

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. .2008

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. U**
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.*

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii, prin adresa nr.*, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.* asupra contestatiei formulata de S.C. U

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei stabilita prin Decizia de impunere nr.* emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei finantelor publice pentru contribuabilii mijlocii reprezentand :

- taxa pe valoarea adaugata de plata ;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata ;
- impozit pe profit ;
- majorari intarziere aferente impozitului pe profit.

Prin precizarea la contestatie nr.* inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, societatea sustine ca isi diminueaza pretentiile privind taxa pe valoarea adaugata cu suma de lei, ramanand contestata taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Societatea contesta Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.* precum si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.*

Societatea solicita si suspendarea executarii debitelor pana la clarificarea definitiva a contestatiei, precum si anulara Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.*

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere nr.*, respectiv 09.06.2008, conform stampilei Oficiului postal aplicata pe plicul de expediere a actelor administrative, anexat in copie la fila nr.78 din dosarul cauzei si de data depunerii contestatiei, respectiv 04.07.2008, potrivit stampilei serviciului registratura din cadrul Directiei generale a finantelor publice aplicata pe originalul contestatiei.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art 207 alin. 1 si art. 209 alin. 1 lit. b) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de S.C. U.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr* emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii, societatea solicita anularea actului administrativ pentru urmatoarele motive :

A. Referitor la serviciile legate de vanzarea unor bunuri imobile

S.C. U arata ca a derulat tranzactii prin intermediul UN sediul in Irlanda, in baza contractului de exclusivitate incheiat in data de 2007 si facturii nr.*.

Vanzarea in valoare totala de lei a avut ca obiect teren constructibil in suma de lei, teren cu constructii in suma de lei si constructii in suma de lei, la care societatea a aplicat regimul simplificat de taxa pe valoarea adaugata, conform art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In data de 06.06.2008, societatea arata ca a depus la autoritatile fiscale teritoriale notificarea nr.*, exercitandu-si astfel optiunea de taxare pentru livrarea de bunuri mobile, sustinand ca respectiva notificare a fost depusa inainte de comunicarea oricaror aspecte legate de lipsa acesteia si de comunicarea raportului de inspectie fiscala.

Societatea arata ca, in cazul inchirierii bunurilor mobile, Codul fiscal precizeaza ca optiunea se va exercita de la data depunerii notificarii sau de la o data ulterioara inscrisa in notificare, iar in cazul vanzarii, Codul fiscal nu face aceeasi precizare limitandu-se la precizarea ca optiunea se va notifica organelor fiscale.

Societatea sustine ca, organele de inspectie fiscala nu au acordat suficienta atentie documentatiei care a stat la baza tranzactiei, ignorand prevederile art.141 alin.2 lit.f), considerand operatiunea de vanzare-cumparare ca fiind incadrata eronat sub regimul simplificat de taxa pe valoarea adaugata si au retratat operatiunea incadrand-o la operatiuni scutite fara drept de deducere prevazute de art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe considerentul ca societatea nu a depus notificarea prevazuta de pct.39 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Avand in vedere ca incepand cu 01.01.2008 este recunoscut ca depunerea cu intarziere a notificarii nu conduce la anularea optiunii de taxare, societatea considera ca organele de inspectie fiscala ar fi

trebuie sa tina cont de aceasta notificare, sau cel mult, sa sanctioneze contraventional nedepunerea notificarii in termen.

B. Pentru comisionul de intermediere convenit, agentia imobiliara irlandeza a intocmit factura in suma de euro, inscriind "taxare inversa" pentru taxa pe valoarea adaugata, prevazuta de art.146 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea considera ca serviciile prestate de Agentia imobiliara irlandeza sunt aferente unei operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, dar datorita faptului ca locul prestarii de serviciu nu se afla pe teritoriul Romaniei, nu ar fi supusa taxei pe valoarea adaugata in Romania. De asemenea, considera ca a procedat corect inregistrand taxa pe valoarea adaugata ca deductibila si colectata, in concordanta cu precizarea "taxare inversa" pentru taxa pe valoarea adaugata, inscrisa in factura de catre prestator.

Societatea solicita sa ii fie recunoscuta corectitudinea incadrarii operatiunilor de vanzare, constructii si terenuri ca fiind taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, precum si recunoasterea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta serviciilor prestate de U in baza facturii de comision.

Societatea considera un tratament fiscal incorect, constatarea organelor de inspectie fiscala, potrivit careia cheltuiala inregistrata pe seama comisionului platit agentiei imobiliare irlandeze nu ar fi deductibila la calculul impozitului pe profit, deoarece societatea nu ar fi prezentat nici un document prevazut de pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 prin care sa faca dovada prestatiei efective a agentiei, pe motiv ca prestarea agentiei a fost una efectiva, probata prin minuta incheiata intre cele trei parti implicate in tranzactie.

Societatea arata ca indicarea intermediarului intr-un contract de vanzare-cumparare este necesara, de regula atunci cand prin acel contract se confirma acestuia dreptul de a primi comisionul, or contractul de vanzare-cumparare cu S.C. O a fost finalizat in 2008, iar minuta tripartita care certifica indeplinirea obligatiilor ce ii revin de catre agentie si in consecinta obligatia societatii de a plati comisionul s-a incheiat in anul 2007, la faza de precontractare, astfel incat nu mai era necesara indicarea intermediarului in contractul de vanzare-cumparare.

C. Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate din facturile fiscale de achizitie a bunurilor si serviciilor pe care furnizorii au trecut eronat codul de inregistrare fiscala, societatea arata ca aprecierile organelor de inspectie fiscala nu sunt fundamentate pe date certe si nu sunt sustinute cu argumente legale, in contextul in care nu a fost explicitata modalitatea

de verificare si de identificare a codurilor de inregistrare fiscala din documentele de livrare.

Societatea a decontat integral contravaloarea facturilor la furnizori si considera ca a dedus taxa pe valoarea adaugata in baza prevederilor art.145 alin.8 lit.a) si art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nerespectand prevederile de la art.151² alin.1 lit.b) si alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

D. Referitor la suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate din facturile fiscale de achizitie a bunurilor si serviciilor la care lipsesc formularele originale ale facturilor, dar contabilizate pe baza unor facturi in xerocopie, societatea considera ca opinia organelor de inspectie fiscala nu are relevanta si nu exprima realitatea, in contextul in care din insumarea taxei deductibile trecuta in anexa nr.17 nu reiese suma de lei dedusa nelegal de societate, relevanta avand in acest sens doar factura fiscala nr.* in valoare de lei cu taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei.

E. Referitor la suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila declarata in plus in decontul de taxa pe valoarea adaugata din trimestrul IV 2005 si suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate din facturile fiscale de vanzare a deseurilor in perioada noiembrie-decembrie 2007, pentru care furnizorii erau obligati sa aplice regimul de taxare simplificata, contestatoarea sustine ca aceasta situatie s-a creat pe fondul unor erori de inregistrare a sistemului informatic a documentelor privind achizitiile de bunuri si servicii si de asemenea pe fondul interpretarii eronate a prevederilor legii.

F. Referitor la suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata stornata de societate in exercitiul financiar 2006, fara documente justificative, pe care organele de inspectie fiscala au colectat-o prin impozitarea cu 19% a veniturilor stornate, in concordanta cu prevederile art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea contestatoare considera ca operatiunea de stornare a facut obiectul stornarii avansurilor incasate de la clienti si nu prin diminuarea veniturilor, cum eronat au prezentat situatia organele de inspectie fiscala.

G. Referitor la suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata pentru un numar de 3 facturi fiscale lipsa in gestiunea societatii, contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au estimat baza de impozitare dupa aprecieri proprii si nu

exprima realitatea si legalitatea taxei pe valoarea adaugata colectata la nivelul sumei mentionate, intrucat inspectia fiscala nu a respectat procedura legala privind estimarea bazei de impozitare la care sa se stabileasca taxa pe valoarea adaugata colectata.

H. Referitor la suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata din jurnalele de vanzari, care nu a fost raportata in deconturile de taxa pe valoarea adaugata intocmite pentru luna decembrie 2004 si trimestrul IV 2006, societatea sustine ca aceasta situatie s-a creat pe fondul unor erori de inregistrare cauzate de sistemul informational privind livrarile de bunuri, omise a fi inregistrate in jurnalele de vanzari la momentul efectuarii livrarilor, erori nedepistate la momentul respectiv si fata de care societatea este indreptatita sa corecteze obligatiile fiscale la bugetul de stat de la data omisiunii inregistrarii.

I. Referitor la suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata raportata in plus in deconturile de taxa pe valoarea adaugata din trimestrul IV 2005 si luna februarie 2007, contestatoarea considera ca aceasta situatie s-a creat pe fondul unei erori de inregistrare a sistemului informatic care a dublat taxa pe valoarea adaugata colectata, eroare nedepistata la timp pentru corectare.

J. Referitor la reevaluarea imobilelor vandute, S.C. U sustine ca imobilele vandute au fost reevaluate, in perioada detinerii lor de catre societate, conform reglementarilor legale in vigoare de catre evaluatori autorizati, iar surplusul din reevaluare in suma de **lei** a fost inregistrat in capitalurile proprii la rezerve, nefiind distribuit.

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala au majorat venitul impozabil al societatii pe anul 2007 cu aceasta suma, in mod eronat, deoarece asimilarea rezervelor cu veniturile se face conform prevederilor legale referitoare la cedarea activelor, conform art.19 alin.1 din Codul fiscal si pct.12 din Normele metodologice de aplicare a acestuia.

Contestatoarea considera ca trecerea rezervelor pe veniturile impozabile se face conform prevederilor legale referitoare la cedarea activelor, respectiv "*cel mai devreme in anul 2008, la momentul livrarii bunurilor / acordarii dreptului de folosinta*". Acesta este momentul in care se pune problema daca cedarea activelor este sau nu o modificare a destinatiei rezervelor, o distribuire sau o diminuare a lor.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au incalcat dreptul legal al actionarilor de a capitaliza aceste rezerve si de a amana impozitarea pana la distribuirea lor si solicita ca in veniturile

impozabile ale societatii pe anul 2007 sa nu fie incluse rezervele din reevaluare, iar impozitul pe profit sa fie calculat ca atare, prin scoaterea din veniturile impozabile a sumei de lei.

