza legala a Comunitatii insasi sa fie pusa la indoiala.

Mai mult, aceeasi decizie a definit relatia dintre dreptul comunitar si national al statelor membre aratand ca dreptul comunitar este o ordine juridica independenta, care are prioritate de aplicare, chiar si in fata dreptului national ulterior, or in speta, Codul fiscal a intrat in vigoare in 2004.

De asemenea este invocata si cauza Simmenthal din 1976, prin care CJE a stabilit ca judecatorul national este obligat sa aplice normele comunitare, in mod direct, daca acestea contravin normelor interne, fara a solicita sau astepta eliminarea acestora pe cale administrativa sau a unei alte proceduri constitutionale.

Fata de aceste aspecte, contestatară sustine ca impozitul nerezidentilor se achita nu de catre platitorul de venit, ci de beneficiarul acestuia, nu-

mai dupa scaderea cheltuielilor efectuate in vederea obtinerii venitului respectiv, iar pe cale de consecinta TCE nu este obligata a calcula si retine impozitul pe venitul aferent dobanzilor platite la leasingul financiar catre partenerii rezidenti in Marea Britanie, Franta, Germania si Austria, deoarece se incalca prevederile Tratatului Comunitatii Europene.

2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar

a) în ceea ce privește cheltuielile de sponsorizare, contestatara susține ca inlaturarea acestei cheltuieli ca fiind nedeductibila este nemotivata de catre organele de inspectie fiscala, întrucât se invoca doar prevederile Legii sponsorizarii, fara a da argumente concrete in sustinerea facuta.

Contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala nu au aplicat prevederile art.4 din Legea sponsorizarii.

b) în ceea ce privește cheltuielile rezultate din contractul de inchiriere incheiat cu .X. SRL, contestatara susține ca organele de inspectie fiscala au inteles sa nu accepte caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate de catre TCE pe considerentul naturii cheltuielii, care dobandea in acest caz caracter deductibil doar in situatia in care era efectuata de catre proprietar si nu de catre locatar, in speta TCE.

Contestatara menționează ca inregistrarea acestor cheltuieli s-a efectuat doar in contabilitatea TCE nu si in evidenta .X. SRL, motivat de faptul ca bunurile serveau activitatii sale, desi nu era proprietarul acestora, si pe cale de consecinta nu s-a produs vreun prejudiciu bugetului de stat.

c) în ceea ce privește cheltuielile rezultate din contractele incheiate cu .X. SRL si .X. SRL, contestatara susține ca organele de inspectie fiscala au inlaturat in mod eronat deductibilitatea acestor cheltuieli motivat de neprezentarea documentelor justificative in conditiile in care facturile prezentate au fost emise in baza unui contract incheiat cu furnizorii, in cuprinsul caruia se precizau in mod concret natura cheltuielilor efectuate.

d) în ceea ce privește cheltuielile rezultate din contractele incheiate cu .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, contestatara susține că organele de inspectie fiscala au inlaturat in mod eronat deductibilitatea acestor cheltuieli motivat de neprezentarea documentelor justificative.

In sustinerea acestei cauze, sunt invocate prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu referire la art.21 alin.4), in sensul ca au fost indeplinite conditiile impuse de acest act normativ, motiv pentru care se impune calificarea cheltuielilor ocazionate de aceste raporturi contractuale ca fiind deductibile.

e) în ceea ce privește cheltuielile constând în facturile emise de .X. SRL, contestatara menționează ca organele de inspectie fiscala au constatat ca nu s-au prezentat documente pentru justificarea efectuării cheltuielii în scopul realizării de venituri de către societate, înalaturand argumentele aduse de TCE prin simpla susținere ca „*nu si le pot insusi*”.

TCE recunoaste efectuarea unei înregistrări gresite, însa precizează că trebuie sa se ia în considerare și faptul ca factura emisa de .X. SRL a creat un venit impozabil si TVA de plata, iar la TCE cheltuiala si TVA de rambursat, astfel încat bugetul de stat nu era prejudiciat, situatie în care, în mod gresit s-a calculat impozit suplimentar.

f) în ceea ce privește cheltuielile constând în facturile emise de .X. SRL, contestatara solicita „combaterea” calculării impozitului suplimentar, întrucat astfel cum rezulta din contractul încheiat cu .X. SRL, toate serviciile prestate societatii TCE au servit exclusiv activitatii sale declarate.

g) în ceea ce privește cheltuielile reprezentând TVA colectata, stabilite nedeductibile fiscal, contestatara susține că organele de inspectie fiscală au avut în vedere ca societatea avea drept de deducere pe acest capitol în suma de .X. lei, astfel încat desi s-au facut înregistrări eronate, nu a fost afectat calculul impozitului pentru anul 2008.

3. Referitor la obligatia de a plati impozit pe venituri din subvenții pentru agricultura, contestatara arata ca în mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat ca subventiile pentru agricultura nu se regasesc în categoria veniturilor neimpozabile, deoarece reglementarile invocate de TCE sunt aplicabile persoanelor fizice si nu persoanelor juridice.

În raport de aceasta interpretare contestatara arata ca potrivit prevederilor art.20 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate venituri neimpozabile veniturile prevazute în mod expres în acorduri si memorandumuri aprobate prin acte normative.

Prin invocarea prevederilor art.42 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si a pct. 4¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu referire la acest articol, contestatara susține ca veniturile din subventii proveneau din sprijine acordate potrivit unui program în cadrul caruia aceste sume de bani sunt considerate venituri neimpozabile, se impune anularea impozitului calculat suplimentar împreuna cu accesoriile aferente puse în sarcina TCE.

4. Referitor la obligatia de a recalcula impozitul pe profit pentru anul 2010 aferent facilitatii reprezentând scutirea de impozit a profitului reinvestit, contestatara susține că organele de inspectie fiscala au stabilit ca TCE datoreaza impozit suplimentar întrucat valoarea profitului pen-

tru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit nu s-a repartizat in contul de rezerve ci in contul rezultatului reportat, coroborat cu imprejurarea ca nu au fost respectate obligatiile de pastrare in patrimoniu a bunurilor achizitionate, in termenul prevazut de lege.

In sustinere contestatara admite instrainarea echipamentelor achizitionate, dar doar dupa o perioada egala cu jumatate din durata normala de functionare a acestora, astfel mai mult de 5 ani. In plus, aceste echipamente ajunsesera intr-un stadiu de degradare, astfel incat nu mai puteau fi folosite pentru destinatia pentru care au fost achizitionate, motiv pentru care nu se mai impunea pastrarea lor-pastrarea lor aducand pierderi activitatii societatii, prin suplimentarea cheltuielilor ocazionate de functionarea lor in conditii normale.

In consecinta, contestatara solicita ca in masura in care se vor aprecia cele expuse admisibile, sa se aiba in vedere si imprejurarea ca nu se impunea nici recalcularea amortizarii nedeductibile aferenta utilajelor ce au beneficiat de facilitatea scutirii profitului reinvestit.

5. Referitor la obligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata din factura emisa de .X. SRL, contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala au inlaturat argumentele comunicate de TCE, pentru simplul considerent ca *„nu au fost inregistrate tranzactii cu nici o firma din China sau operatiuni aeriene aferente acestui transport aerian”*. Astfel, contestatara subliniază că organele de inspecție fiscală nu a avut in vedere ca serviciile aferente facturii neadmise au fost cu drept de deducere intrucat priveau un transport intern, neaerian, cu membri ai ambasadei Chinei-deci persoane care se afla pe teritoriul Romaniei.

6. Referitor la lipsa motivarii actelor administrative atacate, contestatara invoca prevederile art.7 din Codul de procedura fiscala, conform carora organele de inspectie fiscala au un rol activ prin care instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

Contestatara sustine ca in cuprinsul actelor administrative atacate, organele de inspectie fiscale desi isi arata disponibilitatea de a afla adevarata situatie de fapt prin corespondentele avute cu TCE, ajunge prin masurile luate doar sa isi exprime dezacordul fata de cele invederate de TCE, fara insa a arata rationamentul pentru care inlatura sustinerile sale.

