

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDEȚULUI SUCEAVA**

**DECIZIA NR. 65**

din 05.04.2006

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. ....** din localitatea Suceava,  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Suceava sub nr. .... din 14.02.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. .... din 13.02.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .... din 14.02.2006, cu privire la contestația formulată de **S.C. ....** din localitatea Suceava, ....., județul Suceava.

**S.C. ....** contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. .... din 10.01.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din 10.01.2006, privind **suma de .... lei**, reprezentând:

- ..... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ..... lei dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugate;
- ..... lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugate;
- ..... lei impozit pe profit;
- ..... lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ..... lei penalități aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. .... prin contestația formulată precizează că** organul de control a considerat că serviciile facturate de S.C. .... S.R.L. cu factura seria SV ....., nu a fost efectiv prestate, fără însă să țină cont că societatea a obținut certificate de absolvire a cursurilor, eliberate de ....., pentru care nu este înregistrată nici o altă factură.

S.C. .... consideră că nu datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei și impozitul pe profit în sumă de ..... lei, precum și accesoriile aferente, precizând că potrivit Ordinului nr. 54/19.02.2004 pentru aprobarea

procedurii de implementare a programului național multianual pe perioada 2002 – 2005, de sprijinire a întreprinderilor mici și mijlocii în dezvoltarea exportului, s-a depus cererea de finanțare, conform principiului „primul venit, primul servit” și că, în vederea depunerii cererii de finanțare, au fost încheiate contracte de prestări servicii cu mai mulți furnizori.

Petenta precizează că ulterior, pentru a asigura o mai bună perfecționare a personalului, s-a apelat la serviciile societății ..... S.A., firmă cunoscută pe plan național ca furnizor de servicii de formare profesională.

Contestatoarea menționează că lucrarea a fost subcontractată de S.C. .... S.R.L., iar în actul adițional nr. 1, încheiat între cei trei furnizori de servicii, sunt prevăzute firmele pentru care sunt contractate servicii de către S.C. .... S.R.L..

Prin contestația formulată, societatea precizează că S.C. .... are o singură plată către S.C. .... S.R.L., iar dovada efectuării cursurilor sunt certificatele de absolvire.

Societatea consideră că în speță sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 și a H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, art. 21, pct. h, unde se precizează că „La determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile [...] cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat”.

De asemenea, precizează că a depus întreaga documentație la ..... București și a fost considerată ca fiind cheltuielă eligibilă, societatea fiind finanțată cu suma de ..... lei, suma maximă admisă.

Contestatoarea susține că, în ceea ce privește așa-zisele avansuri încasate de S.C. .... S.R.L. Suceava, în sumă de ..... lei, pentru care organele de control au considerat că societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, nu s-a avut în vedere că aceste sume reprezintă ajutor financiar restituit integral în luna august 2004.

Petenta precizează că, chiar dacă contabilizarea s-a făcut în contul 411 „Clienți”, din documentele existente se poate constata că S.C. .... S.R.L. nu are relații contractuale ca și client al societății .....

Societatea invocă în susținerea cauzei prevederile H.G. nr. 44/2004, pct. 39 alin. 1), unde se precizează că: „Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 141 alin. (2), lit. C, pct. 1 din Codul fiscal includ și împrumuturile acordate de asociați-acționari societăților comerciale în vederea asigurării resurselor financiare a societății, orice alte împrumuturi bănești acordate de persoane fizice sau juridice”.

**II. Prin Decizia nr. .... din 10.01.2006 și Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 10.01.2006, ce a stat la baza emiterii deciziei, organele fiscale din cadrul Activității de control fiscal Suceava au stabilit că în luna iunie 2004 S.C. .... a înregistrat în evidența contabilă prestări de servicii conform facturii SV ....., în sumă totală de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei,**

emisă de S.C. .... S.R.L. Suceava, reprezentând efectuarea de cursuri de management pentru un număr de 5 salariați, serviciu care nu a fost efectiv prestat.

În urma celor constatate, organele de control nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, pe motiv că serviciile nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de control consideră că în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin. 3 pct. a din Legea nr. 571/2003, unde se precizează că „dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă [...]”