K. Referitor la impozitul pe profit aferent anului 2005 :

Cu privire la cheltuielile in suma de lei, mentionate in anexa nr.17 la Raportul de inspectie fiscala, stabilite de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2005, prin invocarea lipsei exemplarului original al facturii si a erorilor de cod fiscal din facturile emise de furnizori, societatea considera ca a exercitat legal dreptul de deducere a cheltuielilor din facturile emise de furnizori, care contin informatiile obligatorii prevazute de art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea mai sustine in ce priveste cheltuielile contabilizate in baza unor facturi in xerocopie, faptul ca aceasta motivatie a organelor de inspectie fiscala nu exprima realitatea, in contextul in care din anexa nr.17 reiese ca document in xerocopie numai factura fiscala nr.* in valoare de lei.

L. Referitor la impozitul pe profit aferent anului 2006 :

In ce priveste cheltuielile in suma de lei, considerate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2006, pe motiv de lipsa a exemplarului original al facturii si erori la codul fiscal in scris in facturile emise de furnizori, societatea sustine ca si-a exercitat dreptul legal de deducere a cheltuielilor din facturile fiscale emise de furnizori, care contin informatiile obligatorii prevazute de art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea considera ca aceasta constatare a organelor de inspectie fiscala nu se justifica, intrucat la contabilizarea operatiunilor patrimoniale in evidentele societatii au fost verificate toate documentele de intrare, nefiind constatate deficiente pe acest segment de informatie, deasemenea nu sunt fundamentate si sustinute cu argumente legale si cu date certe, in contextul in care nu a fost explicitata modalitatea de verificare si de identificare a codurilor de inregistrare fiscala din documentele de livrare, daca au fost efectuate verificari incrucisate la furnizori.

In ceea ce priveste discutia finala cu contribuabilul, societatea arata ca a fost instiintata prin adresa nr.* asupra constatarilor si consecintelor fiscale, ocazie cu care a inteles ca exista puncte de vedere neunitare cu privire la interpretarea art.141 alin.3 din Codul fiscal si pct.39 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

In concluzie, societatea solicita anularea constatarilor din actele administrative incheiate cu ocazia inspectiei fiscale, pentru suma totala de lei reprezentand impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente pe motiv ca nu exprima realitatea situatiei de fapt fiscale a societatii.

Societatea solicita si anularea Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.* pe motiv ca aceasta a fost emisa cu incalcarea prevederilor privind dreptul contribuabilului de a fi informat si de a se apara si a prevederilor art.129 alin.6 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata referitoare la masurile asiguratorii.

Cu adresa nr.* inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, S.C. U a adus precizari, dupa cum urmeaza :

1. Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta unui numar de trei facturi, respectiv nr.*, pe care organele de inspectie fiscala le-au identificat ca fiind lipsa din carnetele de facturi.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au detaliat in ce conditii a constatat lipsa facturilor din carnetul nr.* si daca lipsa trebuia sa faca obiectul unei taxari estimative, societatea atribuind lipsa acestor exemplare din carnet, pe fondul unor erori de fabricare a tipizatelor la furnizorul de imprimate care s-ar fi putut strecura la numerotarea filelor de carnet si nu a fost sesizata la receptia tipizatelor.

In ce priveste estimarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, societatea arata ca nu isi poate exprima un punct de vedere asupra modului in care ar fi trebuit constituita baza de impunere intrucat este in imposibilitatea identificarii unor operatiuni taxabile care sa determine stabilirea unei sume de plata la taxa pe valoarea adaugata.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, societatea sustine ca respectiva suma s-a datorat unei erori de inregistrare contabila a taxei pe valoarea adaugata la constituirea avansurilor primite de la clientii interni si stornarea taxei aferenta avansurilor primite de la clienti, unde eronat a fost luat in calcul la stornarea taxei in contul 419 "Clienti creditorii" care cuprindea avansurile de la clienti interni si externi.

3. Cu privire la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate, aceasta sustine ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat corect situatia documentelor verificate la care face trimitere prin anexa nr.17 la Raportul de inspectie fiscala din urmatoarele considerente :

- toate facturile fiscale mentionate in anexa nr.17 au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, iar confuzia in care s-a situat inspectia fiscala reiese din motivatia potrivit careia respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru suma de lei este atribuita facturilor in copie xerox si inregistrarea fara documente justificative ;

- referitor la factura nr.*, mentionata in anexa nr.17 ca fiind factura in copie xerox pe care societatea o depune in copie legalizata, societatea sustine ca aceasta factura a fost inregistrata numai cu valoarea de lei din care taxa pe valoarea adaugata este de lei, motivat de expeditia partiala a lotului de marfa, situatie de care nu s-a tinut cont, respectiva factura fiind trecuta in anexa nr.17 la valoarea integrala a facturii de lei din care taxa pe valoarea adaugata deductibila era de lei de care societatea nu a beneficiat integral la momentul respectiv ;

- constatarea referitoare la inscrierea codului de inregistrare fiscala a cumparatorului in mod eronat, se explica prin faptul ca S.C. U a luat nastere prin divizarea societatii R, care la randul ei a dezvoltat relatii comerciale cu o parte din furnizorii societatii mama. Acestia fiind obisnuiti cu codul fiscal al vechii societati au continuat sa il utilizeze in relatiile comerciale cu societatea fiica, chiar daca aceasta avea un cod fiscal nou . De asemenea unii furnizori au mentionat eronat codul fiscal al S.C. U inversand involuntar cifrele de la terminatia codului ;

- mentionarea de catre emitent pe facturile fiscale a codului fiscal apartinand S.C. UC se explica prin faptul ca achitarea facturilor acestor furnizori se facea prin girarea de instrumente de plata, bilete la ordin, cec-uri, pe care S.C. U le primea de la S.C. UC pentru marfa livrata.

Fata de aspectele prezentate, societatea considera ca nu poate fi tinuta raspunzatoare pentru taxa pe valoarea adaugata dedusa din facturile inscrise in anexa nr.17 la Raportul de inspectie fiscala, motivat de faptul ca societatea a platit in totalitate contravaloarea facturilor, prin instrumente de plata primite de la S.C. UC si girate furnizorilor, societatii fiindu-i opozabile dispozitiile art.151 alin.1 din Codul fiscal si pct.69 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Societatea depune in justificare copiile legalizate ale facturilor nr.* si nr.* care au fost mentionate de organele de inspectie fiscala in anexa nr.17 la Raportul de inspectie fiscala ca fiind sume fara document justificativ . Societatea mai depune copii de pe facturile fiscale si notele de receptie a bunurilor inscrise si copii de pe fisele de furnizori mentionati in anexa nr.17 din care rezulta plata facturilor.

In concluzie societatea propune diminuarea taxei pe valoarea adaugata in suma de lei cu suma de lei care corespunde taxei din facturile fiscale nr.* si nr.* contabilizate de societate prin dublarea sumei si cu suma de lei prin care taxa pe valoarea adaugata dedusa a

fost majorata urmare a unei erori de inregistrare din luna decembrie 2006, ramanand ca taxa pe valoarea adaugata deductibila care face obiectul contestatiei, diferenta de **lei**.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr.*, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei finantelor publice pentru contribuabilii mijlocii a efectuat un control tematic la S.C. U privind verificarea realitatii operatiunilor economice si a unor facturi fiscale.

Perioada verificata a fost :

08.12.2004 - 31.12.2007 in ce priveste impozitul pe profit ,

08.12.2004 - 31.12.2007 in ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila

Societatea este platitoare de taxa pe valoarea adaugata prin optiune incepand cu data de 26.11.2004.

Societatea a declarat prin deconturile de taxa pe valoarea adaugata din perioada decembrie 2004-decembrie 2007, taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei, deducere aferenta aprovizionarilor cu materii prime, semifabricate, obiecte de inventar, materiale, combustibil, piese de schimb necesare mijloacelor de transport, utilitati, prestari de servicii de consultanta, management, evaluare a sistemului de calitate, auditare financiar-contabila, evaluare mijloace fixe, expertize, asistenta juridica.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada 08.12.2004 - 31.12.2007 s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei, cu o diferenta in minus de lei fata de taxa pe valoarea adaugata declarata de societate in suma de lei, cu consecinta diminuarii taxei pe valoarea adaugata deductibila si majorarea taxei pe valoarea adaugata de plata.

Taxa pe valoarea adaugata deductibila este compusa din :

A. Suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale nr.* aferenta vanzarii de cladiri si terenuri in valoare de lei prin aplicarea eronata a regimului simplificat de taxa pe valoarea adaugata-taxare inversa, conform art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.82 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003.

Conform prevederilor art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, operatiunea de livrare de cladiri si terenuri este scutita fara drept de deducere. Totodata orice persoana impozabila, in baza prevederilor art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la art.141 alin.2 lit.f)

din acelasi act normativ, in conditiile stabilite la pct.39 alin.4 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 care precizeaza ca optiunea de taxare se notifica organelor fiscale locale.

Urmare verificarii modului de intocmire a deconturilor de taxa pe valoarea adaugata, s-a incheiat procesul verbal inregistrat la Registrul unic de control la pagina 4, pozitia 18, iar la organul fiscal teritorial sub nr.* din care rezulta ca S.C. U, nu a depus notificarea prevazuta la pct.39 alin.4 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea de vanzare de cladiri si terenuri este scutita fara drept de deducere.

B. Suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila inscrisa in deconturile de TVA care nu respecta conditiile de deductibilitate prevazute de :

- art.145 alin.8 lit.c) si art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma de lei, aferenta unor facturi cu cod fiscal eronat, conform anexei nr.17 la raportul de inspectie fiscala ;

- art. 145 alin.8 lit.c), art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.51 alin.1 si alin.2 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003, suma de lei, aferenta unor facturi in copie xerox si inregistrarea unor sume fara document legal justificativ, conform anexei nr.17 la raportul de inspectie fiscala ;

S-a constatat ca declararea eronata a sumei de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila declarata eronat prin decontul de TVA aferent trimestrului IV 2005, respectiv in plus fata de evidenta de TVA, nerespectand prevederile art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a declarat in deconturile de TVA o taxa colectata in suma totala de lei aferenta livrarilor de bunuri in tara, inchirierilor de spatii, prestarilor de servicii tehnologice, livrari de produse la export, vanzari de terenuri si cladiri, vanzari de deseuri.

S-a constatat ca societatea a declarat in mod eronat, operatiunea de vanzare de terenuri si cladiri, atat la randul 7 cat si la randul 10 din decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada 08.12.2004 - 31.12.2007 s-a stabilit taxa pe valoarea

adaugata colectata in suma de lei, mai putin cu lei fata de taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei, declarata de societate.