De asemenea, contestatara considera ca actele administrative atacate sunt nemotivate, organele de de inspectie fiscala intelegand sa invoce doar prevederile legale, fie sa nu le invoce deloc, or, lipsa motivarii actului administrativ conduce la lipsirea sa de transparenta in actul de judecata, facand astfel practic imposibila analizarea sa in situatia unui control judiciar.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.02.2015 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015, Dispoziția de măsuri nr..X./11.02.2015 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./11.02.2015, constatându-se următoarele deficiențe contestate:

1. Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice, incasate pana la 31.01.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru dobânzile achitate aferente contractelor de leasing in valoare de .X. lei derulate cu firmele .X. si .X., precum și contractelor de achiziție utilaje credit furnizor in valoare de .X. lei derulate cu firmele .X., .X. si .X., societatea datorează impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.115 alin.(1) lit.b) și art.118 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. CONSTATĂRI ALE INSPECȚIEI FISCALE PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT

2.1. cheltuieli de sponsorizare

- în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere din impozitul pe profit datorat pentru anul fiscal 2008, pentru diferenta in suma de .X. lei, dintre procentul de 20% de admitere conform prevederilor legale si cheltuielile de sponsorizare inregistrate in contabilitate si declarate de societate prin declaratia anuala 101.

- organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea deducerii sponsorizarilor din impozitul pe profit pentru anul 2012, urmare a platilor in suma de .X. lei efectuate pentru obiective politice întrucât s-a constatat lipsa documentelor justificative in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare si art.4 alin.(1) lit.a) si c) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, republicata, cu modificarile si completările ulterioare. Impozitul pe profit suplimentar constatat urmare a recalculării este in suma de .X. lei și a fost stabilit ca diferenta între creditul fiscal la care societatea avea dreptul conform documentelor justificative prezentate (.X. lei) si creditul fiscal in scris in declaratia 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2012 (.X. lei) nu s-a acordat dreptul de deducere din impozitul pe profit intrucat nu indeplineste conditiile prevazute de Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea.

2.2. cheltuielile rezultate din contractul de inchiriere incheiat cu SC .X. SRL

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece acestea nu sunt aferente activității societății SC .X. SRL ci reprezintă taxe ce sunt în sarcina locatorului conform Contractul de închiriere nr. .X./02.2004 încheiat între părți, impozitul pe profit aferent fiind în cuantum de .X. lei.

2.3. cheltuielile rezultate din contractele incheiate cu .X. SRL si .X. SRL

În baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscale au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma totală de .X. lei reprezentând servicii facturate de SC .X. SRL și SC .X. SA pentru care nu s-au prezentat documente pentru justificarea prestării lor, impozitul pe profit aferent fiind în cuantum de .X. lei.

2.4. cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite în urma verificărilor efectuate cu ocazia inspecțiilor fiscale parțiale privind TVA (perioada 01.07.2009 – 31.03.2013)

În baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma totală de .X. lei, constatări care au survenit urmarea a verificărilor efectuate cu ocazia inspecțiilor fiscale privind TVA.

Astfel, întrucât pentru cheltuielile rezultate din contractele încheiate cu .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL nu s-au prezentat documente pentru justificarea prestării serviciilor, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

2.5. cheltuieli nedeductibile fiscal aferente facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând refacturare transport CFR

Organele de inspecție fiscală au stabilit în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei, reprezentând refacturare transport CFR de către SC .X. SRL, întrucât acestea nu sunt aferente activității SC .X. SRL, impozitul pe profit stabilit suplimentar fiind în sumă de .X. lei.

2.6. cheltuieli nedeductibile aferente prestarilor de servicii facturate de SC .X. SRL

În baza prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma totală de .X. lei pentru servicii facturate de SC .X. SRL, pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind necesitatea și realizarea serviciilor în scopul activității desfășurate, pentru care impozitul pe profit stabilit suplimentar este de .X. lei.

2.7. Cheltuieli reprezentând TVA colectată, stabilite nedeductibile fiscal de inspectia fiscala

Organele de inspecție fiscale au constatat că prin NC .X./31.01.2010 societatea a înregistrat în contul 6581, cheltuieli în suma de .X. lei reprezentând TVA colectată aferentă depășirii cheltuielilor de protocol în anul 2009. În conformitate cu prevederile art. 21 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, pentru care impozitul aferent este în suma de .X. lei.

2.8. Venituri neimpozabile neadmise la calculul impozitului pe profit

În baza prevederilor art.19 și art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și conform prevederilor Ordinului nr.1752/2005, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei, respectiv impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei, întrucât în declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2008 societatea a înscris eronat veniturile impozabile reprezentând subvenții acordate de stat, pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei.

2.9 Recalcularea impozitului pe profit aferent facilității reprezentând scutirea de impozit a profitului reinvestit, urmare a nerespectării prevederilor privind păstrarea în patrimoniu a acestora

Organele de inspecție fiscale au recalculat impozitul pe profit aferent mijloacelor fixe întrucât societatea nu a respectat prevederile legale cu privire la obligativitatea păstrării în patrimoniu a acestor mijloace fixe cel puțin pe o perioadă egală cu jumătate din durata normală de funcționare, rezultând impozit pe profit de plată în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.19² alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au emis și Dispoziția de masuri nr. .X./11.02.2015 prin care se dispune societății măsura de constituire a rezervelor analitic distinct, la nivelul profitului pentru care societatea a beneficiat de scutire de impozit pe profit.

2.10. Recalcularea amortizării nedeductibile aferente utilajelor ce au beneficiat de facilitatea scutirii profitului reinvestit

În urma inspecției fiscale s-a constatat că suma pentru care s-a aplicat facilitatea scutirii impozitului reinvestit este la nivelul investițiilor, astfel că valoarea fiscală a activelor ce au făcut obiectul facilității este egală cu zero. Faptul că societatea a calculat eronat cheltuielile cu amortizarea nedeductibilă fiscală aferente utilajelor ce au beneficiat de scutire, stabilind cheltuielile nedeductibile prin raportarea la impozit (.X. lei / 8 ani durată funcționare) și nu la valoarea mijlocului fix (valoare utilaje ce au beneficiat de scutire/ durată funcționare).

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea amortizării nedeductibile fiscale aferente mijloacelor fixe ce au beneficiat de facilitatea scutirii profitului reinvestit, stabilind amortizarea nedeductibilă în suma de .X. lei față de amortizarea nedeductibilă stabilită de societate în suma de .X. lei, rezultând o diferență de amortizare nedeductibilă în suma totală de .X. lei, iar impozitul pe profit aferent amortizării nedeductibile este în suma de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit în suma de .X. lei, s-au calculat accesoriile în suma totală de .X. lei, după cum urmează:

- .X. lei dobânzi în baza prevederilor art. 119, alin(1), art.120, alin.(1), alin. (7) și art.122¹ din OG nr.92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare;
- .X. lei penalitate 15% și 0,02% în baza prevederilor art.120¹, alin.(1) și art.120¹, alin.(2), lit. c) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit și impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei întrucât nu au fost respectate prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1, alin.4 lit.b, lit.f și lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.13 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru impozitul pe profit în suma de .X. lei, s-au calculat accesoriile în suma totală de .X. lei, după cum urmează:

- .X. lei dobânzi în baza prevederilor art. 119, alin(1), art.120, alin.(1), alin. (7) și art.122¹ din OG nr.92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare;

- .X. lei penalitate 15% și 0,02% în baza prevederilor art.120¹, alin.(1) și art.120¹, alin.(2), lit. c) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată contestată, în suma de .X. lei, s-au constatat următoarele:

- organele de inspecție fiscală au stabilit în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că pentru facturile emise de SC .X. SRL societatea nu are drept de deducere întrucât reprezintă transport CFR care nu privește activitatea SC .X. SRL și nu s-au prezentat documente pentru justificarea utilizării serviciului în folosul operațiunilor taxabile ale acestei societăți;

- în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit TVA fără drept de deducere în sumă de .X. lei pentru facturi emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice utilizarea serviciilor/bunurilor în folosul operațiunilor taxabile.

Pentru diferența suplimentară reprezentând TVA de plată în sumă de .X. lei, s-au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei (anexa nr. 53) după cum urmează:

- .X. lei - dobânzi în baza prevederilor art. 119, alin(1), art.120, alin.(1) și alin.(7) precum și art.122¹ din OG nr.92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare.

