

**DECIZIA nr.128 / 05.05.2010**  
**privind soluționarea contestațiilor formulate de**  
**SC M SRL în calitate de societate absorbantă a**  
**SC S SRL ,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, cu privire la contestațiile formulate de **SC M SRL**, în calitate de societate absorbantă a **SC S SRL**, împotriva Deciziei de impunere și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în sarcina SC S SRL.

Societatea **contestă**:

- impozit pe profit;
- majorări /penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- majorări /penalități de întârziere aferente TVA;
- impozit pe venitul obținut din România de persoanele nerezidente;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul obținut din România de persoanele nerezidente;
- contribuții asigurări sociale datorate de angajator;
- majorări de întârziere aferente;
- Contribuție la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap;
- majorări de întârziere aferente;
- contribuție la fondul de șomaj reținut de la asigurați;
- majorări de întârziere aferente;
- amendă contravențională;
- accesorii stabilite prin decizia de calcul accesorii nr.106/05.10.2009 pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv:

Decizia de impunere a fost comunicată societății la data de 09.09.2009, conform adresei SC M SRL confirmată de d-l M T în calitate de director iar contestația a fost înregistrată la data de 08.10.2009 conform stampilei Registraturii generale a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale a fost transmisă SC M SA la data de 14.10.2009 potrivit

confirmării de primire anexată în copie iar contestația a fost înregistrată la data de 22.10.2009 conform ștampilei Registraturii generale a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art. 207 alin 1 și art. 209 alin. 2 lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și având în vedere prevederile pct.9.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.519/2005, potrivit căruia « *În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei*», Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC M SRL în calitate de societate absorbantă a SC S SRL.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:**

**1. În ceea ce privește prestările de servicii facturate de către SC A SA, în baza Contractelor nr.... și nr., în valoare totală de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei, constatate în raportul de inspecție fiscală la cap.III.1.B subpunctul 1, III.1.C subpunctul 3, III.1.D subpunctul 2, III.2.D subpunctul II.1 și III.2.D subpunctul III.3, III.2.D subpunctul II.1, societatea prezintă dosarele A - 05-1, A – 06-1 și A- 07-1 cu anexele la facturile emise către furnizor.**

Contestatoarea susține că aceste cheltuieli îndeplinesc cumulativ cele două condiții legale impuse de pct.48 din HG nr.44/2004, respectiv:

- au fost executate în baza unui contract, iar prestarea efectivă este justificată cu rapoarte de activitate și alte materiale corespunzătoare;
- au fost necesare în scopul obținerii de venituri fiind aferente specificului activității desfășurate și ca urmare nu sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, fiind deductibile fiscal.

De asemenea, societatea arată că sunt îndeplinite cerințele art.145 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și are drept

de deducere a TVA deoarece serviciile au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile și au fost emise facturi fiscale conform art.155 alin.5 din Codul fiscal.

**2. Referitor la prestările de servicii facturate de firma germană AG**, în baza Contractelor nr..... și nr....., **în valoare totală de .....**, constatate în raportul de inspecție fiscală la cap.III.1.B subpunctul 3, III.1.C subpunctul 7, III.1.D subpunctul 5 și III.1.E subpunctul 4, societatea prezintă dosarele AG - 04-1, AG - 05-1, AG - 05-2, AG - 06-1, AG - 07-1 și AG - 08-1 cu anexele la facturile emise de către furnizor și susține că fac dovada realității serviciilor prestate.

De asemenea, contestatoarea susține că aceste cheltuieli îndeplinesc cumulativ cele două condiții legale impuse de pct.48 din HG nr.44/2004.

În ceea ce privește unele constatări cu privire la dubla calitate a unor persoane care au prestat aceste servicii din partea firmei germane, respectiv de administratori ai SC S SRL și reprezentanți ai firmei prestatoare, societatea susține că nu există nici un text de lege în Codul fiscal sau Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale care să interzică în mod explicit unei persoane să dețină concomitent funcția de administrator în mai multe societăți comerciale precum și cumulul de calități asociat-administrator.