De asemenea, organele de control au constatat că în luna iulie 2004 S.C. ...., cu ordinul de plată nr. ..../23.07.2004, a încasat prin cont bancar avansuri de la S.C. .... S.R.L. Suceava în sumă de ..... lei, sume ce au fost înregistrate în contul „Clienți”.

Petru avansurile încasate organele de control au considerat că societatea verificată datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, din momentul încasării avansurilor respective, așa cum se prevede la art. 134 alin 5 lit. b) din Legea nr. 571/2003, unde se stipulează că „Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine [...] b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii [...]”.

În urma celor constatate, organele de control au stabilit că societatea datorează o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, precum și dobânzi de întârziere de ..... lei și penalități de ..... lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de control au constatat că în luna iunie 2004 societatea a înregistrat în contabilitate prestări de servicii în sumă de ..... lei, fără TVA, conform facturii ....., emisă de S.C. .... S.R.L. Suceava, reprezentând efectuarea de cursuri de management pentru un număr de 5 salariați, inclusiv suportul de curs.

Prin actul atacat se precizează că prin adresa nr. ....24.11.2005, organele de inspecție fiscală au solicitat societății documente suplimentare, din care să rezulte că activitatea respectivă a fost efectiv desfășurată.

În urma verificării s-a constatat că certificatele de absolvire a cursurilor de management au fost eliberate de firma ..... în colaborare cu S.C. .... S.R.L. Suceava.

Organele de control menționează că din contractul încheiat între S.C. .... și S.C. .... S.R.L. Suceava rezultă că, în ceea ce privește efectuarea instruirii pe probleme de management, nu se dă dreptul societății ..... S.R.L. să susțină și să factureze prestarea de servicii, ca urmare nu poate fi justificată înregistrarea acestor servicii pe cheltuieli deductibile.

Prin decizia de impunere contestată se precizează că au fost încălcate prevederile art. 21 alin, 4) lit. m, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 de aprobare a

normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care stipulează că pentru a deduce cheltuielile de prestări servicii acestea „trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, iar prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin situații de lucrări, rapoarte de lucru...”

În urma celor constatate organele de control au determinat la data de 31.12.2004 un profit impozabil suplimentar în sumă de ..... lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit de ..... lei.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit în sumă de ..... lei, organele de control au calculat dobânzi de întârziere de ..... lei și penalități de ..... lei.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă cheltuielile în sumă de ..... lei, reprezentând contravaloare cursuri de management, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, s-a constatat că în luna iunie 2004 societatea ..... a înregistrat pe cheltuieli deductibile la stabilirea profitului impozabil contravaloarea prestărilor de servicii suma de ..... lei, în baza facturii seria SV ....., emisă de S.C. .... S.R.L., reprezentând suport de curs și cursuri de management pentru cinci salariați.

Organele de control consideră că societatea verificată nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, pe motiv că nu deține documente din care să rezulte că serviciile înscrise în factura menționată au fost efectiv prestate.

**În drept**, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor pentru perfecționarea managementului sunt aplicabile prevederile **art. 21 alin (1) și (2) lit. k) din Legea nr. 571 /2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„Cheltuieli**

**(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.**

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

**k)cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate;”**

Din textele de lege mai sus citate rezultă că cheltuielile cu perfecționarea managementului sunt deductibile la stabilirea profitului impozabil numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că S.C. .... a înregistrat pe cheltuieli în luna iunie 2004 suma de ..... lei, reprezentând, potrivit facturii nr. .... din 25.06.2004 ce a stat la baza operațiunii, emisă de S.C. „.....” S.R.L. Suceava, „contravaloare cursuri managementul calității, managementul financiar, surse și metode de finanțare”.

La dosarul cauzei este anexat Actul adițional numărul 1 la contractul nr. IS ....., încheiat între S.C. .... S.A. cu sediu în București, în calitate de furnizor, și S.C. .... S.R.L. Suceava, în calitate de beneficiar, dar **care nu poartă semnătura părților**, prin care s-a convenit organizarea de către furnizor a **două programe de instruire „Managementul financiar” și „Managementul calității”**.