Taxa pe valoarea adaugata colectata este compusa din :

a) taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarii de cladiri si terenuri pentru care societatea a aplicat eronat regimul de simplificare de TVA - taxare inversa, prevazut la art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.82 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Conform prevederilor art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, operatiunea de livrare de cladiri si terenuri este scutita fara drept de deducere. Totodata orice persoana impozabila, in baza prevederilor art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la art.141 alin.2 lit.f) din acelasi act normativ, in conditiile stabilite la pct.39 alin.4 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 care precizeaza ca optiunea de taxare se notifica organelor fiscale locale.

Urmare verificarii modului de intocmire a deconturilor de taxa pe valoarea adaugata, s-a incheiat procesul verbal inregistrat la Registrul unic de control la pagina 4, pozitia 18, iar la organul fiscal teritorial sub nr.* din care rezulta ca S.C. U, nu a depus notificarea prevazuta la pct.39 alin.4 din Hotararea Guvernului nr.44/2004. In concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea de vanzare de cladiri si terenuri este scutita fara drept de deducere.

b) suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stornata de societate in anul 2006, fara documente justificative, stabilita la verificare ca taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor impozabile, ca diferenta intre taxa in suma de lei aferenta veniturilor impozabile si taxa in suma de lei din balanta de verificare la 31.12.2006

c) suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata calculata la avansurile incasate, inregistrate in contul 419 "Clienti creditor", asa cum prevede art.155 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.61 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 ;

d) suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita la verificare, aferenta facturilor fiscale lipsa, pentru care s-a procedat la estimarea veniturilor, asa cum prevede art.67 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.65.1 lit.d) din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 ;

e) suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata, conform jurnalelor de vanzari, neraportata prin deconturile de TVA din decembrie 2004, respectiv lei si trimestrul IV 2006, respectiv lei, prin nerespectarea prevederilor art.156 alin. 1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

f) suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata raportata in plus prin deconturile de TVA din trimestrul IV 2005, respectiv lei si luna februarie 2007, respectiv lei, prin nerespectarea prevederilor art.156 alin.1 si alin.2 si art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

g) suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta unor servicii pentru care societatea a prezentat contractul de exclusivitate incheiat in data de 23.05.2007 cu firma U inregistrata la Registrul comertului din Irlanda sub nr.* cu cod de inregistrare in scopuri de TVA .

Avand in vedere ca locul prestarii serviciului legat de vanzarea de bunuri imobile este in Romania, conform prevederilor art.133 alin.2 lit.a) si lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum faptul ca persoana impozabila obligata la plata taxei pe valoarea adaugata este beneficiarul serviciilor, in conditiile in care prestatorul este o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania si care nu este inregistrata in Romania, conform prevederilor art.150 alin.1 si lit.g) din acelasi act normativ, rezulta ca persoana impozabila obligata la plata taxei pe valoarea adaugata este S.C. U

Organele de inspectie fiscala au constatat ca :

- prestarea de servicii este legata de livrarea unor bunuri imobile, operatiune scutita fara drept de deducere,

- cheltuielile cu serviciile legate de vanzarea unor bunuri imobile pentru a fi deductibile trebuia sa fie efectiv justificate prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata si sa fie dovedita necesitatea efectuarii lor, conform prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 ;

- prin Nota explicativa nr.*, administratorul cu mandat special G C a precizat ca "documentele care justifica prestarea efectiva a serviciilor le reprezinta factura de vanzare a imobilelor si contractul de vanzare cumparare incheiat " .

In baza prevederilor legale mai sus retinute, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca persoana impozabila obligata la plata taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor este S.C.U

La prezenta inspectie fiscala, din compensarea taxei pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei cu taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei.

Avand in vedere viramentele efectuate in perioada verificata a rezultat taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pana la data de 25.05.2008 in suma de lei, respectiv penalitati in suma de lei, conform anexei nr.2, in temeiul prevederilor art. 115 alin.1, art.116 alin.1 si art.120 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

2. Referitor la impozitul pe profit

Organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea prin sondaj a incadrarii operatiunilor efectuate generatoare de venituri si cheltuieli, realitatea datelor inscrise in declaratiile fiscale, existenta contractelor, modul de utilizare a documentelor cu regim special asupra perioadei 08.12.2004 - 31.12.2007.

In anul fiscal **2005**, contribuabilul a obtinut profit brut in suma de lei si a declarat impozit pe profit la 31.12.2005 in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005, cheltuielile inregistrate fara document justificativ sau pe baza unor facturi cu cod fiscal eronat in suma totala de lei, conform anexei nr.17 la Raportul de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.21 alin. 4 lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Au mai fost constatate ca nedeductibile fiscal cheltuieli cu impozitul pe profit si cheltuieli cu amenzi si penalitati datorate bugetului general consolidat al statului, organele de inspectie fiscala stabilind impozit pe profit aferent anului 2005 in suma de lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate in suma de lei, rezultand impozit pe profit suplimentar in suma de lei.

In anul fiscal **2006**, contribuabilul a obtinut profit in suma de lei si a declarat la 31.12.2006 impozit pe profit in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2006, cheltuielile inregistrate fara document justificativ sau pe baza unor facturi care nu

au in scris codul fiscal, sau facturi cu cod fiscal eronat in suma totala de lei, conform anexei nr.17 la Raportul de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.21 alin. 4 lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Au mai fost constatate ca nedeductibile fiscal cheltuieli cu impozitul pe profit si cheltuieli cu amenzi si penalitati datorate bugetului general consolidat al statului, organele de inspectie fiscala stabilind impozit pe profit aferent anului 2006 in suma de lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate in suma de lei, rezultand impozit pe profit suplimentar in suma de lei.

In anul fiscal **2007**, contribuabilul a obtinut pierdere contabila in suma de si a declarat la 31.12.2007 pierdere fiscala in suma de lei, conform Declaratiei 101 inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.*

Diferenta de lei reprezinta surplus din reevaluarea imobilizarilor corporale, concretizat in castig realizat din vanzarea de active in luna decembrie 2007, inregistrat la momentul scoaterii din evidenta a activelor cedate, pentru care s-a constituit rezerva pe baza raportului de reevaluare nr.* efectuat in scopul raportarii financiare, in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, art.22 alin.5 din din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.57.1 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.71⁵ din Hotararea Guvernului nr.44/2004, Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr.2/2004 aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.576/2004, art.111 alin.3 si alin.8 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, cheltuielile cu serviciile in suma de lei legate de vanzarea unor bunuri imobile avand la baza Invoice 2007 emis conform contractului de exclusivitate incheiat in data de 2007 cu U inregistrata la Registrul Comertului din Irlanda sub nr.* avand codul de inregistrare in scopuri de TVA

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru a fi deductibile fiscal, aceste cheltuieli trebuiau sa fie efectiv justificate prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata si sa fie dovedita necesitatea efectuarii lor, conform prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

S-a constatat ca agentul economic nu a prezentat astfel de documente pentru a se analiza realitatea prestarii serviciului aferent tranzactiei.

Din Nota explicativa nr.* data de administratorul special al societatii, rezulta ca *“Documentele care justifica prestarea efectiva a serviciilor le reprezinta factura de vanzare a imobilelor si contractul de vanzare - cumparare incheiat”*.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din contractul de vanzare-cumparare incheiat cu S.C. O din Bucuresti nu rezulta ca vanzarea s-a efectuat prin intermediul firmei U din Irlanda.

Avand in vedere prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, precum si constatarile de mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca respectivele cheltuieli cu serviciile legate de vanzarea unor bunuri imobile sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit pentru perioada 08.12.2004-31.12.2007 in suma totala de lei, fata de suma de lei declarata de societate, cu o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de lei cu urmatoarea componenta : lei pentru anul 2005, lei pentru anul 2006 si lei pentru anul 2007, precum si diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar pana la data de 25.05.2008 in suma de lei, respectiv penalitati in suma de lei, conform anexei nr.4, in temeiul prevederilor art.115 alin.1, art.116 alin.1 si art.120 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, conform anexelor nr.4 si nr.4.1 la raportul de inspectie fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele :

Cap. 1 Impozit pe profit

A. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma totala de lei, compusa din lei din anul 2005 si lei din anul 2006

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor in suma totala de lei, in conditiile in care facturile fiscale pe baza carora s-a exercitat deducerea contin un cod fiscal eronat la rubrica cumparator, neindeplinind calitatea de document justificativ .

In fapt, S.C. U a dedus in perioada 2005 - 2006 cheltuieli aferente unor facturi de achizitie de bunuri si servicii care prezentau cod fiscal eronat la rubrica cumparator.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate la calculul impozitului pe profit pentru facturile care contin un cod fiscal eronat la rubrica cumparator, in temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestatie si prin precizarea la contestatie nr. nr.* inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat corect situatia documentelor verificate si arata ca inscrierea codului de inregistrare fiscala a cumparatorului in mod eronat, se explica prin faptul ca furnizorii societatii din care societatea a provenit prin divizare erau obisnuiti cu codul fiscal al vechii societati, continuand sa il utilizeze in relatiile comerciale.

Mai mult, societatea sustine ca furnizorii au inversat involuntar cifrele de la terminatia codului fiscal, iar aprecierile organelor de inspectie fiscala nu sunt fundamentate pe date certe, nefiind explicitata modalitatea de verificare a documentelor de livrare.

In drept, art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca :

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor “, coroborat cu pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“ Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare ”.

Totodata la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se prevede ca :

“(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efecturii ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobandind 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* “.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat neacordarea deductibilității cheltuielilor în suma de lei pe considerentul că facturile verificate au cod fiscal eronat înscris la rubrica cumparator, diferit de codul fiscal al S.C. U, care este **R**

Se reține că potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, **factura, cod 14-4-10/A**, este un formular cu regim special de inseriere și de numerotare care :

“ 1. *Servește ca :*

- *document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și marfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate ;*

- *document de însoțire a marfii pe timpul transportului ;*

- *document de încarcare în gestiunea primitorului ;*

- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumparatorului [...]** “.

Totodată la anexa 4 din Ordinul nr.2185/06.11.2001 pentru aprobarea unor formulare tipizate cu regim special este reglementat modelul de factura fiscală, potrivit căruia la **rubrica “cumparator”** se completează obligatoriu următoarele date : “ *denumire, forma juridică, cod fiscal, sediul, județul, contul, banca* ”.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele completate în mod corect.