**3. În ceea ce privește prestările de servicii facturate de SC SI SRL**, în baza Contractului nr....., **în valoare totală de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei**, constatate în raportul de inspecție fiscală la cap.III.1.E subpunctul 5 și III.2.D subpunctul V4, societatea prezintă dosarul SI - 08-1 cu anexele la facturile emise de către furnizor și susține că fac dovada naturii și realității serviciilor prestate.

Potrivit documentelor prezentate societatea arată că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de pct.48 din HG nr.44/2004 și cheltuielile cu aceste servicii sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Totodată, în ceea ce privește aceste **servicii precum și serviciile prestate în baza contractelor nr..... și nr..... menționate în raportul de inspecție fiscală la cap.III.1.C subpunctul 1** contestatoarea arată că sunt îndeplinite condițiile art.145 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și are drept de deducere a TVA aferentă.

Contestatoarea arată că documentele prezentate la pct.1, 2 și 3 nu au putut fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală iar întârzierea furnizării acestor documente s-a datorat transferului arhivei către noul management ca urmare a procesului de absorbție a societății de către grupul de firme S precum și a traducerii documentelor firmei AG, din limba germană.

**4. În ceea ce privește suma facturată de către SC SM SRL cu factura nr..... de ..... lei din care TVA în sumă de .....lei,** menționată în raportul de inspecție fiscală la cap. III.1.C subpunctul 8A și cap.III.2.D subpunctul III.5, contestatoarea precizează că aceasta a fost facturată în baza Contractului de colaborare nr.... și nu a contractului menționat eronat în raportul de inspecție fiscală, reprezentând jumătate din cheltuielile fixe ale furnizorului aferente capacității de producție neutilizată raportată la capacitatea maximă de producție a instalației de 400 buc./zi. Contestatoarea susține că potrivit contractului s-a angajat ferm la utilizarea capacității maxime a instalației de producție cahle turnate și nu la cantitatea la care se face eronat trimitere în raportul de inspecție fiscală.

Potrivit celor prezentate, societatea arată că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 și art.19 din Legea nr.571/2003 precum și ale art.145 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ceea ce dă drept de deducere a TVA aferentă.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea susține că nu sunt aplicabile deoarece cheltuielile nu au fost percepute peste prețurile sau tarifele stabilite prin contract.

**5. Referitor la suma facturată de către SC SM SRL cu factura nr....., de ..... lei din care TVA în sumă de .....lei,** menționată în raportul de inspecție fiscală la cap.III.1.D subpunctul 7D și cap.III.2.D subpunctul IV.3, contestatoarea precizează că aceasta a fost facturată în baza Contractului nr..... și are la bază aceeași modalitate de calcul ca și cea utilizată pentru anul 2006, precizată la pct.4 din contestație, singura diferență fiind, costul fix pe unitate de capacitate neutilizată este calculat direct prin aplicarea cotei de 50% rezultând suma aferentă capacității neutilizate, prin înmulțirea acestui cost unitar cu cantitatea aferentă capacității neutilizate.

În plus, comparând datele aferente celor doi ani: 2006 și 2007, rezultă că acestea nu diferă semnificativ din punct de vedere al costurilor fixe pe unitate de capacitate neutilizată: 9,34 lei față de 8,27 lei ceea ce confirmă corectitudinea calculelor efectuate.

Potrivit celor prezentate societatea arată că singura motivație pentru care nu a fost acceptată la deducere această cheltuială este cauzată de interpretarea greșită a calculului de către organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, societatea arată că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 și art.19 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuiala fiind deductibilă precum și ale art.145 din același act normativ ceea ce dă drept de deducere a TVA aferentă.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, contestatoarea susține

că nu sunt aplicabile deoarece cheltuielile nu au fost percepute peste prețurile sau tarifele stabilite prin contract.

De asemenea, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală **au emis concluzii contradictorii admitând ca deductibilă o parte din această sumă și invocând neîndeplinirea prevederilor legale pentru cealaltă parte a sumei, în condițiile în care întreaga sumă reprezintă în fond același lucru.**

**6. În ceea ce privește suma facturată de către SC SD SRL cu factura nr....., de ..... lei din care TVA în sumă de .... lei,** menționată în raportul de inspecție fiscală la cap. III.1.C subpunctul 8B și cap.III.2.D subpunctul III.5, contestatoarea precizează că aceasta a fost facturată în baza Contractului nr..... și actului adițional nr..... și nu a contractului menționat în raportul de inspecție fiscală, și reprezintă daune de .... lei/lună percepute pentru perioada ianuarie–septembrie 2006 ca urmare a faptului că SC S SRL a efectuat transport și cu alți transportatori, cesionând o parte din drepturile și obligațiile contractului antecitat.