De asemenea, prin actul adițional se prevede că la aceste cursuri vor fi instruite și 15 persoane pentru S.C. .... S.R.L. Suceava, **dintre care 5 cursanți aparținând societății ..... Suceava**, și că S.C. .... S.R.L. va contracta și achita către S.C. .... S.R.L. valoarea cursurilor de instruire, fără să fie nominalizate persoanele ce vor participa la instruire.

La dosarul cauzei este depus în xerocopie contractul de prestări servicii nr. 38 din 05.06.2004, prin care S.C. .... S.R.L. Suceava, în calitate de furnizor, a convenit cu S.C. .... Suceava, în calitate de client, să organizeze următoarele **trei programe** de instruire: **„managementul financiar”, „managementul calității” și „surse și metode de finanțare”**. De asemenea, prin acest contract se prevede că „furnizorul se obligă să organizeze instruirea următorilor celor 15 cursanți”, fără însă să fie nominalizate persoanele ce vor participa la aceste cursuri de instruire.

Prin contractul de prestări servicii nr. 17/2004, ce se află depus în xerocopie la dosarul cauzei, încheiat la data de 10.06.2004 între S.C. .... S.R.L. Suceava, în calitate de prestator, și S.C. .... Suceava, în calitate de beneficiar, s-a convenit ca prestatorul să organizeze cursuri de formare perfecționare profesională pentru un număr de 5 persoane și **va cuprinde trei module: „managementul calității”, „managementul financiar” și „surse și metode de finanțare a investițiilor”**

Din prevederile contractuale menționate rezultă că la cursurile de instruire efectuate de S.C. .... S.A. vor participa și 5 persoane aparținând societății .....

Din analiza contractelor anexate la dosarul cauzei se reține însă că prin actul adițional încheiat între S.C. .... S.A. cu sediu în București și S.C. .... S.R.L. Suceava s-a convenit organizarea de către furnizor a **două programe de instruire, „Managementul financiar” și „Managementul calității**, în timp ce

prin contractul încheiat între S.C. .... S.R.L. și S.C. .... s-a convenit ca prestatorul să organizeze **trei module, „Managementul calității”, „Managementul financiar” și „Surse și metode de finanțare a investițiilor”**.

Din actele depuse la dosarul cauzei rezultă că prin actul adițional încheiat cu firma ..... S.A..... S.R.L. s-a prevăzut instruirea a cinci persoane din cadrul societății ..... pentru două module, în timp ce din factura nr. .... din 25.06.2004 emisă de S.C. .... S.R.L., ce a stat la baza înregistrării operațiunii, și din certificatele de atestare rezultă că instruirea s-a făcut pentru trei module.

De asemenea, la dosarul cauzei sunt anexate în xerox copie certificatele de participare numerele ....., din august 2004, prin care se atestă că din partea societății ..... au participat la cursurile de perfecționare organizate de ..... S.A. .... S.R.L. **trei persoane**, respectiv ....., **pentru trei module, „Surse și metode de finanțare”, „Managementul financiar” și „Managementul calității”**.

Prin actul atacat organele de control nu precizează însă numele cursanților care au obținut certificate de participare la instruire, astfel că nu se poate analiza dacă certificatele depuse de contestatoare fac obiectul cauzei.

Din documentele existente nu rezultă care sunt persoanele pentru care societatea a convenit prin contractele încheiate instruirea acestora, nefiind depuse la dosarul cauzei lista nominală a acestora.

De asemenea, la dosar sunt anexate doar trei certificate de atestare a participării la cursurile de instruire, în timp ce prin contracte s-a prevăzut instruirea pentru cinci persoane.

Așa după cum rezultă din referatul cu propunerile de soluționare a contestației, Actul adițional nr. 1 la contractul încheiat între firma ..... și ..... nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală, acesta fiind depus ulterior de contestatoare în susținerea cauzei.

Potrivit **art. 182 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, **devenit art. 183** prin republicarea din data de 26.09.2005, **„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

În legătură cu aplicarea acestui articol, punctul 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

**„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața**

**organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”**

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că petenta poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că, în această situație, organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Așa după cum rezultă din contractul de prestării servicii nr. 17/2004, art.3, încheiat la data de 10.06.2004 între S.C. .... S.R.L. Suceava și S.C. ...., prețul de ..... lei fără TVA se referă la „plata serviciilor de consultanță” și nu la servicii de instruire.