Din analiza facturilor depuse de S.C. U la dosarul cauzei cu adresa nr.* înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*, în justificarea facturilor constatate cu cod fiscal eronat la rubrica cumparator, rezultă că :

- factura nr.* emisă de S.C. L aflată în copie la fila 91 din dosarul cauzei prezintă codul fiscal R, care nu aparține societății contestatoare, care are codul fiscal **R** ;

- factura nr.* emisă de S.C. I aflată în copie la fila 86 din dosarul cauzei prezintă codul fiscal R, care nu aparține societății contestatoare, care are codul fiscal **R** ;

- factura nr.* emisă de IN, aflată în copie la fila 62 din dosarul cauzei, prezintă codul fiscal R și **este emisă pentru alta societate fata**

de societatea contestatoare ceea ce probeaza ca societatea contestatoare a dedus cheltuieli inscrise in facturi de achizitie care nu ii apartineau, ci apartineau altor societati ;

- factura nr.* emisa de T, aflata in copie la fila 87 din dosarul cauzei, prezinta codul fiscal R si este emisa **pentru S.C. R, ceea ce probeaza ca societatea contestatoare a dedus cheltuieli inscrise in facturi de achizitie care nu ii apartineau, ci apartineau altor societati.**

- factura nr.* emisa de S.C. RO, aflata in copie la fila 73 din dosarul cauzei, prezinta codul fiscal R si este emisa pentru alt cumparator, diferit de societatea contestatoare, respectiv S.C. UC.

Se retine ca in facturile nr.*, aflate la fila 75 si la fila 89 din dosarul cauzei la rubrica cumparator apare societatea contestatoare, dar codul fiscal in scris este R, care nu apartine societatii contestatoare care are codul fiscal **R**

Se retine ca acelasi cod fiscal, respectiv R figureaza si la rubrica cumparator din factura nr.*, aflata la fila 58 din dosarul cauzei, emisa de IN pentru S.C. U, ceea ce probeaza ca societatea contestatoare a dedus cheltuieli inscrise intr-o factura de achizitie care nu ii apartinea, ci apartinea altei societati, respectiv S.C. UC.

In concluzie, se retine ca facturile prezentate de societate cu adresa nr.* inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.* nu au calitatea de documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere a respectivelor cheltuieli, motiv pentru care urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata contestatia societatii pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma totala de lei si accesoriile aferente.

B. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma totala de lei , compusa din urmatoarele sume :

- aferenta unor facturi din anul 2005 ;
- aferenta unor facturi din anul 2006 ;
- cheltuieli fara document justificativ din anul 2006 ;
- cheltuieli cu impozitul pe profit din anul 2004;
- cheltuieli cu impozitul pe profit pe anul 2005 ;
- cheltuieli cu amenzi din anul 2005 ;
- cheltuieli cu impozitul pe profit pe anul 2006 ;
- cheltuieli cu amenzi din anul 2006 ;
- cheltuieli de protocol din 2007 ;
- cheltuieli cu amenzile din 2007 ;

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor in suma totala de lei, reprezentand

cheltuieli cu amenzile, cu impozitul pe profit si cu protocolul sau cheltuieli aferente unor facturi fiscale care nu au la baza documente justificative, in conditiile in care societatea nu aduce nici un fel de motivatii pentru aceste capete de cerere.

Perioada supusa inspectiei fiscale : 2004-2007.

In fapt, S.C. U a dedus in perioada 2005 - 2006 cheltuieli aferente unor facturi de prestari servicii, neinsotite de documente justificative, dupa cum urmeaza : facturile nr.* si nr. * in valoare totala de lei, facturile nr.* si nr.* in valoare totala de lei, precum si suma de lei inregistrata in contabilitate fara document justificativ, asa cum rezulta din anexa nr.17 la Raportul de inspectie fiscala.

De asemenea, societatea a inregistrat in perioada verificata la cheltuieli deductibile fiscal, o serie de cheltuieli cu amenzile, cu impozitul pe profit si cu protocolul in suma totala de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile aferente unor facturi fiscale care nu au la baza documente justificative, in temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, o serie de cheltuieli cu amenzile, cu impozitul pe profit si cu protocolul, in temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.a) si lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatie, societatea nu aduce nici un fel de motivatii referitoare la aceste constatari.

In drept, sunt incidente dispozitiile art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevad :

“ Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia ”,

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, care stipuleaza :

“ Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.

Se retine ca societatea, desi contesta suma totala de lei reprezentand impozit pe profit si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, calculate prin Decizia de impunere nr.* nu aduce nici un fel

de motivatii referitoare la impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma totala de lei, drept pentru care contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli precum si accesoriile aferente.

C. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de lei din anul 2006 si majorarile de intarziere aferente

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii la calculul impozitului pe profit a sumei de lei, aferenta unei facturi care nu indeplineste calitatea de document justificativ, in conditiile in care societatea nu a prezentat originalul facturii si nu face dovada ca aceasta a fost pierduta, sustrasa sau distrusa.

In fapt, societatea a dedus in anul 2006 cheltuieli in suma de lei aferente facturii nr.8 prezentate in copie xerox la inspectia fiscala.

Organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuielile in suma de lei, conform anexei nr.17 la Raportul de inspectie fiscala, pe motiv ca au fost inregistrate in baza unei facturi in copie xerox, in temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine in ce priveste cheltuielile contabilizate in baza unor facturi in xerocopie, faptul ca aceasta motivatie a organelor de inspectie fiscala nu exprima realitatea, in contextul in care din anexa nr.17 reiese ca document in xerocopie numai factura fiscala nr.* in valoare totala de lei.

In drept, art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca :

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii în gestiune, dupa caz, potrivit normelor “, coroborat cu pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“ Inregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare”.

De asemenea, in ceea ce priveste reconstituirea documentelor justificative si contabile aceasta era reglementata de prevederile Ordinului ministrului finantelor publice nr.1850/14.12.2004

privind registrele si formularele financiar-contabile, in vigoare de la 01.01.2005, unde se specifica :

*“ Pct. E 27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operatiunile economico-financiare **trebuie sa fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.** [...]*

30. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie sa contina toate lucrarile efectuate în legatura cu constatarea si reconstituirea documentului disparut, si anume:

- sesizarea scrisa a persoanei care a constatat disparitia documentului;

- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii si declaratia salariatului respectiv;

- dovada sesizarii organelor de urmarire penala sau dovada sanctionarii disciplinare a salariatului vinovat, dupa caz ;

- dispozitia scrisa a conductorului unitatii pentru reconstituirea documentului ;

- o copie a documentului reconstituit.

31. În cazul în care documentul disparut a fost emis de alta unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitenta, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitenta. În acest caz, unitatea emitenta va trimite unitatii solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

32. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu si vizibil mentiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numarului si datei dispozitiei pe baza careia s-a facut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legala pentru efectuarea înregistrarilor în contabilitate . [...] “

Fata de factura nr.* emisa de S.C. S, legalizata, existenta la fila 34 din dosarul cauzei, depusa de societate cu adresa nr.* inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.* in locul facturii nr.*, constatate a fi in copie xerox de organele de inspectie fiscala, se retine ca aceasta factura nu poarta mentiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numarului si datei dispozitiei pe baza careia s-a facut reconstituirea, ea neindeplinind calitatea de document justificativ, deci nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

In concluzie, se retine ca factura nr.* prezentata de societate cu adresa nr.* inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.* nu are calitatea de document justificativ pentru acordarea dreptului de deducere a respectivelor cheltuieli, motiv pentru care urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata contestatia societatii

pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma lei si accesoriile aferente.

D. Referitor la diferentele din reevaluare in suma de lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca diferentele din reevaluarea terenurilor si cladirilor din decembrie 2007 trebuiau impozitate ca venituri in anul 2007, in conditiile in care vanzarea activelor a fost efectuata in anul 2007.

In fapt, societatea a vandut in anul 2007 cladiri si terenuri efectuand reevaluarea in baza raportului de reevaluare a imobiliarilor corporale nr.* intocmit in scopul raportarii financiare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca diferenta de lei reprezinta surplus din reevaluarea imobiliarilor corporale, concretizat in castig realizat din vanzarea de active in luna decembrie 2007, inregistrat la rezerve in momentul scoaterii din evidenta a activelor cedate, rezerva constituindu-se pe baza raportului de reevaluare nr.*, in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.57.1 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.71.5 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr.2/2004 aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.576/2004, art.111 alin.3 si alin.8 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005.

Contestatoarea considera ca trecerea rezervelor pe veniturile impozabile se face conform prevederilor legale referitoare la cedarea activelor, respectiv *“cel mai devreme in anul 2008, la momentul livrarii bunurilor / acordarii dreptului de folosinta”*, acesta fiind momentul in care se pune problema daca cedarea activelor este sau nu o modificare a destinatiei rezervelor, o distribuire sau o diminuare a lor.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au incalcat dreptul legal al actionarilor de a capitaliza aceste rezerve si de a amana impozitarea pana la distribuirea lor si solicita ca in veniturile impozabile ale societatii pe anul 2007 sa nu fie incluse rezervele din reevaluare, iar impozitul pe profit sa fie calculat ca atare, prin scoaterea din veniturile impozabile a sumei de lei.

Prin precizarea la contestatie nr.* inregistrata sub nr.* la Directia generala a finantelor publice, societatea arata ca organele de inspectie fiscala au tratat diferenta din reevaluare ca nedeductibila fiscal, in contradictie cu prevederile pct.71⁵ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În drept, art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2007 prevede :

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

coroborat cu prevederile pct.57 ^1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

“ 57 ^1. În aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu dispozițiile art.19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea immobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acestuia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Inregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuție.”

Totodată la pct.111 alin.1, alin.3 și alin.8 din Ordinul nr. 1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se specifică :

“ (1) În cazul în care se efectuează reevaluarea immobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve". Tratatamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative. [...]

(3) Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

*În sensul prezentelor reglementări **castigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.** Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi*

realizata pe masura ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenta dintre amortizarea calculata pe baza valorii contabile reevaluate si valoarea amortizarii calculate pe baza costului initial al activului. [...]

*(8) Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuita, direct sau indirect, cu exceptia cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situatie în care **surplusul din reevaluare reprezinta câstig efectiv realizat** ”.*

Totodata art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala prevede :

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

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

*“ 12. Veniturile si cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal. Exemple de elemente similare veniturilor : [...] **rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor, în situatia în care au fost deductibile din profitul impozabil** ”.*

Din interpretarea coroborata a prevederilor art.19 alin.1, art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, rezulta ca aceste sume provenite din rezervele din reevaluarea imobilizarilor corporale la cedarea activelor sunt elemente similare veniturilor.

Se retine ca vanzarea de imobilizari corporale catre S.C.O cu factura nr.* in valoare totala de lei a avut ca obiect teren constructibil in suma de lei, teren cu constructii in suma de lei si constructii in suma de lei.