- .X. lei - penalitate 0,02% în baza prevederilor art.120¹, alin.(1) și art.120¹, alin.(2) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit și obligații suplimentare în sumă de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată fără drept de deducere;

- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată fără drept de deducere, stabilite în baza prevederilor art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și art. 155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7), art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

- .X. lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajați;

- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajați;

- .X. lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajați, conform prevederilor art.257 alin.(1) si alin. (2) lit.a) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății,
- .X. lei - impozit pe dividende;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende, în baza prevederilor art.36, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,
- .X. lei - impozit pe venituri din activitati agricole;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole, conform prevederilor art.71 lit.d) si art. 74 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare inspecției fiscale s-a emis și Decizia de nemodificarea bazei de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015 conform art.109 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Dispoziția nr..X./11.02.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin care s-a dispus măsura de constituire a rezervelor la nivelul profitului pentru care societatea a beneficiat de scutire de impozit pe profit în anul 2010 în sumă de .X. lei, respectiv evidențierea în analitice distincte a rezervelor în funcție de natura acestora pentru a fi analizate ulterior și a se aplica tratamentul fiscal corect al acestora la momentul utilizării respectiv în cazul reducerii sal anulării rezervelor sal la data dizolvării societății.

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

PROCEDURA

În ceea ce privește afirmația contestatarii potrivit căreia „lipsa motivării actului administrativ conduce la lipsirea sa de transparență în actul de judecată (...)”, se reține că societatea precizează prin contestație că „Această lacună se face prezentă în toate situațiile analizate din cadrul raportului de inspecție fiscală, ANAF înțelegând în mod direct să invoce doar prevederi legale, pe care își susține punctul de vedere, fie să nu le invoce deloc, eliminând orice fel de justificare adusă de TCE, fie ea temeinică sau nu.”

În conformitate cu prevederile OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se vor consemna în mod obligatoriu, conform Anexei nr. 2 din CAP. 3, următoarele:

“- elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;

- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;

- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;

- modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligațiilor fiscale accesorii la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite de inspecția fiscală;

- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei impozabile și efectuarea de propuneri pentru sancționare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul.”

De asemenea, conform prevederilor art.7 alin.1, 2 și 3, art.10 alin.2, art.106 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că organele de inspecție fiscală trebuie să analizeze documentele prezentate de contribuabil, dar în conformitate cu prevederile art.6 din același act normativ, se stipulează că:

„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Astfel, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că i-au fost solicitate societății note explicative conform prevederilor art.94 alin. (3) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la aceste aspect se reține, ca potrivit pct.91.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscală cu privire la art.94, notele explicative solicitate în timpul inspecției fiscale au rolul de a clarifica anumite aspecte privind situația fiscală a contribuabilului:

„91.1. Solicitarea de explicații scrise se va face în timpul inspecției fiscale, ori de câte ori acestea sunt necesare pentru clarificarea și definitivarea constatărilor privind situația fiscală a contribuabilului.”

91.3. În toate cazurile, explicațiile la întrebările puse de organele de inspecție fiscală se vor da în scris prin "nota explicativă".

Astfel, organele de soluționare rețin din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.02.2015 că au fost invocate notele explicative din timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală însușindu-și anumite răspunsuri.

De asemenea, prevederile art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevăd **“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Mai mult, potrivit art.109 din același act normativ invocat:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”, deci raportul de inspecție fiscală este documentul în baza căruia se emite actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

Față de cele prezentate se reține că argumentele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să conducă la anularea actelor administrative contestate, având în vedere prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”*.

Având în vedere cele reținute, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

FOND

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere .X. lei;
- penalitate de întârziere .X. lei,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă pentru plățile la extern efectuate în perioada 2008-2011, societății îi pot fi aplicate prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Germania, Italia, Austria, Franța și Anglia în condițiile în care societatea nu a reținut, nu a constituit și nu a virat la bugetul de stat impozit pe venitul nerezidenților în cotele prevăzute în convenții.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat ca SC .X. SRL a efectuat plăți cu titlu generic de dobânzi, către persoane juridice nerezidente, în perioada 2008-2011, având la bază contracte de leasing și contracte de credit furnizor, plățile fiind efectuate către :

- .X. din Anglia și .X. din Germania în sumă totală de .X. EURO, compusă din .X. EURO reprezentând rată de capital și .X. EURO reprezentând dobândă brută;
- .X., .X. și .X. Franța în sumă totală de .X. EURO, compusă din .X. EURO reprezentând rată de capital și .X. EURO reprezentând dobândă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu prevederile art.115 alin.(1) lit.b) și art.118 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pentru dobânzile achitate de SC .X. SRL către persoanele juridice nerezidente, în sumă de .X. lei (.X. EURO), societatea are obligația constituirii, înregistrării și plății impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.113, art.114 și art.115 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„ART. 113

Contribuabili

Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.

ART. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

ART. 115

Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

b) dobânzi de la un rezident; [...]

În speță devin incidente prevederile art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene potrivit cărora:

“(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.(...)”

La art.11 pct.2 din Decretul nr.26/1976 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și câștiguri în capital, se prevede:

“ART. 11 - Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant obținute și aparținând efectiv unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acel celălalt stat.

2. Totuși, atari dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelui stat, dar impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma brută a dobânzilor.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.11 pct.2 din Legea nr.333/2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului-anexă, se prevede că:

“ART. 11 - Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în celălalt stat.

2. Totuși, aceste dobânzi sunt, de asemenea, impozabile în statul contractant din care provin și potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a dobânzilor.”

Potrivit prevederilor art.11 pct.2 din Decretul nr.240/1974 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere, se prevede că:

“ART. 11 - Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat contractant.

2. Totuși, aceste dobânzi pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate, cu legislația acestui stat, dar dacă persoana care primește dobânzile este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma dobânzilor.

Autoritățile competente vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a prezentului paragraf.(...)”

Potrivit prevederilor art.11 pct.2 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, se prevede că:

„ART. 11 – Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în celălalt stat.

2. Totuși aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a dobânzilor.”

Potrivit prevederilor art.11 pct.2 din Decretul nr.82/1977 pentru ratificarea unor tratate internaționale, respectiv CONVENȚIEI între guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale, se prevede că:

“ART. 11 - Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat.

2. Totuși, aceste dobânzi pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acestui stat, însă, dacă persoana

care încasează dobânzile este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma dobânzilor.

Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a acestei limitări.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, nerezidenții care obțin venituri impozabile din România de natura dobânzilor au obligația de a plăti un impozit ce se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute, în conformitate cu prevederile Codului fiscal coroborate cu prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu țările ai căror rezidenți sunt.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

Conform pct.12 din HG nr.44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reglementează impunerea dobânzilor, astfel:

„Norme metodologice:

12. (1) Dispozițiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.

(2) Dispozițiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.

(3) Aplicarea alin. 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, precum și să facă dovada suportării

de către el însuși a impozitului convenit bugetului general consolidat din suma brută încasată din România.

În situația în care beneficiarul nerezident de venit primește suma brută iar plătitorul suportă el însuși impozitul convenit bugetului, firma nerezidentă iese de sub incidența prevederilor convenției iar plătitorul de venit nu poate solicita aplicarea convenției pentru impozitul plătit de el întrucât convenția de evitare a dublei impuneri se aplică nerezidenților iar nu rezidenților.

Se reține că potrivit dispozițiilor pct.12 alin.9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la art.118:

„Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit”.

Mai mult, detinerea de certificate de rezidență fiscală valide pentru perioada în care nerezidenții au obținut venituri din România nu presupune neimpozitarea veniturilor brute obținute ci posibilitatea aplicării cotelor mai favorabile din Convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele contractante, însă acest fapt este condiționat de suportarea de către nerezident a impozitului prevăzut în convenții. În caz contrar, convențiile de evitare a dublei impuneri nu pot fi aplicate.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia nu se datorează impozit pe veniturile nerezidenților conform prevederilor Directivei 2003/49/CE din 3 iunie 2003, aceasta nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât legislație europeană se referă strict la relațiile dintre societăți asociate, or TCE nu este asociată cu persoanele juridice nerezidente către care s-au efectuat plățile.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de **.X. lei**.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de **.X. lei** iar prin contestație nu se aduc critici cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în suma de **.X. lei**.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu sponsorizarea, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investită să se pronunțe dacă societatea are dreptul să deducă contravaloarea sponsorizărilor din impozitul pe profit pe anul 2008 și pe anul 2012, în condițiile în care aceste cheltuieli nu se încadrează în categoria sponsorizărilor așa cum sunt reglementate prin Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea.

În fapt, în anul 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu sponsorizarea din facturile nr..X./20.05.2008 și nr..X./05.05.2008 emise de .X. SRL și din factura nr..X./09.12.2008 emisă de .X., reprezentând deplasari turistice ale salariatilor, servicii si achizitii dulciuri.