Din actul de control atacat se reține că organele de control au considerat că cheltuielile în sumă de ..... lei nu sunt deductibile la stabilirea profitului impozabil, pe motiv că serviciile nu au fost efectiv prestate, certificatele de absolvire ale cursanților fiind emise de firma ..... în colaborare cu S.C. .... S.R.L., iar contractul încheiat între S.C. .... și S.C. .... S.R.L. Suceava nu dă dreptul societății ..... să susțină și să factureze prestarea.

Prin actul de control atacat nu s-a analizat însă și nu au fost aduse argumente concludente care să ducă la concluzia că serviciile nu au fost prestate efectiv și că nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din Actul adițional numărul 1 la contractul nr. IS ....., încheiat între S.C. .... S.A. cu sediu în București, în calitate de furnizor, și S.C. .... S.R.L. Suceava, rezultă că la cursurile de instruire vor participa și 15 persoane pentru S.C. .... S.R.L. Suceava, **dintre care 5 cursanți aparținând societății ..... Suceava**, și că S.C. .... S.R.L. va contracta și achita către S.C. .... S.R.L. valoarea cursurilor de instruire.

De asemenea, prin decizia de impunere contestată nu se analizează dacă aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

**„Exercitarea dreptului de apreciere**

**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.”**

În ceea ce privește **modalitatea de efectuare a inspecției fiscale**, sunt aplicabile prevederile, **la art. 103 alin. (1)** din același act normativ, unde se precizează: **„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Referitor la aplicarea acestui articol, pct. 102.1 din H.G. nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

**„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”**

Din textele de lege citate mai sus rezultă faptul că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Având în vedere cele prezentate și faptul că societatea a depus la dosarul cauzei documente suplimentare, care nu au fost analizate de organele de control, și ținând cont că argumentele din actul de control nu sunt suficient de relevante în ceea ce privește stabilirea stării de fapt, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de ..... lei, reprezentând contravaloare cursuri de management, motiv pentru care urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. .... din 10.01.2006, privind suma de de ..... lei, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe profit, strict pentru aceeași perioadă și aceeași sumă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În speță, se face aplicarea prevederilor art. 186 alin. (3), „Soluții asupra contestației”, din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

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

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”**



și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr 1, unde se stipulează:

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

**2. Referitor la accesoriile în sumă de ..... lei, reprezentând ..... lei dobânzi de întârziere și ..... lei penalități, aferente impozitului pe profit de ..... lei stabilit suplimentar prin actul atacat.**

Ca urmare a neachitării impozitului pe profit în sumă de ..... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. .... din 10.01.2006, organul de control a calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei.

Întrucât pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei, care a generat aceste accesorii, decizia de impunere a fost desființată, urmând să se procedeze la reanalizarea acestora, strict pentru aceeași perioadă și aceeași sumă, și să se emită un nou act administrativ fiscal care să aibă în vedere cele precizate în prezenta decizie și prevederile legale aplicabile în speță, se va desființa Decizia de impunere nr. .... din 10.01.2006 și pentru dobânzile și penalitățile aferente.

Având în vedere principiul de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), se va desființa Decizia de impunere nr. .... din 10.01.2006 pentru **dobânzile de întârziere în sumă de ..... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ..... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de control fiscal Suceava, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea dobânzilor și penalităților de întârziere, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

**3. Referitor la suma de ..... lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să analizeze dacă S.C. .... are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. .... din 25.06.2004, aferentă prestărilor de servicii reprezentând cursuri de management.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de control nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, înscrisă în

factura nr. .... din 25.06.2004, aferentă prestărilor de servicii reprezentând cursuri de management, pe motiv că serviciile nu au fost prestate efectiv.