Suma de lei reprezentand surplus din reevaluarea imobilizarilor corporale, concretizat in castig realizat din vanzarea de active in luna decembrie 2007, pentru care s-a constituit rezerva in baza

raportului de reevaluare a imobilizarilor corporale nr.*, a fost inregistrata la rezerve la momentul scoaterii din evidenta a activelor vandute, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala.

Efectuarea operatiunii de cedare a activelor reevaluate in luna decembrie 2007, conform raportului de reevaluare nr.* si de scoatere din patrimoniu a activelor pentru care s-a constituit rezerva este consemnata si in bilantul contabil incheiat la 31.12.2007, inregistrat la organul fiscal sub nr.*, existent in copie la fila 14 din dosarul cauzei.

Se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au impozitat veniturile rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, considerate drept un castig realizat prin valorificarea activului, valorificare ce s-a efectuat in luna decembrie 2007, conform facturii nr.* si bilantului contabil incheiat la data de 31.12.2007, din care rezulta scoaterea acestora din gestiunea societatii.

In acelasi sens s-a pronuntat, Directia generala juridica din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor prin adresa nr.* comunicata societatii contestatoare, existenta in copie la fila 331 din dosarul cauzei.

Sustinerea contestatoarei potrivit careia asimilarea rezervelor cu veniturile impozabile se face in anul 2008, nu are relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece data cedarii activelor vandute a fost data emiterii facturii, respectiv 20.12.2007 si nu data din contractul de vanzare-cumparare incheiat ulterior vanzarii, respectiv in luna februarie 2008, asa cum eronat sustine contestatoarea.

La pct.71 ^5 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, se precizeaza ca :

“ 71 ^5. Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabila, precum si pentru determinarea valorii fiscale ramase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidentiata în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscala se includ si reevalurile efectuate, potrivit legii, pana la acea data.

Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale ramase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul si reevaluarile contabile efectuate dupa data de 1 ianuarie 2007, precum si partea ramasa neamortizata din reevaluarile contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidentiata la data de 31 decembrie 2006. Nu se recupereaza prin intermediul amortizarii fiscale reevaluarile contabile efectuate dupa data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscala ramasa neamortizata la data reevaluarii.

În cazul în care ulterior datei de 31 decembrie 2003 se efectueaza reevaluari care determina o descrestere a valorii acestora se procedeaza la o scadere a rezervei din reevaluare în limita soldului

creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile ale perioadei în care se efectuează operațiunile de reevaluare ulterioare datei de 31 decembrie 2003. [...]“,

În ceea ce privește afirmația contestatoarei că organele de inspecție fiscală au tratat diferența din reevaluare ca nedeductibilă fiscal, ceea ce ar veni în contradicție cu prevederile pct.71 ^5 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se reține că organele de inspecție fiscală au impozitat diferența din reevaluare în suma de lei la stabilirea profitului impozabil pe anul 2007 ținând cont și de cheltuielile rezultate în urma reevaluării.

Asa cum rezultă din adresa Direcției generale a finanțelor publice nr.*, existentă la fila 346 din dosarul cauzei, la stabilirea profitului impozabil pe anul 2007 : *“organele de inspecție fiscală au considerat suma de lei ca și cheltuielile deductibile, rezultând astfel ca și diferența din reevaluare de lei a fost considerată deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2007. [...]Totodată au fost înregistrate pe cheltuieli deductibile atât valoarea neamortizată cât și diferența din reevaluare în suma de lei. Scoaterea din evidența a terenurilor s-a efectuat la valoarea reevaluată a acestora, prin înregistrarea contabilă 658.3”Alte cheltuieli de exploatare” = 211 “Terenuri și amenajări de terenuri” cu suma de lei, din care lei reprezintă valoarea terenurilor înregistrate înainte de reevaluare și lei reprezintă diferența din reevaluare.”*

Fata de cele reținute mai sus, rezultă că afirmația contestatoarei nu este reală și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece la stabilirea profitului impozabil pe anul 2007 organele de inspecție fiscală au impozitat diferențele din reevaluare în suma de lei, care, așa cum rezultă din cele precizate mai sus au fost considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

În concluzie, se va respinge contestația societății pentru capatul de cerere reprezentând impozitul pe profit aferent diferențelor din reevaluare și accesoriile aferente.

E. Referitor la cheltuielile în suma de lei aferente serviciilor facturate de agenția imobiliară irlandeză

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile agenției imobiliare în suma

de lei, in conditiile in care societatea nu a prezentat nici un document in justificarea prestarii efective a acestor servicii.

In fapt, societatea a inregistrat la cheltuieli deductibile fiscal, suma de lei platita firmei U cu sediul in Irlanda, conform Invoice UN 2007 in suma de euro .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca respectiva prestare de servicii este legata de intermedierea livrarii unor bunuri imobile, iar pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile fiscal, trebuiau sa fie efectiv justificate prin situatii de lucrari, studii de fezabilitate, de piata si sa fie dovedita necesitatea efectuarii lor, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Societatea considera ca i s-a aplicat un tratament fiscal incorect, potrivit caruia cheltuiala inregistrata pe seama comisionului platit agentiei imobiliare irlandeze, nu ar fi deductibila la calculul impozitului pe profit, motivand ca prestarea agentiei a fost una efectiva, probata prin minuta incheiata intre cele trei parti implicate in tranzactie.

Societatea arata ca indicarea intermediarului intr-un contract de vanzare-cumparare este necesara, de regula atunci cand prin acel contract se confirma acestuia dreptul de a primi comisionul, or contractul de vanzare-cumparare cu S.C. O a fost finalizat in 2008, iar minuta tripartita care certifica indeplinirea obligatiilor ce ii revin de catre agentie si in consecinta obligatia societatii de a plati comisionul s-a incheiat in anul 2007, la faza de precontractare, astfel incat nu mai era necesara indicarea intermediarului in contractul de vanzare-cumparare.

In drept, art. 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, incidenta in perioada in care a fost emisa factura de comision, prevede urmatoarele :

“ (4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte**” ;*

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

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca **cumulativ** urmatoarele conditii :*

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare ;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate ”.

Conditiiile care trebuie indeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de intermediere sunt expres prevazute la articolele de lege mai sus mentionate, respectiv **existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca desi societatea prezinta un contract de exclusivitate incheiat cu firma irlandeza U al carui obiect de activitate prevede ca, *“clientul garanteaza agentul exclusiv cu drepturile exclusive sa vanda proprietatea - sa negocieze, sa intermedieze si sa reprezinte clientul - oricarei terte parti identificata si prezentata agentului exclusiv si capabil sa platesca pretul minim asa cum este definit mai jos”*, nu prezinta nici un document din care sa rezulte demersurile intreprinse de intermediar in vederea vanzarii activelor, implicarea sa directa in realizarea tranzactiei, modul de prezentare si negociere a ofertei cu potentialii cumparatori ai activelor scoase la vanzare de S.C. U, respectiv punerea in executare a contractului atestata pe baza de documente.

Desi societatea contestatoare pune la dispozitie ulterior incheierii raportului de inspectie fiscala, minuta sedintei din data de 31.07.2007, incheiata intre S.C. U, S.C. O si firma irlandeza U, aflata in copie la fila 121 din dosarul cauzei, din aceasta nu rezulta elementele mentionate mai sus, care sa ateste rolul activ al firmei irlandeze U in prestarea efectiva a serviciului de intermediere a vanzarii activelor.

Ca urmare, minuta sedintei din data de 31.07.2007 nu poate tine loc de document justificativ pentru prestarea efectiva a serviciilor de intermedierea operatiunilor de vanzare-cumparare.

Se retine ca intrucat agentul economic nu a prezentat nici un document prevazut de pct.48 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din care sa rezulte prestarea efectiva a respectivelor servicii de intermediere in domeniul imobiliar, conform prevederilor legale mai sus

invocate, organele de inspectie fiscala au procedat legal la neacordarea deductibilitatii fiscale pentru comisionul facturat de firma irlandeza U.

Cu alte cuvinte, in materia impozitului pe profit, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, atat cele tangibile cat si cele intangibile de natura serviciilor de management si consultanta, legiuitorul a prevazut pe langa conditia generala prevazuta de art.21 (1) din Codul fiscal si anume serviciile sa fie efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si conditii specifice necesare si suficiente pentru a da drept de deducere acestui gen de cheltuieli, conditii reglementate de dispozitiile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesitatii prestarii acestora in scopul activitatii pe baza de documente probatorii - contracte si materiale corespunzatoare enumerate cu titlu exemplificativ, in functie de specificul prestarii.

Asadar, legiuitorul sanctioneaza neindeplinirea acestor conditii care pot fi privite drept formale, in situatia in care nu este in discutie nerealizarea in realitate a serviciului, prin neadmiterea la deducere a respectivei cheltuieli, textul legii stabilind fara echivoc in sarcina contribuabilului obligatia de a justifica printr-un probatoriu adecvat prestarea serviciului. Aceasta si pentru facilita organului fiscal de a verifica justa comensurare a cheltuielii, valoarea de piata a acesteia acolo unde este cazul, necesitatea efectuarii ei in folosul activitatii contribuabilului, etc.

In concluzie, se va respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, contestatia societatii pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de lei, precum si accesoriile aferente.

Cap. 2 Taxa pe valoarea adaugata

A. Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, in conditiile in care facturile fiscale nu contin codul de inregistrare fiscala corect al societatii cumparatoare.

In fapt, S.C. U a dedus in perioada 2005 - 2006 taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta unor facturi de achizitie de bunuri si servicii care au in scris un cod fiscal eronat la rubrica cumparator.

Organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, conform anexei nr.17 la Raportul de inspectie fiscala, aferenta facturilor care contin un cod fiscal eronat la rubrica cumparator, in temeiul prevederilor art.145 alin.8 lit.a) si art.155

alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatie si prin precizarea la contestatie nr. inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat corect situatia documentelor verificate si arata ca inscrierea codului de inregistrare fiscala a cumparatorului in mod eronat, se explica prin faptul ca furnizorii societatii din care societatea a provenit prin divizare erau obisnuiti cu codul fiscal al vechii societati, continuand sa il utilizeze in relatiile comerciale.

Societatea sustine ca furnizorii au inversat involuntar cifrele de la terminatia codului fiscal, iar aprecierile organelor de inspectie fiscala nu sunt fundamentate pe date certe, nefiind explicitata modalitatea de verificare a documentelor de livrare.