Ca urmare, societatea consideră că sunt întrunite condițiile art.21 și implicit ale art.19 din Legea nr.571/2003, suma fiind integral deductibilă la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, contestatoarea arată că sunt îndeplinite și cerințele art.145 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare astfel că, TVA este deductibilă.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 contestatoarea susține că nu sunt aplicabile deoarece daunele nu au fost percepute peste prețurile sau tarifele stabilite prin contract.

**7. Referitor la sumele facturate de către SC SD SRL cu facturile nr..... și nr....., în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei,** menționate în raportul de inspecție fiscală la cap. III.1.D subpunctul 7A și cap.III.2.D subpunctul IV.3, contestatoarea precizează că acestea au fost facturate în baza Contractului nr..... și a actelor adiționale nr.....și nr..... și reprezintă contravaloarea costurilor fixe aferente capacităților de transport neutilizate, raportate la capacitățile de transport planificate angajate de către SC S SRL prin Contractul de transport și actele adiționale la acesta și nu reprezintă despăgubiri conform actului adițional nr.....așa cum se precizează în raportul de inspecție fiscală.

Totodată, contestatoarea arată că prin Contractul de transport și actele adiționale la acesta SC SD SRL nu se angajează să asigure transportul cu un anumit număr sau tip de mijloace de transport iar capacitatea de transport angajată era legată de volumele și cantitățile pe care SC S SRL se angaja să le distribuie, aspecte ce au fost tratate eronat de

organele de inspecție fiscală prin mențiunea că societatea nu a prezentat documente care să justifice acceptarea și plata acestor facturi. Aceste facturi au fost înregistrate în contabilitate și plătite prin bancă.

De asemenea, contestatoarea susține că nu mai există obligativitatea semnării facturilor de către compania emitentă și nici de către compania beneficiară conform Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și conform legilor românești în vigoare nu există nici un document care să justifice acceptarea unei facturi, din punct de vedere juridic plata unei facturi constituie cel mai elocvent mod de acceptare a obligației constatate prin acea factură.

În plus, societatea precizează că imediat după discuția finală cu contribuabilul din data de 06.08.2009 SC S SRL a transmis electronic organelor de inspecție fiscală adresa nr..... precum și o situație de calcul a capacităților de transport pentru perioada ianuarie-septembrie 2007 care clarifică facturarea daunelor pentru anul 2006 și modul de determinare a capacităților de transport al SC SD SRL pentru anul 2007.

Ca urmare, societatea arată că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 și art.19 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuiala fiind deductibilă precum și ale art.145 din același act normativ ceea ce dă drept de deducere a TVA aferentă.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 contestatoarea susține că nu sunt aplicabile deoarece cheltuielile nu au fost percepute peste prețurile sau tarifele stabilite prin contract.

**8. În ceea ce privește suma facturată de către SC SV SA cu factura nr....., în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de .....lei,** menționate în raportul de inspecție fiscală la cap. III.1.D subpunctul 7B și cap.III.2.D subpunctul IV.3, contestatoarea precizează că aceasta a fost facturată în baza Contractului nr..... și actului adițional nr..... și reprezintă contravaloarea a 50% din costurile fixe aferente capacităților de producție neutilizate raportată la capacitatea de producție angajată de ..... tone/lună.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au constatat că suma de ..... lei din care TVA în sumă de ....lei reprezintă chetuială nedeductibilă fiscal pe motiv că fabrica de la M a fost oprită pentru efectuarea de modernizări neexistând producție de var.