**În drept**, la articolul 145 ali. 3) pct. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

**„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă”.**

Din textul de lege mai sus citat se reține că se admite la deducere doar taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate destinate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în luna iunie 2004 S.C. .... a dedus, în baza facturii seria SV ..... nr. .... din 25.06.2004, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, aferentă serviciilor prestate de S.C. .... S.R.L., reprezentând **„contravaloare cursuri managementul calității, managementul financiar, surse și metode de finanțare”.**

Organele de control consideră că societatea verificată nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugate înscrisă în factura menționată pe motiv că serviciile nu au fost efectiv prestate.

Din actul atacat se reține că organele de control au considerat că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei nu poate fi admisă la deducere, pe motiv că serviciile nu au fost efectiv prestate, certificatele de absolvire a cursanților fiind emise de firma ..... în colaborare cu S.C. .... S.R.L., iar contractul încheiat între S.C. .... și S.C. .... S.R.L. Suceava nu dă dreptul societății ..... să susțină cursuri și să factureze prestarea.

Așa după cum s-a prezentat la capitolul III, punctul 1, referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei, din prezenta decizie, prin actul de control atacat nu s-a analizat și nu s-au adus argumente concludente care să ducă la concluzia că serviciile nu au fost prestate efectiv și că nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere cele prezentate **la capitolul III, punctul 1, referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei** din prezenta decizie și faptul că societatea a depus la dosarul cauzei documente suplimentare, care nu au fost analizate de organele de control, și ținând cont că argumentele din actul de control nu sunt suficient de relevante în ceea ce privește stabilirea stării de fapt, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea

adăugate în sumă de ..... lei, aferente prestărilor de servicii reprezentând cursuri de management, motiv pentru care urmează să se **desființeze Decizia de impunere nr. .... din 10.01.2006**, privind taxa pe valoarea adăugată în sumă ..... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe profit, strict pentru aceeași perioadă și aceeași sumă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În speță, se face aplicarea prevederilor **art. 186 alin. (3)**, „**Soluții asupra contestației**”, din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

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

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„**102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat**”

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr 1, unde se stipulează:

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

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, cauza supusă soluționării este dacă suma de ..... lei încasată de S.C. .... de la S.C. .... S.RL. cu ordinul de plată nr. .... din 22.07.2004 reprezintă avans încasat sau împrumut.**

**În fapt, S.C. ....** din localitatea Suceava a încasat în data de 22.07.2004, cu ordinul de plată nr. ... din 22.07.2004, de la **S.C. .... S.R.L.** suma de ..... lei, reprezentând, așa după cum apare menționat pe ordinul de plată, contravaloare factură, pentru care nu a colectat și virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă.

**În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 134 alin. (2) și (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se precizează:

**„(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată. [...]**

**(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine: [...]**

**b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.”**

Din textul de lege mai sus citat se reține că taxa pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator atunci când se încasează avansuri.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că **S.C. ....** din localitatea Suceava a încasat de la societatea „..... S.R.L. Suceava, cu ordinul de plată nr. .... din 22.07.2004, suma de ..... lei, reprezentând, conform documentului de plată anexat la dosarul cauzei, „contravaloare factură”, pentru care nu a colectat și virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Prin contestația formulată, petenta susține că suma de ..... lei, încasată cu ordinul de plată nr. ..../22.07.2004, pentru care organele de control au stabilit că societatea datorează o taxă pe valoare de ..... lei, nu reprezintă avans, ci reprezintă ajutor financiar primit de la S.C. „.....”, care a fost restituit integral în luna august 2004, fără însă să depună la dosarul cauzei documente care să confirme cele afirmate.

De asemenea, contestatoarea precizează că nu are relații contractuale ca și client cu această firmă și că suma respectivă a fost înregistrată din eroare în contul 411 „Clienți”.

Societatea consideră că nu avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, motivând că în speță sunt aplicabile prevederile art. 141 alin. (2) lit c) pct. 1. din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

„Scutiri pentru operațiunile din interiorul țării [...]

(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:[...]

c) prestările următoarelor servicii financiare și bancare:

1. acordarea și negocierea de credite și administrarea creditului de către persoana care îl acordă;”.

Sușinerile contestatoarei menționate mai sus nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aceasta nu depune la dosarul cauzei documente care să dovedească că sumele încasate reprezintă împrumuturi primite și nu avansuri încasate.