De asemenea, în anul 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli privind donatiile in suma de .X. lei care nu respecta prevederile art.4 alin.(1) lit.a) si lit.c) din Legea nr.32/1994, republicata, cu modificările si completările ulterioare, respectiv sume virate catre partide politice.

Avand in vedere incalcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu aceste cheltuieli.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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:

*p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; **contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor***

Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, **scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;
2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale;”

Conform prevederilor art.1, art.2 și art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 1

(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

ART. 2

Este considerat sponsor orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.

ART. 4

(1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;

b) instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);

c) de asemenea, pot fi sponsorizate, în condițiile prezentei legi, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit. a);

d) orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit.a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.[...]

La pct.1 alin.2 din OMF nr.994/1994 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu privire la beneficiarii sponsorizării, se prevede:

“2. De asemenea, poate beneficia de sponsorizare orice persoana fizică cu domiciliul în România sau care aparține spiritualității românești, care desfășoară o activitate constantă într-unul din domeniile prevăzute la art. 4 din lege, a carei activitate este recunoscută de către orice persoana juridică nonprofit, constituită legal în țara sau în străinătate, cu activitate susținută în domeniul pentru care recomandă persoana fizică beneficiară de sponsorizare.

Exemplu:

Fundația "A", persoana juridică nonprofit, cu activitate susținută în domeniul protecției și ocrotirii copiilor orfani, poate recomanda, în baza unei certificări scrise, spre a fi sponsorizată, o persoană fizică care desfășoară o activitate constantă pentru ocrotirea acestor copii.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici care efectuează sponsorizări au dreptul să scadă din impozitul pe profit aceste sume dacă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege.

Conform prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea poate fi beneficiar al sponsorizării orice persoană juridică fără scop lucrativ care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile precizate, instituțiile și autoritățile publice, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau cărți, publicații, precum și orice persoană fizică cu domiciliul în România care desfășoară activitate constantă în domeniile prevăzute la art.4 din lege și a cărei activitate este recunoscută de persoana juridică fără scop lucrativ sau de instituția publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- cheltuielile aferente facturilor nr..X./20.05.2008 și nr..X./05.05.2008 emise de .X. SRL și facturii nr..X./09.12.2008 emisă de .X. reprezintă cheltuieli efectuate de societate cu deplasari turistice efectuate de salariați, servicii și achiziții de dulciuri, pentru care societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli de sponsorizare în suma de .X. lei;

- în data de 25.05.2012 s-a efectuat plata prin virament a sumei de .X. lei către U.N.P.R. .X., cheltuiala fiind înregistrată în data de 31.07.2012 în baza Actului de donatie nr..X./25.05.2012 având ca scop *"...pentru a fi folosită în conformitate cu scopul si obiectivele politice ale donatarului"*;
- în data de 16.11.2012 s-a înregistrat cheltuiala în sumă de .X. lei în baza actului de donatie nr..X./16.11.2012 beneficiar fiind Organizatia Partidului Popular (.X.) având ca scop *"(...) pentru a fi folosită în conformitate cu scopul si obiectivele politice ale donatarului"*;
- în data de 20.11.2012 s-a înregistrat cheltuiala în sumă de .X. lei pentru care s-a prezentat actul de donatie nr..X./20.11.2012 beneficiar USL .X. având ca scop *"(...) pentru a fi folosită în conformitate cu scopul si obiectivele politice ale donatarului"*.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că aceste cheltuieli nu respectă prevederile legale invocate pentru a fi scăzute din impozitul pe profit datorat, respectiv:

În ceea ce privește cheltuielile aferente facturilor nr..X./20.05.2008 și nr..X./05.05.2008 emise de .X. SRL și facturii nr..X./09.12.2008 emisă de .X., se reține că acestea reprezintă cheltuieli suportate de societate cu deplasari turistice ale salariatilor, cu servicii si achizitii de dulciuri, nefiind îndeplinite elementele unor cheltuieli de sponsorizare așa cum este aceasta definită la art.1 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare *"Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării."*

În ceea ce privește suma de .X. lei virată către U.N.P.R. .X. având ca scop *"...pentru a fi folosită în conformitate cu scopul si obiectivele politice ale donatarului"*, suma de .X. lei donată Organizației Partidului Popular (.X.) având ca scop *"(...) pentru a fi folosită în conformitate cu scopul si obiectivele politice ale donatarului"* și suma de .X. lei donată USL .X. având ca scop *"(...) pentru a fi folosită în conformitate cu scopul si obiectivele politice ale donatarului"*, se reține că Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, prevede expres la art.4 alin.1 lit.a-d care sunt beneficiarii sponsorizării, iar potrivit art.4 din legea sus menționată, partidele politice nu fac parte din categoria persoanelor care pot beneficia de sponsorizare.

Se reține și faptul că societatea comerciala poate face donatii catre un partid politic pentru finantarea campaniei electorale însă, conform legii fiscale acestea nu sunt deductibile/scazute din impozitul datorat.

În concluzie, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu pot reprezenta sponsorizări și nu se scad din impozitul pe profit datorat.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu sponsorizările în sumă de **.X. lei**.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se aduc critici cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei (.X.+X.+X.+X.+X.) aferent cheltuielilor cu serviciile, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să infirme constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./11.02.2015.

În fapt, urmare inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de **.X. lei**, întrucât:

- în anul 2008 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de **.X. lei**, reprezentând taxe auto refacturate de .X., asigurări răspundere civilă, polite asigurari și sume dintr-o factură ce are beneficiar SC .X. SRL și
- în anul 2013 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de **.X. lei** în baza a două facturi emise de SC .X. SRL, reprezentând refacturare transport CFR iar transportul s-a efectuat pentru SC .X. SRL, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- în anul 2008 au fost înregistrate cheltuieli deductibile cu prestari servicii în sumă de **.X. lei**, în baza a cinci facturi emise SC .X. SRL pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor si beneficiarii acestora prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune, după caz, justificarea necesității prestării serviciilor în scopul activității desfășurate, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar este de **.X. lei** conform art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

- cheltuielile în sumă de **.X. lei** au fost stabilite ca fiind nedeductibile fiscal urmare a verificărilor efectuate cu ocazia inspecțiilor fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare,
- suma de **.X. lei** reprezentând servicii înregistrate în baza facturii .X./2.09.2013 – furnizor SC .X. SRL pentru care nu s-au prezentat documente pentru justificarea prestării lor în scopul desfășurării activității societății, pentru care impozitul pe profit stabilit suplimentar este de .X. lei în baza prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) și lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la scadență a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120¹ alin.(1) și alin.2) lit.c), respectiv art.120¹ alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

Art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(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.”, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„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.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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, iar 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.

Art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(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.”

Față de prevederile legale sus menționate, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se incadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“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.”

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

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

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(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.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(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;”

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“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.[...].”

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii in vederea realizarii de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai in conditiile in care serviciile achizitionate sunt de certa necesitate contribuabilului in vederea desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

Art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

De asemenea, art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 – (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. (...)”

Față de cele de mai sus, se reține că organul fiscal, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de **.X. lei**, reprezentând :

- refacturări efectuate de .X. reprezentând taxe auto;
- asigurări răspundere civilă pentru polițele de asigurare în care se menționează că proprietarul asigurat este .X.;
- suma de .X. lei dintr-o factură ce are înscris la rubrica beneficiar SC .X. SRL ;

- contravaloare polite asigurari, încheiate cu Unita, ce au înscris asiguratul SC .X. SRL pentru care societatea a prezentat în justificare Contractului de închiriere nr..X./02.2004 în care SC .X. SRL are calitatea de locator și SC .X. SRL are calitatea de locatar, unde se precizează că:

“Art.12. - ... Locatorul își asumă responsabilitatea deplină a plății sarcinilor fiscale și a celor financiare, care sunt percepute pentru spațiile închiriate

....

Art.18. – Pe toată durata închirierii locatarul va suporta toate cheltuielile referitoare la utilitățile consumate pentru folosința bunului închiriat, respectiv: apă, energie electrică, telefon.”

Din cele prezentate mai sus, rezultă că prin contractul de închiriere este prevăzut expres că pe toată durata închirierii locatarul – în speță SC .X. SRL «*va suporta toate cheltuielile referitoare la utilitățile consumate pentru folosința bunului închiriat, respective : apă, energie electrică, telefon.*», respectiv utilitățile consumate de natura energiei electrice, apă și telefon, fără să fie stipulate prevederi referitoare la suportarea de către locatar a cheltuielilor cu polițele de asigurare și taxele auto ale SC .X. SRL.