Lucrările de întreținere și de modernizare au fost efectuate la cuptorul principal care asigură producția de var bulgări și care reprezintă prima fază de producție a tipurilor de var comercializate prin SC S SRL, respectiv var măcinat, var hidratat vrac, var hidratat paletizat. În momentul opririi cuptorului principal în vederea efectuării acestor lucrări la fabrica din M existau stocuri de var de diferite tipuri cu un echivalent de ..... tone de var bulgări iar pe toată durata opririi varului bulgări necesar producerii varului granulat, a celui măcinat și a celui hidratat a fost asigurată transferarea

cantităților necesare la fabrica din T cantitatea totală transmisă fiind de ..... tone .

Mai mult, contestatoarea arată că față de stocurile existente la momentul opririi, în perioada de nefuncționare a cuptorului principal s-au produs diferite tipuri de var cu un achivalent de ..... tone var bulgări, astfel că oprirea cuptorului principal nu a însemnat oprirea producției ci doar a producției de var bulgări care a fost asigurată de fabrica de la T. Acest lucru este demonstrat de achizițiile și vânzările efectuate în această perioadă pentru produsele de la fabrica M :

- achiziții .....to;
- vânzări ..... to.

Detaliile se regăsesc în documentele prezentate Dosarul SV – 07-1.

Având în vedere cele de mai sus, societatea susține că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 și art.19 din Legea nr.571/2003 cheltuiala fiind deductibilă precum și ale art.145 din același act normativ ceea ce dă drept de deducere a TVA aferentă.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 contestatoarea susține că nu sunt aplicabile deoarece cheltuielile nu au fost percepute peste prețurile sau tarifele stabilite prin contract.

De asemenea, societatea arată că, așa cum s-a menționat și la pct.5 din contestație, există o abordare contradictorie a organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește aplicarea acestui articol pentru suma totală facturată o parte fiind considerată deductibilă iar cealaltă parte fiind considerată nedeductibilă în măsura în care întreaga sumă reprezintă în fond același lucru.

**9. Referitor la sumele facturate de către SC SB SA cu facturile nr..... și nr....., în valoare de .....lei din care TVA în sumă de ..... lei, menționate în raportul de inspecție fiscală la cap. III.1.D subpunctul 7C și cap.III.2.D subpunctul IV.3, contestatoarea precizează că acestea au fost facturate în baza Contractului nr..... și actului adițional din data de ..... și reprezintă contravaloarea a 20% din cantitățile neachiziționate de către SC S SRL raportate la producția anuală a SC SB SA.**

Societatea arată că potrivit celor constatate de organele de inspecție fiscală suma de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei reprezintă eroare de calcul și în consecință cheltuiala nu este deductibilă.

Societatea menționează că nu înțelege de unde au dedus organele de inspecție fiscală această eroare de calcul în condițiile în care din evidențele acesteia rezultă un calcul corect.

Ca urmare, societatea arată că întreaga sumă este deductibilă conform art.21 și art.19 din Legea nr.571/2003 precum și TVA aferentă conform art.145 din același act normativ .

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 contestatoarea susține că nu sunt aplicabile deoarece cheltuielile nu au fost percepute peste prețurile sau tarifele stabilite prin contract.

De asemenea, societatea arată că, așa cum s-a menționat și la pct.5 și pct.8 din contestație, există o abordare contradictorie a organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește aplicarea acestui articol pentru suma totală facturată o parte fiind considerată deductibilă iar cealaltă parte fiind considerată nedeductibilă în măsura în care întreaga sumă reprezintă în fond același lucru.

**10. Referitor la mențiunile organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală de la cap.III.1.C subpunctul 8 și cap.III.1.D subpunctul 7 cu privire la relația de afiliere dintre SC S SRL, și societățile SC SM SRL, SC SD SRL, SC SV SA și SC SB SA, societatea arată că nu există nici o bază legală care să interzică relațiile comerciale de natura celor desfășurate între companii și nici administrarea acestora de aceleași persoane, cu atât mai mult Legea nr.571/2003, invocată.**

Contractele au fost încheiate între persoane juridice nu între persoana juridică și un asociat al altei persoane juridice, angajarea contractuală s-a efectuat cu respectarea Legii nr.31/1990, contractele fiind aprobate de persoanele desemnate să conducă activitatea persoanelor juridice contractante astfel că nu există un motiv pentru ca aceste contracte să nu fie considerate valide și efectele acestora trebuie recunoscute conform dispozițiilor legale aplicabile în materie.