In drept, in perioada 2005 – decembrie 2006 sunt incidente prevederile art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal potrivit carora :

“ (8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente :

*a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabil, **cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8)**, si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, justifica taxa dedusa, cu factura fiscala, întocmita potrivit art. 155 alin. (4) ”.*

Din punctul de vedere al cumparatorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se justifica cu factura fiscala continand elementele prevazute de art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal :

“ Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii:

- a) Seria si numarul facturii ;*
- b) Data emiterii facturii ;*
- c) Numele, adresa si **codul de identificare fiscala ale persoanei care emite factura;***
- d) Numele, adresa si **codul de identificare fiscala, dupa caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii ;***

e) *Denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate [...] “,*

Fata de aceste prevederi legale se retine ca legiuitorul a conditionat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata din facturile de achizitii de completarea corecta a tuturor rubricilor din facturi.

Se retine ca organele de inspectie fiscala si-au intemeiat neacordarea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei pe considerentul ca facturile verificate au cod fiscal eronat in scris la rubrica cumparator, diferit de codul fiscal al S.C. U, care este R , astfel cum rezulta din constatarile din Raportul de inspectie fiscala nr.* si din anexa nr.17 la acest act.

In sustinerea contestatiei, contestatoarea prezinta cu adresa nr.*, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, o serie de facturi inscrise in anexa nr.17 la raportul de inspectie fiscala, respectiv factura nr.*, facturi din care rezulta codul eronat al societatii cumparatoare, care este contestatoarea, fara sa prezinta modul in care s-a efectuat corectarea acestor documente, asa cum prevede art.159 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform caruia :

“ Corectarea documentelor

(1) Corectarea informatiilor înscrise în facturi sau în alte documente care tin loc de facturi se efectueaza astfel : [...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continand informatiile si valorile corecte si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numarul si data documentului corectat ”.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile care contineau codul fiscal al cumparatorului incorect, se retine ca societatea avea posibilitatea sa prezinte facturile corectate in conformitate cu prevederile legale mai sus invocate, ori asa cum s-a retinut la Cap, I A referitor la impozait pe profit, **societatea contestatoare a dedus cheltuieli inscrise in facturi de achizitie care nu ii apartineau, ci apartineau altor societati.**

De asemenea, societatea prezinta in adresa nr.*, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, anexate facturilor, note de intrare-receptie, care nu pot constitui documente in justificarea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile constatate cu cod fiscal eronat, deoarece din continutul acestor note de

intrare-receptie nu se poate identifica cine este societatea cumparatoare.

In concluzie, se retine ca facturile care contin codul fiscal eronat si notele de intrare-receptie, nu au calitatea de documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, deoarece nu contin toate informatiile corecte prevazute de dispozitiile legale mai sus explicitate.

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca organele de inspectie fiscala, legal au procedat la neacordarea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta facturilor constatate cu cod fiscal eronat la rubrica cumparator, drept pentru care urmeaza sa fie respinsa contestatia societatii pentru aceasta suma si accesoriile aferente.

B. Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei

In fapt, S.C. U a dedus in perioada 2005 - 2006 taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei aferenta unor facturi de achizitie pentru care nu a prezentat documente justificative, sau a prezentat facturi in copie xerox.

Prin precizarea la contestatie nr.* inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, S.C. U arata ca din taxa pe valoarea adaugata contestata initial in suma de lei, contesta doar suma de lei.. Societatea recunoaste ca *“taxa pe valoarea adaugata contestata initial trebuie diminuada cu suma de lei care corespunde taxei din facturile nr.* si nr.*, contabilizate de societate prin dublarea sumei “ si de asemenea “ trebuie diminuada cu suma de lei, prin care taxa dedusa a fost majorata ca urmare a unei erori de inregistrare din luna decembrie 2006”*.

B.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unei facturi care nu indeplineste calitatea de document justificativ, in conditiile in care societatea nu a prezentat originalul facturii si nu face dovada ca aceasta a fost pierduta, sustrasa sau distrusa.

In fapt, S.C. U a dedus in luna aprilie 2006 taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturii nr.*, prezentate in copie xerox la inspectia fiscala.

Societatea sustine ca motivatia organelor de inspectie fiscala nu exprima realitatea.

Organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de lei inscrisa in factura nr.*, conform

anexei nr.17 la Raportul de inspectie fiscala, pe motiv ca au fost inregistrate in baza unei facturi in copie xerox, in temeiul prevederilor art.145 alin.8 lit.a) si art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifica :

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente :

*a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila, **cu factura fiscala**, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, justifica taxa dedusa, cu factura fiscala, întocmita potrivit art. 155 alin. (4) ”.*

Totodata la pct.51 alin.1 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pana la data de 31.12.2006 se prevede :

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

Intr-o speta similara, Directia de legislatie in domeniul taxei pe valoarea adaugata din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor prin adresa nr.* , aflata la fila 705 din dosarul cauzei a precizat :

“ Incepand cu anul 2005 sunt in vigoare prevederile Ordinului ministrului finantelor publice nr.1850/2004 privind registrele si formularele financiar contabile care se refera la reconstituirea formularelor financiar contabile atat a celor cu regim special, cat si a celor fara regim special.[...]

*Incepand 01.01.2005, in cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului justificativ, **deducerea taxei pe valoarea adaugata poate fi justificata cu documentul reconstituit potrivit legii**, asa cum se prevede la pct.51 alin.1 din normele metodologice de aplicarea a Titlului VI din*

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare aplicabile pana la data de 31.12.2006 inclusiv [...].

*In concluzie, pentru facturile fiscale pierdute, sustrate sau distruse aferente **operatiunilor efectuate pana la 31.12.2006**, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se **poate face cu documente reconstituite potrivit legii.** [...]"*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se retine ca incepand cu 01.01.2005, in cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea taxei pe valoarea adaugata poate fi justificata cu documentul reconstituit potrivit legii, asa cum se specifica in dispozitiile legale mai sus citate.

Potrivit prevederilor Ordinului ministrului finantelor publice nr.1850/14.12.2004 privind registrele si formularele financiar-contabile :

*" Pct. E 27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operatiunile economico-financiare trebuie sa fie justificate cu **documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.** [...]"*

30. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui " dosar de reconstituire ", întocmit separat pentru fiecare caz.

31. In cazul in care documentul disparut a fost emis de alta unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitenta prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitenta. In acest caz, unitatea emitenta va trimite unitatii solicitatoare, in termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii documentul reconstituit.

*31. Documentele reconstituite vor purta **în mod obligatoriu si vizibil mentiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numarului si datei dispozitiei pe baza careia s-a facut reconstituirea.***

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legala pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate. [...]"

Se retine ca societatea a depus la dosarul cauzei, in justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata, factura nr.*, legalizata, asa cum s-a retinut la Cap. 1 C referitor la impozit pe profit din prezenta decizie. Aceasta factura nu este reconstituita conform prevederilor legale mai sus invocate, ea neindeplinind calitatea de document justificativ, deci nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

In concluzie, se retine ca factura nr.* prezentata de societate cu adresa nr.*8 inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.* nu are calitatea de document justificativ pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, motiv pentru care urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata

contestatia societatii pentru acest capat de cerere si accesoriile aferente.

B.2 Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei dedusa pe baza unor facturi de prestari servicii neinsotite de documente doveditoare.

In fapt, S.C. U a dedus in anul 2005 taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei aferenta unor cheltuieli inregistrate cu facturile nr.* cuprinzand lucrari de modernizare si factura nr. * cuprinzand evaluare mijloace fixe, refacturate dupa divizarea societatii, pentru care nu a prezentat documente doveditoare.

Organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, conform anexei nr.17 la Raportul de inspectie fiscala, pe motiv ca au fost inregistrate sume fara document doveditor, in temeiul prevederilor art.145 alin.8 lit.a) si art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.51 alin.1 si alin.2 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

In drept, in anul 2005 sunt incidente prevederile art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal potrivit carora :

“ Dreptul de deducere

(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca :

*a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, **si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila [...]** “.*

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca ca taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor care au fost prestate sau urmeaza sa fie prestate este deductibila doar in situatia in care serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, pe motiv ca au fost inregistrate sume prntru care societatea nu a prezentat documente care sa ateste faptul ca serviciile in cauza au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale contestatoarei.

Potrivit art. 156 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare :

“ (1) *Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile : [...]*

c) sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare în vederea stabilirii operatiunilor realizate [...] “,
coroborate cu prevederile art.56 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata unde se specifica :

“ *Prezentarea de înscrișuri*

(1) *În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitia organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrișuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita si altor persoane înscrișuri, daca starea de fapt fiscala nu a fost clarificata pe baza înscrișurilor puse la dispozitie de catre contribuabili ”.*

Se retine ca societatea a prezentat cu adresa nr.* , inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.* , factura nr.* in valoare de lei emisa de S.C. U, aflata la fila 68 din dosarul cauzei, reprezentand contravaloarea lucrari de modernizare conform deviz, fara sa prezinte in justificare devizul de lucrari care trebuia intocmit de societatea prestatoare de servicii, procese verbale de receptie, situatii de lucrari si nici un alt document in justificare, astfel incat organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei inscrisa in aceasta factura, deoarece societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte serviciile care au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile, asa cum prevede textul de lege.

De asemenea, societatea a prezentat factura nr. * in valoare de lei, emisa de S.C. U, aflata la fila 69 din dosarul cauzei avand ca obiect evaluare mijloace fixe, la care se regaseste anexata nota de prezentare a raportului de evaluare a imobilizarilor corporale aflate in patrimoniul societatii mama S.C. R la data de referinta 30.11.2004.

Din analiza documentelor prezentate rezulta ca factura nr. * reprezinta o refacturare a facturii nr.* ,conform contract nr.* incheiat cu firma SI.

Se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat in justificare contractul nr.* referitor la efectuarea reevaluarii si nici o situatie din care sa rezulte modul de repartizare a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata aferenta ocazionate de raportul de reevaluare a imobilizarilor corporale pe societatile nou infiintate, astfel cum rezulta din constatarile organelor de inspectie fiscala exprimate prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.* inregistrat sub nr. *

In concluzie, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat drept de deductere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei inscrisa in respectiva factura.

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca organele de inspectie fiscala, legal au procedat la neacordarea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata in suma totala de lei, aferenta facturilor constatate ca fiind neinsotite de documente din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor care sa fie utilizate in folosul operatiunilor taxabile, drept pentru care urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata contestatia societatii pentru aceasta suma precum si accesoriile aferente.

C. Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata

C.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei
Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fondul cauzei asupra taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, nu rezulta modul de calcul a bazei de impunere a taxei pe valoarea adaugata estimata, iar societatea sustine ca este in imposibilitatea identificarii unor operatiuni taxabile care sa determine stabilirea unei sume de plata la taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, societatea nu a inregistrat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei aferenta facturilor nr.* 2006, constatate de organele de inspectie fiscala ca fiind lipsa din carnetele de facturi, conform anexei nr.16 la raportul de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala au identificat facturile nr.*, ca fiind lipsa din carnetele de facturi si au estimat taxa pe valoarea adaugata aferenta, in baza prevederilor art.67 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.65.1 lit.d) din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 .

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala nu au detaliat in ce conditii a constatat lipsa facturilor si au estimat baza de impozitare fara respectarea procedurii legale privind estimarea bazei de impozitare si fara sa specifice daca la estimarea pretului de piata al tranzactiilor a fost utilizata una din metodele prevazute la art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si la pct.23 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Totodata, prin precizarea la contestatie nr.*, inregistrata sub nr.*, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au detaliat in ce conditii au constatat lipsa facturilor din carnetul nr.* si arata ca nu isi

poate exprima un punct de vedere asupra modului in care ar fi trebuit constituita baza de impunere intrucat este in imposibilitatea identificarii unor operatiuni taxabile care sa determine stabilirea unei sume de plata la taxa pe valoarea adaugata.

In drept, art. 67 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede :

“ Estimarea bazei de impunere

(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale”,

coroborate cu pct.65.1 lit.d) si 65.2 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003, potrivit carora :

“ 65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situatii cum sunt:

d) cand au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a îndeplinit obligatia de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand în considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare”.

De asemenea, in speta sunt incidente prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 :

“ (2) În cadrul unei tranzactii între persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor între persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmatoarele metode :

a) metoda compararii preturilor, prin care pretul de piata se stabileste pe baza preturilor platite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile catre persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare;

c) metoda pretului de revânzare, prin care pretul de piata se stabileste pe baza pretului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei

persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului si o marja de profit;

d) orice alta metoda recunoscuta în liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica”;

coroborate cu prevederile Hotararii Guvernului nr.44/2004 :

“ La estimarea pretului de piata al tranzactiilor se poate utiliza una dintre urmatoarele metode :

a) metoda compararii preturilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda pretului de revânzare;

d) orice alta metoda recunoscuta în liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica”.

Fata de aceste prevederi legale rezulta ca la estimarea bazei de impunere si a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala trebuiau sa aiba in vedere elementele care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiei si informatii referitoare la activitatea din perioada verificata si documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, in lipsa acestora, organele de inspectie fiscala vor avea în vedere datele si informatiile detinute despre contribuabilii cu activitati similare.

In ce priveste modul de calcul al taxei pe valoarea adaugata estimata in raport de facturile constatate lipsa, se retine ca la solicitarea Directiei generale de solutionare a contestatiilor adresata societatii de a prezenta documente din care sa rezulte un alt mod de calcul fata de cel stabilit de organele de inspectie fiscala, societatea a comunicat cu adresa nr.*, inregistrata sub nr.* faptul ca organele de inspectie fiscala nu au detaliat in ce conditii au constatat lipsa facturilor din carnetul nr.* si nu au specificat daca la estimarea pretului de piata al tranzactiilor a fost utilizata una din metodele prevazute de Codul fiscal.

Se retine ca in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.*, organele de inspectie fiscala au constatat taxa pe valoarea adaugata colectata estimata in suma de lei, iar din anexa nr.16 la raportul de inspectie fiscala reiese din calcul doar taxa pe valoarea adaugata in suma de lei .

Avand in vedere ca, organele de inspectie fiscala au constatat taxa pe valoarea adaugata colectata estimata fara sa precizeze metoda de estimare a bazei de impunere si taxei pe valoarea adaugata aferente, astfel cum sustine contestatoarea prin precizarea la contestatie, urmeaza ca in temeiul prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, sa se desfiinteze partial Decizia de impunere nr.* pentru suma de lei, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.* pentru aceeasi taxa, vizand aceeasi perioada si tinand cont de considerentele prezentei decizii, in vederea determinarii taxei pe valoarea adaugata datorata si a majorarilor de intarziere aferente.

La reanalizare vor fi avute in vedere si se va raspunde la argumentele referitoare la taxa pe valoarea adaugata estimata invocate de contestatoare .

C.2 Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta pe fondul cauzei, in conditiile in care contestatia privind acest capat de cerere nu este motivata.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei aferenta facturii nr.* emisa catre S.C.I in valoare de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturii nr.*, constatata anulata si care nu se regaseste la cotorul carnetului de facturi in cele trei exemplare.

Nici prin contestatie si nici prin precizarea la contestatie nr.* societatea nu motiveaza in nici un fel, nu aduce nici un argument si nu prezinta in sustinere documente referitoare la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

In drept, sunt incidente dispozitiile art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevad :

“ Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

*c) **motivele de fapt si de drept ,***

*d) **dovezile pe care se intemeiaza contestatia ”,***

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, care stipuleaza :

*“ Contestatia poate fi respinsa ca [...] **nemotivata**, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.*

Se retine ca societatea, desi contesta suma totala de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata si majorarile aferente, calculate prin Decizia de impunere nr.8 aduce argumente numai in ce priveste taxa pe valoarea adaugata estimata in suma de lei, fara sa aduca nici un fel de motivatii referitoare la taxa pe valoarea

adaugata in suma de lei, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru taxa pe valoarea adaugata precum si accesoriile aferente.

D. Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila si sumele lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei si asupra taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, in conditiile in care insasi societatea recunoaste existenta unor erori de inregistrare.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a declarat in plus prin decontul de TVA aferent trimestrului IV 2005 fata de evidenta de taxa pe valoarea adaugata, suma de lei, nerespectand prevederile art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. De asemenea, societatea a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, neraportata prin deconturile de TVA din decembrie 2004 si trim. IV 2006, prin nerespectarea prevederilor art.156 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003. Totodata societatea a stornat in anul 2006 taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, fara documente justificative, organele de inspectie fiscala procedand la colectarea acestei sume, in baza art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine prin contestatie ca situatia declararii in plus a taxei pe valoarea adaugata “s-a creat pe fondul unor erori de inregistrare a sistemului informatic a documentelor privind achizitiile de bunuri si servicii”.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, societatea sustine ca “situatia s-a creat pe fondul unor erori de inregistrare cauzate de sistemul informational privind livrarile de bunuri, omise a fi inregistrate in jurnalele de vanzari la momentul efectuarii livrarilor, erori nedepistate la momentul respectiv”.

Totodata prin precizarea la contestatie nr.*, societatea sustine referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei, faptul ca “suma a fost contestata intrucat organele de inspectie fiscala au motivat aceasta suma ca fiind aferenta veniturilor impozabile inregistrate de societate si pentru care a fost stornata taxa, societatea atribuind aceasta suma ca fiind datorata de societate la bugetul de stat. Suma la care face referire s-a datorat unor erori de inregistrare contabila a taxei pe valoarea adaugata la constituirea avansurilor primite de la clienti interni si stornarea taxei aferenta avansurilor de la clienti”, unde

eronat a fost luat in calcul la stornare, contul sintetic 419 care cuprindea avansurile de la clientii interni si externi”.

In drept, sunt incidente dispozitiile art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevad :

“ Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

*c) **motivele de fapt si de drept ,***

*d) **dovezile pe care se intemeiaza contestatia ”,***

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, care stipuleaza :

*“ Contestatia poate fi respinsa ca [...] **nemotivata**, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.*

Se retine ca societatea, desi contesta taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de lei stabilita in sarcina sa de organele de inspectie fiscala si majorarile aferente, totusi prin contestatie societatea nu motiveaza in nici un fel, nu aduce nici un argument si nu prezinta in sustinere documente referitoare la respectivele inregistrari privind taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si nici referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Fata de prevederile legale mai sus invocate si avand in vedere ca societatea recunoaste prin contestatie si precizarea la contestatie, faptul ca inregistrarile de taxa pe valoarea adaugata in suma de lei s-au datorat unor erori de inregistrare a sistemului informatic a documentelor privind achizitiile si livrarile de bunuri si servicii, erori nedepistate la momentul respectiv, urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata si neargumentata contestatia societatii pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei, precum si accesoriile aferente.

E. Referitor la incadrarea tranzactiei privind vanzarea de cladiri si terenuri

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca operatiunea de vanzare-cumparare a cladirilor si terenurilor este scutita fara drept de deducere sau este operatiune impozabila pentru care aplica masurile de simplificare, in conditiile in care societatea a depus la autoritatile fiscale notificarea prevazuta de art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ulterior datei emiterii Deciziei de impunere nr.51/30.05.2008, contestate.

In fapt, societatea a vandut active catre S.C.O cu factura nr.* pentru care a aplicat regimul simplificat de taxa pe valoarea adaugata-taxare inversa.

Vanzarea in valoare totala de lei a avut ca obiect teren construibil in suma de lei, teren cu constructii in suma de lei si constructii in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea de vanzare de cladiri si terenuri este scutita fara drept de deducere si aplicarea eronata de societate a regimului simplificat de taxa pe valoarea adaugata-taxare inversa, conform art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.82 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a depus notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute de art.141 alin.3 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru activele vandute.

Prin contestatie si prin adresa nr. 8, depusa si inregistrata la Administratia Finantelor Publice a Contribuabililor Mijlocii sub nr. *, societatea sustine ca a aplicat corect regimul simplificat de taxa pe valoarea adaugata pentru vanzarea efectuata in anul 2007, conform art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si arata ca a depus la autoritatile fiscale teritoriale notificarea nr.* exercitandu-si astfel optiunea de taxare pentru livrarea de bunuri mobile, intrucat respectiva notificare a fost depusa inainte de comunicarea oricaror aspecte legate de lipsa acesteia si de comunicarea raportului de inspectie fiscala.

In drept, art.141 alin.2 lit.f) si alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare de la 01.01.2007, prevede ca :

“(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construit, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere totala sau partiala a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele :

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare;

2. constructie înseamna orice structura fixata în sau pe pamânt;

3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta înseamna livrarea efectuata cel tarziu pâna la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, în urma transformarii ;

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. e) si f), în conditiile stabilite prin norme ”;

coroborat cu pct.39 alin.1 si alin.4 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data vanzarii activelor, unde se precizeaza ca :

“ 39. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea livrării bunurilor imobile prevazute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, în conditiile prevazute la alin. (2) - (6)”.

(4) Optiunea prevazuta la alin. (1) se notifica organelor fiscale locale pe formularul prezentat în anexa 3 la prezentele norme metodologice si se exercita pentru bunurile imobile, mentionate în notificare. Optiunea se poate exercita si numai pentru o parte a acestor bunuri ”.