În ceea ce privește suma de .X. lei înregistrată pe cheltuieli deductibile din constatări reiese că aceasta este înscrisă într-o factură ce are ca beneficiar SC .X. SRL și nu SC .X. SRL. Mai mult, societatea prin nota explicativă precizează «*Suma de .X. lei din factura nr..X./21.04.2008 înregistrată în 20.05.2008 emisă pentru .X. SRL a fost înregistrată eronat pe .X. SRL.*”

În consecință SC .X. SRL în calitate de locatar nu are drept de deducere pentru aceste cheltuieli, nereprezentând cheltuieli ce cad în sarcina sa.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de **.X. lei** înregistrate în baza a două facturi emise de SC .X. SRL reprezentând refacturare transport CFR, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere întrucât din documentele justificative prezentate, privind realizarea transportului respectiv centralizatoarele întocmite de CFR și anexate la facturi, a rezultat că transportul s-a efectuat în favoarea SC .X. SRL și nu în favoarea SC .X. SRL.

Față de această constatare societatea precizează în contestație următoarele *“ANAF constată că nu s-au prezentat documente pentru justificarea efectuării cheltuielii în scopul realizării de venituri de către societate, înlăturând argumentele aduse de TCE, prin simpla susținere că “nu și le poate însuși”, precum și “La data întocmirii facturilor prezentate s-a creat o confuzie între .X. SRL și .X. SRL. Facem precizarea că factura emisă de .X. SRL a creat venit impozabil și TVA de plată iar la .X. cheltuială și TVA de rambursat, bugetul de stat nu a fost prejudiciat.”*

Organul de soluționare reține că însăși societatea recunoaște că s-a creat o confuzie între .X. SRL și .X. SRL, însă atât timp cât acesta nu prezintă documente din care să rezulte că a reglat situația creată, argumentul nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației. Mai mult, achiziția presupune înregistrarea de cheltuieli, iar livrarea presupune înregistrarea de venituri or, cele două operațiuni nu sunt confundabile, nepundu-se confunda furnizorul cu beneficiarul, respectiv cheltuiala cu venitul.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de **.X. lei înregistrate** în baza a cinci facturi emise SC .X. SRL și SC .X. SA reprezentând *“C/v prestări servicii”* și *„servicii cazare, masă ... zile”* pentru care administratorul societății precizează *“anual salariații firmei noastre beneficiază în baza contractului colectiv de muncă de stimulente care constau în deplasări externe de 10-12 zile, deplasări interne de 3-5 zile, vizite la obiective turistice, mănăstiri etc. cu suportarea cheltuielilor de transport, masă și cazare. În anul 2008 salariații firmei au făcut deplasare 10 zile în Italia cu firma .X. SRL iar suma de .X. lei reprezintă o parte din cheltuieli deoarece am beneficiat și de sponsorizări de la alte firme cu care avem colaborare”* respectiv că *“salariații firmei noastre au fost cazați la SC .X. cu ocazia turului Mănăstirilor din județul .X.”* organul de soluționare reține că pentru serviciile facturate de SC .X. SRL societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că societatea și-a asumat prin contract de muncă suportarea excursiei și că persoanele care au beneficiat de aceste avantaje dețin calitatea de salariat al societății.

Deasemenea, pentru serviciile de cazare și masă la SC .X. SA societatea nu a prezentat documente de genul: nota de plata hotel, factură, etc.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de **.X. lei**, stabilite cu ocazia inspecțiilor fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată, astfel:

Conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.03.2013:

- în luna decembrie 2009 societatea a înregistrat în baza facturii nr..X./11.12.2009 emisă de .X., servicii de consultanță în valoare totală de **.X. lei**. Pentru aceste servicii nu au fost prezentate documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor achiziționate.

- cheltuielile în sumă de **.X. lei** reprezentând servicii de publicitate pentru care nu s-au prezentat documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor,

- în luna iulie 2012 a fost înregistrată factura nr..X./18.07.2012 emisă de SC .X. SRL în valoare de **.X. lei** cu explicația "*prestări servicii conform contract .X./25.05.2011*", pentru care nu s-au prezentat documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor,

- cheltuieli în sumă de **.X. lei** aferente facturii nr..X./09.07.2012 emisă de SC .X. SRL conform contractului nr..X./25.04.2012 care ca obiect „Studiu sociologic privind imaginea companiei .X. în România, întrucât justificarea societății data în timpul controlului a fost următoarea: „...societatea a comandat un studiu de piață privind licitația de masă lemnoasă, care nu s-a mai concretizat.”

Conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./09.05.2013:

- cheltuiala în sumă de **.X. lei** din factura nr..X./19.12.2012, înregistrată în ianuarie 2013, emisă de SC .X. SRL, reprezentând servicii pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice prestarea acestora;

- cheltuiala în sumă de **.X. lei** din factura nr..X./31.01.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând „*Servicii implementare Carisma – transfer date către .X.*”, pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice natura serviciilor prestate, respectiv utilizarea în beneficiul societății .X. SRL.

- cheltuiala în sumă de **.X. lei** reprezentând servicii publicitate conform contract nr..X./09.01.2012 pentru care nu au fost prezentate documente justificative,

- cheltuiala în sumă de **.X. lei** din factura nr..X./18.02.2013 emisă de SC .X. SRL "*cu explicația prestări servicii*" pentru care nu a prezentat documente justificative privind efectuarea serviciilor,

- cheltuiala în sumă de **.X. lei** înregistrată în luna ianuarie 2013 conform facturii nr..X./06.01.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând diferență valoare – act adițional .X./21.12.2012, stabilită ca fiind nedeductibilă fiscal

Întrucât societatea a inclus în contractele încheiate clauze cu aplicabilitate retroactivă datei la care acestea au fost încheiate.

Potrivit celor de mai sus, prin cele două acte administrativ fiscale organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli cu servicii de consultanță, de publicitate, de transfer de date și cu întocmirea unui studiu sociologic pentru care nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă.

În consecință, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza deciziei de impunere contestată au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, organul de soluționare reține că în ceea ce privește cheltuielile de consultanță facturate de .X. contestatara a prezentat în susținere doar factura fără alte documente justificative cum sunt: contractul, rapoarte de lucru etc. Se reține că simpla prezentare a unei facturi nu este suficientă în justificarea prestării efective a serviciilor de consultanță având în vedere că legea fiscală prevede expres documentele care trebuie prezentate pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește cheltuielile de consultanță facturate de SC .X. SRL acestea reprezintă diferență valoare – act adițional .X./21.12.2012 la contractul de consultanță pentru afaceri și management nr.2910/16.08.2006 al cărui obiect îl constituie „...realizarea de către prestator, prin personalul său de specialitate, a următoarelor servicii: consultanță pentru afaceri și management, asistență tehnică de specialitate, introducerea de noi tehnici și tehnologii, prospectarea piețelor prin reprezentare și intermediere în tranzacțiile comerciale privind achizițiile de materii și materiale cât și livrările de produse”. Prin actul adițional menționat s-a majorat prețul prestațiilor de consultanță pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2012 în condițiile în care contractul era încheiat, respectiv prestările de servicii au fost recepționate și achitate.

Organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă și necesitatea serviciilor contractate în baza actului adițional, explicația societății conform căreia „Această majorare, în quantum de aproximativ 36% a prețului, pentru ultimul an de activitate a SC .X. în .X., are următoarea bază și prezintă acordul de voință a celor două societăți:

a) *De-a lungul întregii perioade în care s-a acordat consultanța agricolă s-a constatat că aceasta a reprezentat principalul motor al obținerii de producții record în Insula Mare a Brăilei...*

b) *Anul 2012 a fost unul excepțional...*

c) *Principiul facturării, respectiv a plății pentru consultanța primită de către SC .X. nu este un preț pe oră, lună sau săptămână, ci este prețul pe*

rezultat pe anul agricol. Chiar dacă s-au emis facturi și s-au finalizat rapoarte, efectele muncii nu au putut fi cuantificate decât după sfârșitul anului, când s-au cunoscut rezultatele finale și atunci s-a stabilit că pe lângă plata care s-a făcut pentru lunile ian-dec. să se adauge un bonus, pentru toată această perioadă, de .X. euro + TVA...” nu poate fi reținută având în vedere că nici la inspecția fiscală și nici la prezenta contestație societatea nu a prezentat documente, respectiv situații de calcul din care să rezulte că au fost prestate servicii suplimentare față de contractul inițial.