**11. Referitor la sumele facturate de către SC SD SRL cu facturile nr..... și nr....., în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei, menționate în raportul de inspecție fiscală la cap. III.1.E subpunctul 2 și cap.III.2.D subpunctul V.2, contestatoarea precizează că acestea au fost facturate în baza Contractului nr..... și reprezintă contravaloarea tarifelor lunare pentru autocamioane în valoare de .....lei/lună pentru perioada ianuarie-aprilie 2008.**

Societatea arată că potrivit celor constatate de organele de inspecție fiscală această sumă nu este deductibilă pe considerentul că SC SD SRL factura către SC S SRL servicii de transport pe baza unor tarife negociate prin contract.

Așa cum a mai precizat și la pct.6 și 7 din contestație societatea arată că datorită lipsei de comenzi din partea SC S SRL SC SD SRL nu își putea recupera cheltuielile fixe și în consecință a agreat recuperarea acestor cheltuieli conform contractului menționat.

Astfel, societatea arată că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 și art.19 din Legea nr.571/2003 precum și cele ale art.145 din același act normativ și TVA aferentă este deductibilă.



**12. În ceea ce privește suma facturată de SC A SA**, cu factura nr....., **în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei**, de la cap.III.1.E subpunctul 3, III.2.D subpunctul V.1 din raportul de inspecție fiscală, societatea susține că s-a efectuat în baza adresei precum și a Acordului de încetare a contractului nr..... semnat la data de .....ca urmare a acceptării de către SC S SRL a condițiilor propuse în adresă, reprezentând 72% din totalul pierderilor cauzate de SC S SRL acestui client prin rezilierea unilaterală a contractului menționat.

Ca urmare, mențiunea organelor de inspecție fiscală conform căreia nu au fost prezentate documentele ce au stat la baza acceptării acestei facturi fiscale care să justifice o astfel de cheltuială este eronată, deoarece aceste documente au fost prezentate organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, referitor la afirmația organelor de inspecție fiscală privind faptul că aceleași persoane care au aprobat rezilierea unilaterală a contractului menționat în calitate de administratori ai SC S SRL au luat și decizia de facturare a daunelor de reziliere unilaterală a acestui contract în calitate de administratori ai SC A SA societatea susține că factura a fost acceptată de ambele părți , factură ce a fost și achitată.

Ca urmare, societatea arată că întreaga sumă este deductibilă conform art.21 și art.19 din Legea nr.571/2003 precum și TVA aferentă conform art.145 din același act normativ .

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 contestatoarea susține că nu sunt aplicabile deoarece aceasta a fost facturată cu acordul ambelor părți.

**13. În ceea ce privește deductibilitatea fiscală a prestărilor de servicii prezentate la pct.1, 2 și 3 din contestație** societatea arată că baza legală este dată de art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 și pct.48 din HG nr.44/2004.

Astfel, societatea arată că pentru serviciile de management, asistență și alte prestări servicii, cu mici excepții, deține contracte în formă scrisă precum și faptul că potrivit legislației în vigoare nu există obligativitatea încheierii unor contracte în formă scrisă fiind valabil acordul încheiat între părți conform art.942 și 948 din Codul Civil iar art.36 din Codul comercial recunoaște validitatea contractului în formă simplificată dovada acordului putându-se face conform art.46 din Codul comercial prin acte autentice sub semnătură privată, facturi acceptate, corespondență, telegrame, registrele părților sau cu martori. Ca urmare, în situațiile în care nu există contracte în formă scrisă dovada se poate face și prin intermediul facturilor fiscale emise, acceptate la plată și achitate.

În ceea ce privește necesitatea serviciilor contestatoarea susține că acestea au fost efectuate în legătură cu specificul activității, în scopul

realizării de venituri, lucru dovedit prin creșterea veniturilor de la ..... milioane lei în anul 2007 la .... milioane lei în anul 2008, acestea fiind efectuate de companii specializate.

Referitor la prestarea efectivă a serviciilor societatea susține că, (cu mici excepții), în urma inspecției fiscale au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală rapoarte de activitate și alte documente, în cele 1.656 pagini anexate la dosarul cauzei, care fac dovada prestării efective a acestora.