Conform **art. 64 alin. (1)** din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„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.”**

Din analiza documentelor existente la dosarul se reține că pe ordinului de plată nr. ... din 22.07.2004, document în baza căruia societatea contestatoare a încasat suma de ..... lei de la S.C. „.....” S.R.L. și care se află în xerocopie la dosarul cauzei, este făcută mențiunea că operațiunea reprezintă „contravaloare factură”.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că suma de ..... lei reprezintă ajutor financiar care a fost restituit integral în luna august 2004, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa după cum rezultă din documentele depuse la dosarul cauzei, respectiv ordinul de plată nr. .../04.08.2004 și ordinul de plată .... din 03.08.2004, S.C. .... plătește societății „.....” S.R.L. Suceava suma de ..... lei și respectiv ..... lei, dar, așa după cum se menționează pe aceste documente, plățile reprezintă „contravaloare prestări servicii” și nu restituiri de împrumuturi.

Având în vedere cele prezentate mai sus și ținând cont de prevederile art. 134 alin. (2) și (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator atunci când se încasează avansuri, se conchide că societatea contestatoare avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată la data încasării sumelor, motiv pentru care **urmează a se respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

**5. Referitor la accesoriile în sumă de ..... lei, reprezentând ..... lei dobânzi și ..... lei penalități, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei stabilită suplimentar de organele de control.**

**În fapt**, organele de control au calculat dobânzi de întârziere de ..... lei și penalități de ..... lei pentru perioada 01.06.2004 – 31.12.2005, pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei, din care

..... lei neadmisă de organele de control la deducere, aferentă serviciilor de perfecționare a managementului potrivit facturii nr. .... /25.06.2004, și ..... lei aferentă avansurilor încasate, pentru care societatea nu a calculat și virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă.

**În drept**, în ceea ce privește stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere pentru neachitarea în termen a obligațiilor de plată către bugetul de stat, sunt aplicabile prevederile art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 24.06.2004 și modificată prin Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, articole care au devenit 115, 116 și 121 printr-o nouă republicare a actului normativ la data de 26.09.2005, unde se stipulează:

**„Art. 114**

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

**Art. 115**

**(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]**

**Art. 120**

**Penalități de întârziere**

**(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”**

Din texte de lege mai sus citate se reține că pentru neachitarea în termen a obligațiilor bugetare, contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Privitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, având în vedere că prin prezenta deciziei pentru debitul care le-a generat s-a dispus respingerea contestației, se trage concluzia că societatea datorează și accesoriile aferente.

În ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, prin prezenta decizie s-a dispus desființarea actului administrativ fiscal pentru debitul care le-a generat. Potrivit principiului de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul).

Având în vedere că accesoriile au fost calculate pe total, pentru întreaga sumă stabilită suplimentar de organele de control și ținând cont de faptul că

pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, aferentă avansurilor încasate, s-a dispus respingerea contestației, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, aferentă serviciilor de perfecționare a managementului, s-a dispus desființarea actului atacat, se va desființa Decizia de impunere nr. .... din 10.01.2006 și pentru accesoriile aferente în sumă totală **de ..... lei, reprezentând ..... lei dobânzi și ..... lei penalități**, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, stabilită suplimentar de organele de control, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de control fiscal Suceava, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la recalcularea dobânzilor și penalităților de întârziere, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 21 alin (1) și (2) lit. k), 134 alin. (2) și (5) lit. b) și art. 145 alin. 3) pct. a) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, art. 6, 64 alin. (1), 103, alin. (1), art. 114, 115 și 120, devenite 115, 116 și 121 la o nouă republicare și art. 183 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.1, 102.5 și 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, coroborate cu prevederile art. 186 din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

#### **D E C I D E:**

- **Respingerea** contestației formulate de S.C. .... din localitatea Suceava **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

- **Desființarea Deciziei de impunere nr. .... din 10.01.2006**, privind suma de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ..... lei dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugate;
- ..... lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugate;
- ..... lei impozit pe profit;
- ..... lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ..... lei penalități aferente impozitului pe profit,

în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.