Referitor la cheltuielile de publicitate în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei facturate de SC .X. SRL, în sumă de .X. facturate de SC .X. SRL și în sumă de .X. facturate de SC .X. SRL, se reține:

- cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând servicii de publicitate – spot publicitar audio/video „*produse module Piața Centrală*” au fost înregistrate în baza contractului nr..X./09.01.2012. Pentru justificarea acestor cheltuieli s-a dat explicația „*Plata la SC .X. SRL s-a efectuat conform contractului de prestări servicii nr.3 din data de 09.01.2012. Justificarea prestațiilor de servicii publicitare se face lunar în baza proceselor verbale.*” fără a se prezenta procesele verbale despre care se face vorbire, respectiv alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii;

- cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând “*servicii de publicitate efectuate de presă, posturi de televiziune și radio*” înregistrate în baza contractului nr..X./09.01.2012 și anexele 1,2,3, care prevede :

- *pct.2 “Durata contractului „Contractul se încheie pentru o perioadă de 12 luni”*

- *pct.3.1 „Plata se va face în avans cu luarea în considerare a facturilor întocmite în acest sens”*

- *pct.3.2 „La începutul fiecărei luni părțile de comun acord vor realiza punctaje privind prestațiile reciproce efectuate în luna precedentă și constatate prin procesele-verbale de recepție a lucrărilor întocmite în mod valabil de către delegații părților”* pentru care societatea nu a prezentat procesele verbale de recepție și nici punctajele prevăzute în contract, respectiv alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii. Aceasta cu atât mai mult cu cât în contract nu se prevede valoarea prestațiilor.

- cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând prestări servicii relații publice și publicitate au fost înregistrate în baza contractului nr..X./18.02.2013 încheiat cu SC .X. SRL ce are ca obiect “*Serviciile ... constau în publicarea pe site-ul www.lumeajustiției.ro – www.luju.ro de banner publicitar, interviuri, anunțuri, articole de presă de la evenimente importante ale beneficiarului, dar nu mai mult de 6 articole lunar ...*”. Explicația societății cu privire la justificarea acestora a fost „*În baza contractului încheiat și facturii emise SC .X. SRL urmează în decurs de 6 luni să facă publicitate pe site-ul său pentru SC .X. SRL din broșura*

„Profesioniștii în Agricultură României” și alte schimburi de experiențe organizate (gen „Ziua Câmpului” ce se organizează la sfârșitul lunii mai – începutul lunii iunie 2013.” fără ca societatea să prezinte documente din care să rezulte că aceste servicii au fost prestate, respectiv listingurile capturi de pe site din care să rezulte articolele de presă, anunțurile, interviurile, precum și perioadele în care acestea au fost publicate, respectiv documente care să ateste publicarea pe site, documente care să ateste existența bannerelor publicitare.

- cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând *„...promovarea brand-urilor deținute de CLIENT prin intermediul canalelor de media pe care le deține PRESTATORUL, România Agricolă ...promovarea prin intermediul emisiunii săptămânale România Agricolă se va realiza sub forma a 3 interviuri publicitare”* înregistrate baza contractului nr..X./15.11.2012 încheiat între SC .X. SRL pentru care societatea prezintă explicația *„În baza contractului încheiat cu SC .X. SRL s-a stabilit și realizat prin 3 interviuri publicitare prezentarea la nivel național a SC .X. SRL. Formatul prezentat a avut la bază broșura „PROFESIONIȘTII ÎN AGRICULTURA ROMÂNIEI” pe care o prezentăm în anexa atât în limba română cât și în limba engleza.”* organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii, respectiv materiale de reclamă și publicitate, calendarul cu perioadele în care s-au prezentat emisiunile, etc, broșura *„PROFESIONIȘTII ÎN AGRICULTURA ROMÂNIEI”* prezentată nefiind suficientă pentru justificarea acestor cheltuieli, în condițiile cerute de legea fiscală.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând *“prestări servicii conform contract .X./25.05.2011”* societatea a formulat explicația: *„Factura fiscală nr..X./18.07.2012 emisă de SC .X. SRL a fost întocmită în baza unui contract de împrumut încheiat cu SC .X. SRL. Eronat s-a trecut în factură c/v prestări servicii”* fără însă a prezenta documente din care să rezulte fie justificarea serviciilor așa cum sunt prezentate în factură, fie documente care să justifice că s-a efectuat corecția menționată în nota explicativă.

Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei facturate de SC .X. SRL București *„conform contract nr.109/25.04.2012”* ce are ca obiect *„Studiu sociologic privind imaginea companiei .X. în România. Evaluarea percepției populației asupra pieței de profil. Studiul se va efectua prin metoda random route – face to face la domiciliul subiecților, pe un eșantion de 1.100 subiecți, multi-stratificat, probabilist, reprezentativ la nivel național, cu o eroare maximă tolerată de +/-3%.”* față de care societatea a precizat prin nota explicativa *„...societatea a comandat un studiu de piață privind licitația de masă lemnoasă, care nu s-a mai*

concretizat.” Se reține că societatea însăși recunoaște că aceste servicii nu s-au mai efectuat.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei facturate de SC .X. SRL reprezentând „*Servicii implementare Carisma – transfer date către .X.*” societatea explică faptul că acestea „*reprezintă un export de informații contabile/financiare și o relație cu banca unde se transmit mai multe rapoarte și informații lunare. Deoarece softul este unul mare pentru compania noastră, avem nevoie de suportul dezvoltatorului pentru a efectua acestei operațiuni*” fără a prezenta documente justificative, respectiv contractul, rapoarte de lucru/informative, etc, din care să rezulte natura informațiilor contabile și financiar bancare exportate prin intermediul softului și frecvența, respectiv condițiile în care se efectuează exportul informațiilor și plata acestora.

Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei facturate de SC .X. SRL în valoare de .X. lei, pentru care societatea precizează că : „*...Factura de la .X. reprezintă prestări de servicii la o locație din Grup pe care .X. urma să o achiziționeze și să amenajeze două locuințe de serviciu pentru personalul din agricultură*” pentru care societatea nu prezintă niciun fel de documente în justificarea prestării efective a acestora.

In concluzie, contestatara nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, respectiv necesitatea acestora condiții care, potrivit legii fiscale trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, legea fiscală în vigoare prevede expres prezentarea de documente respectiv, contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, acestea nefiind limitative.

În același sens sunt și prevederile din Decizia nr..X./2012, irevocabilă, emisă într-o speță similară de Înalta Curte de Casație și Justiție „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective*”.

Potrivit prevederilor art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:
„Art. 65 - *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la justificarea cu documente a argumentelor din contestație, drept pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli cu serviciile achiziționate nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În consecință, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de SC .X. SRL pentru acest capăt de cerere.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se aduc critici cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**.

4. Referitor la cheltuielile în suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii cheltuielilor de protocol înregistrate în luna ianuarie 2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă TVA aferentă depășirii cheltuielilor de protocol peste limita legală poate fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile în condițiile în care societatea avea obligația colectării TVA pentru aceste cheltuieli.

În fapt, conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.02.2015 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea

prin NC .X./31.01.2010 a înregistrat în contul 6581 „alte cheltuieli de exploatare”, cheltuieli în suma de .X. lei reprezentând TVA colectată aferentă depășirii cheltuielilor de protocol pentru anul 2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru care impozitul aferent este în suma de .X. lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil în funcție de cota de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Totodată, potrivit punctului 33 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare la data de 01.01.2010: *“ Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”*

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea prin NC nr..X./31.01.2010 a înregistrat în contul 6581 „alte cheltuieli de exploatare”, cheltuieli în suma de .X. lei reprezentând TVA colectată aferentă depășirii cheltuielilor de protocol pentru anul 2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuielile cu protocolul în limita de 2% aplicabilă asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielilor înregistrate de societate la care a efectuat ajustările fiscale.

Mai mult, prin răspunsul dat cu adresa nr.1578/28.10.2014, anexa nr.7 la RIF, societatea precizează că *”suma de .X. lei reprezentând TVA*

colectată aferentă depășirii cheltuielilor de protocol an 2009 a fost contabilizată corect dar eronat nu a fost inclusă în cheltuieli nedeductibile.”