Conform acestor prevederi legale, operatiunea de livrare de cladiri si terenuri este scutita fara drept de deducere, iar orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor, cu conditia ca optiunea de taxare a operatiunilor de livrare de bunuri imobile prevazute la art.141 alin.2 lit.f) din Codul fiscal **sa fie notificata organelor fiscale locale.**

Ca urmare a verificarii modului de intocmire a deconturilor de TVA, organele de inspectie fiscala au incheiat procesul verbal inregistrat la Registrul unic de control la pagina 4, pozitia 18, iar la organul fiscal teritorial sub nr.*, aflat in copie la fila 352 din dosarul cauzei, din analiza caruia rezulta ca S.C. R nu a depus notificarea prevazuta la pct.39 alin.4 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru livrarile de bunuri pentru care a aplicat masura de simplificare prevazuta de art.160 alin.2 lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata din analiza bilantului incheiat la 31.12.2007, depus la organul fiscal teritorial sub nr.*aflat la fila 6 din dosarul cauzei, rezulta ca societatea a inregistrat scoaterea din evidenta a activelor imobilizate in anul 2007, deci la data vanzarii activelor cu factura nr.*, deci transferul proprietatii s-a efectuat in anul 2007 si nu in anul 2008 cum sustine contestatoarea.

Referitor la cele patru notificari depuse de societate cu adresa nr.* cat si cu adresa nr.*, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, pe care societatea contestatoare pretinde ca le-a depus la organul fiscal teritorial in luna mai 2007, care nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala in timpul verificarii, aflate in copie la filele 28-31 la dosarul cauzei, se retine ca aceste notificari nu privesc optiunea de taxare prevazuta de art.141 alin.2 lit.f)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ci ele se refera la optiunea de taxare a operatiunilor prevazute de art.141 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la arendarea, concesiunea, inchirierea si leasingul de bunuri imobile, astfel cum rezulta din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei intocmit de Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii nr.*, inregistrat sub nr.*, astfel incat aceste documente nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Se retine ca la data intocmirii facturii fiscale nr.* in valoare de lei, pentru vanzarea de bunuri imobile, societatea nu avea intocmita si depusa la organul fiscal teritorial notificarea pentru situatia in care opteaza pentru taxarea operatiunilor prevazute la art.141, alin. 2, lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din analiza notificarii depuse de societatea contestatoare la Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii in data de 2008 sub nr.*, aflata in copie la fila 142 din dosarul cauzei, rezulta ca societatea a optat pentru taxarea operatiunilor prevazute la art.141 alin.3 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru *"bunurile imobile, constructii si terenuri situate in localitatea "*.

Aceasta notificare pentru situatia in care societatea opteaza pentru taxarea operatiunilor, a fost depusa de societate la organele fiscale teritoriale la data de 2008, ulterior datei de 2008, cand s-a sustinut discutia finala prin care i s-au comunicat societatii rezultatele inspectiei fiscale.

Se retine ca referitor la notificarea optiunii de taxare a operatiunii de instrainare de bunuri imobile, Directia de legislatie in domeniul taxei pe valoarea adaugata din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor a comunicat punctul sau de vedere societatii contestatoare cu adresa nr.*, potrivit caruia :

" [...] va facem cunoscut ca, in opinia noastra, notificarea optiunii de taxare a livrării de bunuri imobile a fost depusa dupa efectuarea actiunii de inspectie fiscala si prin urmare, aceasta nu mai poate schimba regimul de scutire aplicabil tranzactiei respective".

Fata de cele prezentate si prevederile legale mai sus invocate, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au constatat livrarea de terenuri si cladiri ca fiind operatiune scutita fara drept de deducere, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

F. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de aferenta serviciilor de intermediere legate de vanzarea bunurilor imobile

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta daca taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei aferenta prestarilor de servicii de intermediere este datorata, in conditiile in care constatarile organelor de inspectie fiscala sunt contradictorii.

In fapt, organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina S.C. U taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta sumei de lei platita firmei U cu sediul in Irlanda, conform Invoice UN precizand ca temei legal prevederile art.150 alin.1 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si art. 21 alin 4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au incadrat operatiunea in prevederile art.150 alin.1 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia :

*“ (1) Urmatoarele persoane **sunt obligate la plata taxei**, daca aceasta este datorata în conformitate cu prevederile prezentului titlu :*

*g) persoana impozabila actionând ca atare sau persoana juridica neimpozabila, stabilita în România sau nestabilita în România, dar înregistrata prin reprezentant fiscal, **care este beneficiar al unor livrari de bunuri sau prestari de servicii care au loc în România**, conform art. 132 sau 133, altele decât cele prevazute la lit. b) - e), **daca sunt realizate de o persoana impozabila care nu este stabilita în România si care nu este înregistrata în România**, conform art. 153”*

si prevederile art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifica :

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca **cumulativ** urmatoarele conditii :*

*- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract** care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; **prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare ;***

- *contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate ”.*

Din analiza actelor normative mentionate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei in baza art.150 alin.1 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care se refera la taxarea persoanelor beneficiare ale unor livrari de bunuri sau **prestari de servicii care au loc în România, de catre o persoana care nu este stabilita in Romania si care nu este înregistrata în România**, prin aceasta implicit recunoscand prestarea serviciului de catre firma intermediara, in timp ce in baza art. art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, fundamenteaza **eronat** pentru taxa pe valoarea adaugata neprestarea efectiva a serviciilor de intermediere, in baza unor prevederi legale aplicabile in materia impozitului pe profit.

In drept, art.43 alin.2 lit. e) si f) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede :

“ Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente ;

e) motivele de fapt

f) temeiul de drept [...] ”.

Totodata la art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata se prevede ca :

“ Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei .”

Desi organele de inspectie fiscala prezinta temeiurile legale in baza carora au calculat taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de intermediere legate de vanzarea bunurilor imobile, se retine ca acestea sunt atat din capitolul referitor la impozit pe profit, cat si din cel referitor la taxa pe valoarea adaugata. Mai mult, desi invoca prevederile art.150 alin.1 lit.g) din Codul fiscal, totusi la capitolul privind impozit pe profit, mai sus invocat, organele de inspectie fiscala constatat ca serviciile de intermediere imobiliara nu au fost efectiv prestate.

Fata de cele retinute mai sus, organele fiscale urmeaza sa reanalizeze operatiunea de intermediere si de a stabili daca respectiva suma facturata de comisionar este purtatoare de taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere ca in ceea ce priveste calculul taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunea de intermediere, organele de inspectie fiscala au facut afirmatii contradictorii, urmeaza ca in temeiul

prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, sa se desfiinteze partial Decizia de impunere nr.* pentru suma de lei, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.* pentru aceeasi taxa, tinand cont de considerentele prezentei decizii.

Deoarece majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata desfiintata nu pot fi defalcate din totalul majorarilor de intarziere stabilite in sarcina societatii prin Decizia de impunere contestata, urmeaza sa se desfiinteze partial Decizia de impunere nr.* pentru suma totala de lei, organele de inspectie fiscala urmand sa stabileasca majorarile de intarziere datorate.

Cap. 3 Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executarii debitelor pana la clarificarea definitiva a contestatiei, precum si anulara Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.*, **cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta materiala de a se investi cu solutionarea acestor capate de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal precum si solutionarea contestatiei indreptata impotriva Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.*, nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.**

In fapt, prin contestatia formulata, S.C. U a solicitat suspendarea executarii debitelor pana la clarificarea definitiva a contestatiei, precum si anulara Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.*

In drept, in ceea ce priveste suspendarea executarii actului administrativ fiscal sunt incidente prevederile art.215 alin.1 si alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora :

"(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modifica ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pâna la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de pâna la 2.000 lei."

Potrivit art.14 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004 :

“ (1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, o dată cu sesizarea, în condițiile art.7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronunțarea instanței de fond.

(2) Instanța va rezolva cererea de suspendare, de urgență cu citarea părților.”

În ceea ce privește contestația societății formulată împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr.*, în drept sunt incidente prevederile art.129 alin.11 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede :

„ Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172 ” ; iar art.172 din același act normativ la alin.4 precizează : ” Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedura de urgență” .

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea societății contestatoare de suspendare a executării Deciziei de impunere nr.* și de anulare a Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr.* emise de Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii intra sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ și a art.172 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii formulată de S.C. U, neavând competența materială, aceasta aparținând instanței judecătorești.

În ceea ce privește contestația formulată de societate împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.*se reține că prin acest act administrativ aflat în copie la fila 74 din dosarul cauzei sunt comunicate societății contestatoare anumite obligații fiscale verificate și perioada supusă verificării, deci nu au fost stabilite în sarcina S.C. U obligații fiscale suplimentare, astfel încât acest capăt de cerere apare ca lipsit de obiect.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.11 alin.2, art.19 alin.1, art.21 alin.4 lit.f) și lit.m), art.22 alin.5, art.141 alin.3, art.141 alin.2 lit.f), 145 alin.3, art.145 alin.8 lit.a), art.150 alin.1 lit.g), art.155 alin.8, art.156 alin.1 lit.c), art.159 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.39 alin.1 și alin.4, pct.44, pct.48, pct.51¹, pct.57¹,

pct.71⁵ din Normele metodologice aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal art.206 alin.1 lit.c) si lit.d), Ordinul ministrului finantelor publice nr.1850/14.12.2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, pct.111 alin.1, alin.3 si alin.8 din Ordinul nr.1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.14 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004 art.43 alin.2 lit. e) si f), art.67 alin.1, art.129 alin.11, art.172 alin.4, art.206 alin.1 lit.c) si d), art.213 alin.4, art.129 alin.11, art.215 alin.1 si alin.2 si art.216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de S.C. U ca neintemeiata si nemotivata pentru suma totala de lei reprezentand :

taxa pe valoarea adaugata de plata ;

impozit pe profit ;

majorari intarziere aferente impozitului pe profit

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.* pentru suma totala de lei reprezentand :

taxa pe valoarea adaugata in suma de lei

majorarile de intarziere in suma de lei

in conformitate cu retinerile de la Cap. 2 pct.C 1 si pct. F referitoare la taxa pe valoarea adaugata din prezenta decizie, organele de inspectie fiscala urmand sa recalculeze taxa pe valoarea adaugata datorata si accesoriile aferente.

3. In ceea ce priveste cererea de suspendare a executarii Deciziei de impunere nr.* si de anulare a Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.* emise de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii , formulate de S.C. U, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu are competenta materiala de solutionare a acestor capete de cerere, competenta revenind instantelor judecatoresti, conform legii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.