Așadar, argumentul societății contestatoare conform căruia *”ANAF nu a avut în vedere că societatea avea drept de deducere pe acest capitol în sumă de .X. lei, astfel încât deși s-au făcut înregistrări eronate, nu a fost afectat calculul impozitului pe 2008”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit legislației în materia TVA, respectiv art.128 alin.8 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”, coroborat cu pct. 6.14 lit.a din pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia:

“(14) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor;”, de unde rezultă că pentru cheltuielile de protocol care depășesc limita legală, operațiunea este asimilată livrării și TVA se colectează, neputând reprezenta cheltuielă deductibilă.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. TCE 3 BRAZI S.R.L. împotriva Decizia de impunere privind obligațiile nr. F-MC.X./11.02.2015 pentru suma de suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii cheltuielilor de protocol pentru care s-a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de **.X. lei.**

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se aduc critici cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X.lei.**

5. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al societatii contestatoare cu suma de .X. lei reprezentand veniturile din subventii în agricultură.

În fapt, pentru anul 2008 organele de inspecție fiscală au verificat declarațiile întocmite de societate privind impozitul pe profit și calculul anual al acestuia conform registrului privind calculul impozitului pe profit pentru perioada verificata și a constatat că societatea a declarat venituri neimpozabile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei *“conform art.42 din Codul Fiscal aflat in vigoare in anul 2008 și a Normelor metodologice (...)”*.

Astfel, în baza prevederilor art.19 si art.20 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei, respectiv impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, se precizează:

“(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 pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

In conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus, 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.

Din documentele aflate la dosraul cauzei, se reține că SC .X. SRL în anul 2008 a înregistrat venituri neimpozabile respectiv *“sprijin acordat din bugetul de stat și din fonduri externe nerambursabile (...)”* având în vedere *“art.42 din Codul fiscal aflat în vigoare în anul 2008 și a Normelor metodologice”*.

Or, art.42 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în anul 2008 nu reglementează natura veniturilor neimpozabile la calculul impozitului pe profit datorat de persoanele juridice constituite în baza Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale ci reglementează veniturile neimpozabile în înțelesul impozitului pe venit datorat de persoane fizice.

Mai mult, prin contestație se invocă prevederile pct.4¹ din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.42 din Codul fiscal, prevederi în vigoare începând cu data de 13.07.2012, deci care nu sunt aplicabile perioadei 01.01.2008-31.12.2008.

De asemenea, în cauză sunt aplicabile prevederile OMFP nr.1752/2005, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv:

“167. - Subvențiile primite sau de primit de către entitate se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct.

196. - Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze,”

iar subvențiile pentru agricultură sunt venituri din exploatare și se înregistrează în contul 741 *“Venituri din subvenții de exploatare”* unde se înregistrează și *“se ține evidența subvențiilor cuvenite entității în schimbul respectării anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acesteia.”* și se iau în calculul impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că subvențiile pentru agricultură nu se regăsesc cuprinse în categoria de venituri neimpozabile reglementate de art.20 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care la data de 15.12.2008 prezintă următoarea formă:

“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

- a) dividendele primite de la o persoană juridică română;*
- b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și*

diferențele de valoare a investițiilor financiare pe termen lung, reprezentând acțiuni deținute la societăți afiliate, titluri de participare și investiții deținute ca imobilizări, înregistrate astfel potrivit reglementărilor contabile. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, lichidării investițiilor financiare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative.”

În ceea ce privește argumentul contestatarii respectiv “*având în vedere că veniturile din subvenții proveneau din sprijine acordate potrivit unui program în cadrul căruia aceste sume de bani sunt considerate venituri neimpozabile (...)*”, organul de soluționare reține că nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile HG nr.50/2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, invocate de societate sunt aplicabile din data de 27.02.2012.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OMFP nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, mai sus invocat, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit in suma de **.X. lei** aferent diferentei de venituri in suma de **.X. lei** cu care s-a majorat pe perioada verificata, profitul impozabil al SC **.X. SRL**.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se aduc critici cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**.

6. În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita

sa se pronunte daca societatea beneficiază de facilitatea reprezentând scutirea de impozit a profitului reinvestit cu suma de .X. lei, în condițiile în care contestatara nu a respectat prevederile legale privind pastrarea în patrimoniu a echipamentelor tehnologice achiziționate cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare stabilită prin HG nr.2139/2004 modificat și actualizat prin HG nr.1496/2008 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

În fapt, în anul 2010 societatea a calculat scutire de impozit pe profit, conform prevederilor art.19² alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aferent investițiilor realizate în achiziția de echipamente tehnologice, pentru care a prezentat *Situatia masinilor, utilajelor și instalațiilor pentru agricultura în perioada 01.01.2010-31.12.2010*, din care rezulta achiziția de utilaje în suma totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor legale cu privire la obligativitatea păstrării în patrimoniu a acestor mijloace fixe cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata normală de funcționare stabilită de societate și au identificat utilaje în sumă totală de .X. lei ce nu respectă condiția menținerii în patrimoniu, fapt pentru care s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit, rezultând impozit pe profit de plata în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.19² alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19² alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010, se precizează:

“ART. 19²-**Scutirea de impozit a profitului reinvestit**

1) *Profitul investit în producția și/sau achiziția de echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), astfel cum sunt prevăzute în subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, folosite în scopul obținerii de venituri impozabile, este scutit de impozit.*

9) *Contribuabilii care beneficiază de prevederile alin. (1) au obligația de a păstra în patrimoniu activele respective cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de funcționare, stabilită potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se stabilesc majorări de întârziere, de la data aplicării facilității, potrivit legii. Nu intră sub incidența acestor prevederi activele transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare în cazul în care societatea beneficiară preia rezerva aferentă profitului scutit,*

asumându-și astfel drepturile și obligațiile societății cedente, precum și activele înstrăinate în cadrul procedurii de lichidare/faliment, potrivit legii.”

Astfel, conform prevederilor sus citate rezultă faptul că acei contribuabili care beneficiază de scutirea de impozit a profitului reinvestit au obligația să păstreze în patrimoniul societății echipamente tehnologice achiziționate pentru cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare stabilită prin HG nr.2139/2004 modificat și actualizat prin HG nr.1496/2008 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că în anul 2010 societatea a achiziționat utilaje în suma totală de .X. lei pentru care a fost calculată scutirea de impozit, iar din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală, prezentată în Anexa nr.21 la raportul de inspecție fiscală, s-a constatat încălcarea prevederilor legale cu privire la obligativitatea păstrării în patrimoniu a acestor mijloace fixe cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata normală de funcționare stabilită de societate.

Din analiza Anexei nr.21 la raportul de inspecție fiscală, rezultă că toate echipamentele tehnologice prezentate în aceasta au ieșit din patrimoniu, respectiv au fost înstrăinate înainte de perioada prevăzută de lege pentru acordarea facilității, respectiv cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare stabilită prin HG nr.2139/2004 modificat și actualizat prin HG nr.1496/2008 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe

Referitor la susținerea societății potrivit căreia *“admite înstrăinarea echipamentelor achiziționate și pentru care nu a avut în vedere scutirea de impozit, însă acestea au fost înstrăinate doar după o perioadă egală cu jumătate din durata normală de funcționare a acestora, stabilită potrivit reglementărilor contabile aplicabile, astfel mai mult de 5 ani.”* aceasta nu poate fi reținută întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte care sunt echipamentele tehnologice care respectă perioada de menținere în patrimoniu societății (din cele enumerate de organele de inspecție fiscală în Anexa 21) și pentru care în consecință ar beneficia de facilitatea prevăzută de lege.

Or, doar precizarea generică că aceste echipamente au fost păstrate în patrimoniul societății pentru perioada legală, nu poate fi reținută fără justificarea cu documente legale.

Mai mult, se reține că argumentul contestatarii referitor la *“mai mult de 5 ani”* se referă la prevederile art. 19⁴ din OUG nr.19/2014 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care în cazul de față, nu sunt incidente întrucât perioada analizată a fost 01.01.2010-31.12.2010.

Față de susținerea contestatarei potrivit căreia “*aceste echipamente ajunseseră într-un stadiu de degradare, astfel încât nu mai puteau fi folosite pentru destinația pentru care au fost achiziționate (...)*”, organul de soluționare reține că aceste argumente nu pot fi reținute întrucât textul de lege prin care se acordă facilitatea, nu prevede o astfel de situație.

Referitor la solicitarea societății de recalculare a amortizării nedeductibile aferentă utilajelor ce au beneficiat de facilitatea scutirii profitului reinvestit, în situația în care “*veți aprecia cele expuse admisibile, vă rugăm să aveți în vedere și împrejurarea că nu se impunea nici recalcularea amortizării nedeductibile aferentă utilajelor ce au beneficiat de facilitatea scutirii profitului reinvestit, astfel cum se reține în mod eronat la pag.27-28/53 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.02.2015*”, aceasta nu se justifică având în vedere că a fost respins capătul de cerere privind impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a anulării facilității fiscale prevăzută de art.19² alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SRL deși contestă stabilirea impozitului pe profit aferent facilitatii reprezentând scutirea de impozit a profitului reinvestit, întrucât nu s-au respectat prevederile privind pastrarea în patrimoniu a utilajelor achiziționate, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015 în ceea ce privește impozitul pe profit în suma de **.X. lei și** în sumă de **.X. lei**.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei și** în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se aduc critici cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, respectiv în sumă de **.X. lei**.

7. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X.

lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost prestate și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus:

- TVA în sumă de .X. lei în baza a 2 facturi emise SC .X. SRL, reprezentând refacturare transport CFR,

- TVA în sumă de .X. lei din factura nr..X./17.06.2014 emisă de SC .X. SRL reprezentând *"prestări servicii conform contract"*,

- TVA de .X. lei din factura nr..X./02.09.2013 cu explicația *"prestări servicii conform contractului nr..X./13.06.2013 si act aditional nr..X./26.08.2013"* – furnizor SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la prestarea efectivă a serviciilor în scopul realizării de operațiuni taxabile nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată stabilind suplimentar TVA în sumă de .X. lei și au calculat accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

"(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;"

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede până la data de 17.12.2003, următoarele: *"a) pentru taxa datorată*

sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

Începând cu data de 18.12.2013, prevederile actului normativ sus menționat, precizează: a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Din documentele aflate la dosarul cauzei și analizate de organul de

soluționare a contestației a rezultat:

Societatea a dedus TVA aferentă cheltuielilor facturate de SC .X. SRL pentru care societatea precizează că: „...*Factura de la .X. reprezintă prestări de servicii la o locație din Grup pe care .X. urma să o achiziționeze și să amenajeze două locuințe de serviciu pentru personalul din agricultură*” pentru care nu s-au prezentat documente în justificarea prestării efective a acestora, așa cum s-a analizat la Cap.III pct.3 din prezenta decizie.

Deasemenea, societatea a dedus TVA aferentă cheltuielilor facturate de SC .X. SRL reprezentând refacturare transport CFR, pentru care au fost prezentate centralizatoarele întocmite de CFR și anexate la facturi, privind realizarea transportului din care a rezultat că transportul s-a efectuat în favoarea SC .X. SRL și nu în favoarea SC .X. SRL.

Față de această constatare societatea precizează în contestație *”La data întocmirii facturilor prezentate s-a creat o confuzie între .X. SRL și .X. SRL. Facem precizarea că factura emisă de .X. SRL a creat venit impozabil și TVA de plată iar la .X. cheltuială și TVA de rambursat, bugetul de stat nu a fost prejudiciat.”*, însă așa cum s-a analizat la Cap.III pct.3 din prezenta decizie argumentul nu poate fi reținut nepundu-se confunda furnizorul cu beneficiarul, respectiv cheltuiala cu venitul.

Totodată societatea a dedus TVA de .X. lei reprezentând *”prestări servicii conform contract”*, în baza unei facturi emisă de SC .X. SRL, pentru care s-a prezentat Contractul charter având ca obiect transportul în data de 04.06.2014 cu aeronava .X., număr de înmatriculare .X., cu 6 locuri, pe ruta Adjud – .X. – Piatra Neamt. În justificare societatea precizează, prin notă explicativă următoarele: *”Factura de la .X. reprezintă transportul directorului executiv al .X. SRL cu membri ai ambasadei Chinei în vizita efectuată la terenurile agricole arendate de TCE în județul .X. după care s-au deplasat și la .X.”*

Justificările prezentate de societate nu au fost luate în considerare de organul de inspecție fiscală deoarece în evidența contabilă nu au fost înregistrate tranzacții comerciale cu nicio firmă din China, și nu s-au înregistrat operațiuni taxabile aferente acestui transport aerian.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Or, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr..X./2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

În același sens este și Decizia civilă nr..X./2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr..X./2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate”.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în perioada verificată, rezultă că S.C. .X. SRL nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.02.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

8. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentand:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata fara drept de deducere;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata fara drept de deducere;
- .X. lei - contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - impozit pe dividende;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- .X. lei - impozit pe venituri din activitati agricole;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole, precum și cu privire la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile

În care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar obligații fiscale la SC .X. SRL prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015 în sumă de **.X. lei** reprezentand:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente ;
- .X.lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente ;
- .X. lei - taxa pe valoarea adaugata;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- .X. lei - contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - impozit pe veniturile din dividende persoane fizice;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice;
- .X. lei - impozit pe venituri din activitati agricole;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole.

Desi prin contestatie SC .X. SRL solicita anularea integrală a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015 si a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.02.2015, societatea nu prezinta documente si argumente in susținerea contestatiei pentru suma de .X. lei, reprezentand:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata fara drept de deducere;

- .X. lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata fara drept de deducere;
- .X. lei - contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - impozit pe dividende;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- .X. lei - impozit pe venituri din activitati agricole;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole,
- .X. lei - penalitati de intaziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole.

Deasemena, organele de inspectie fiscala au emis in baza art.109. alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, **Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015** pentru:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată pentru persoanele care se află în concediu medical, conform Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare și alte deduceri conform legislației specifice privind contribuțiile sociale,
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator pentru persoanele care se află în concediu medical pentru incapacitate de muncă, urmare unui accident de muncă sau boală profesională suportată din FAAMPB, conform Legii nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare,
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- impozit pe veniturile din alte surse,

- vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate pentru perioada 01.01.2008-31.05.2014,
- impozit pe veniturile din arendarea bunurilor agricole pentru perioada 01.01.2012-31.08.2014,
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole, în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit în perioada 01.01.2014-31.08.2014.

În drept, 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.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 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. 2.5 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 ”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr .X./18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Pe cale de consecință, cu privire la suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata fara drept de deducere;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata fara drept de deducere;
- .X. lei - contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - impozit pe dividende;

- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- .X. lei - impozit pe venituri din activitati agricole;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole,
- .X. lei - penalitati de intaziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole precum și cu privire la **Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-MC .X./11.02.2015** și având în vedere faptul că SC .X. SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art.216 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

9. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.02.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus măsura de constituire a rezervelor de către SC .X. SRL și nu măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția nr..X./11.02.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus măsura de constituire a rezervelor la nivelul profitului pentru care societatea a beneficiat de scutire de impozit pe profit în anul 2010 în sumă de .X. lei, respectiv evidențierea în analitice distincte a rezervelor în funcție de natura acestora pentru a fi analizate ulterior și a se aplica tratamentul fiscal corect al acestora la momentul utilizării respectiv în cazul reducerii sal anulării rezervelor sal la data dizolvării societății.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care 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.[...]

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(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, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.a) și c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriiile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de quantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în

conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina SC .X. SRL prin Dispoziția nr..X./11.02.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, nu se referă la stabilirea măsurii de diminuarea pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din anexa nr.(2) la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.1 și pct.5.3 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.[...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.209 alin.(2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina SC .X. SRL prin Dispoziția nr..X./11.02.2015

privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează stabilirea de obligații fiscale, ci măsura de constituire a rezervelor la nivelul profitului pentru care societatea a beneficiat de scutire de impozit pe profit în anul 2010 în sumă de .X. lei, respectiv evidențierea în analitice distincte a rezervelor în funcție de natura acestora pentru a fi analizate ulterior și a se aplica tratamentul fiscal corect al acestora la momentul utilizării respectiv în cazul reducerii sau anulării rezervelor sau la data dizolvării societății, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere dosarul va fi înaintat organului fiscal emitent al actului atacat.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul a art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a și lit.b din O.P.A.N.A.F nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

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.F-MC .X./11.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentand:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente ;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente ;
- .X. lei - taxa pe valoarea adaugata;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./11.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentand:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalitati aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata fara drept de deducere;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata fara drept de deducere;
- .X. lei - contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajati;
- .X. lei - impozit pe dividende;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- .X. lei - impozit pe venituri din activitati agricole;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole,
- .X. lei - penalitati de intaziere aferente impozitului pe venituri din activitati agricole precum și împotriva Deciziei nr.F-MC .X./11.02.2015 privind nemodificarea bazei de impunere.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Dispoziției nr..X./11.02.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și transmiterea acesteia spre competentă soluționare Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

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

DIRECTOR GENERAL,
.X.