În ceea ce privește TVA, baza legală este dată de art.145 alin.2 lit.a) și art.145 alin.3 lit.a), modificate ulterior prin art.146 alin.1 pct.a) din Legea nr.571/2003.

Societatea arată că au fost îndeplinite condițiile de deducere a TVA pentru toate prestările de servicii fără nicio legătură cu deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit. Ca urmare, refuzul organelor de inspecție fiscală privind dreptul de deducere al TVA este nelegal .

**14. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor prezentate la pct. 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 și 12 din contestație,** societatea susține că toate aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri conform art.21 alin.1 din Codul fiscal iar organele de inspecție fiscală au constatat că pentru același tip de cheltuieli unele nu sunt deductibile iar altele sunt deductibile.

În ceea ce privește TVA baza legală este dată de art.145 alin.2 lit.a) și art.145 alin.3 lit.a) modificate ulterior prin art.146 alin.1 pct.a) din Legea nr.571/2003 și arată că au fost îndeplinite condițiile privind dreptul de deducere a TVA aferentă tuturor cheltuielilor.

De asemenea, contestatoarea susține că în toate cazurile organele de inspecție fiscală au invocat fără motiv prevederile art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 fără a avea în vedere că toate aceste cheltuieli au fost efectuate în baza unor înțelegeri între părți iar la pct.5, 8 și 9 există o abordare contradictorie cu privire la dreptul de deducere a TVA aferentă unor cheltuieli de aceeași natură.

Totodată, susține că potrivit art.5 din OG nr.92/2003 este necesară o abordare consecventă a legislației și o abordare echitabilă sub aspectul consemnării tuturor situațiilor cu privire la stabilirea corectă a taxelor și impozitelor.

De asemenea, societatea susține că inspecția fiscală a depășit durata de 6 luni prevăzută la art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 iar perioada de suspendare a inspecției fiscale de 3 luni este nejustificată facilitând creșterea semnificativă a majorărilor de întârziere pentru debitele suplimentare ce se ridică la aproximativ .....lei/lunar.

**Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente debitelor stabilite prin Decizia de**

impunere societatea invocă toate motivele prezentate în contestația formulată împotriva Deciziei de impunere care constituie bază de calcul pentru accesorii.

Contestatoarea arată că înțelege să utilizeze ca dovezi documentele și înscrisurile prezentate în timpul verificării și cele atașate contestației formulată împotriva Deciziei de impunere.

**II. Prin Decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:**

#### **IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificată: 19.05.2004 – 30.06.2008.

#### **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Perioada verificată: 19.05.2004 – 30.06.2008.

**1. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 622”Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” și în contul 628”Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” suma de .....lei, în baza a cinci facturi fiscale emise în perioada martie – decembrie 2005 reprezentând consultanță. Facturile fiscale au fost emise către societate în baza Contractelor nr..... și nr..... încheiate cu SC A SA în calitate de furnizor.**

Prin Contractul nr....., în vigoare pe o perioadă de 2 ani de la data de 03.01.2005, se prevede ca serviciile de consultanță să fie achitate în baza rapoartelor de activitatea aferente facturii iar valoarea contractului este dată de suma tuturor facturilor lunare .

Prin Contractul nr....., în vigoare pe o perioadă de 2 ani de la data de 01.11.2005, se prevede “*prestarea de servicii de promovare a produselor beneficiarului în zona de sud a țării*” iar contravaloarea acestora este de .....euro/lună.

S-a constatat că societatea nu a prezentat documente anexe la facturi din care să rezulte natura și realitatea prestării precum și necesitatea acestora. Ca urmare, s-a procedat la verificarea încrucișată a SC A SA însă prin adresa nr..... organele de inspecție fiscală au comunicat că nu poate fi efectuată verificarea deoarece societatea nu mai funcționează la sediul declarat iar administratorul nu poate fi contactat.

În baza art.19 alin.1, art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004 s-a constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Totodată, în baza art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție

fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .....lei aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță nedeductibile.

De asemenea, s-a constatat că **în anul 2006 societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de publicitate și marketing în sumă de .....lei achiziționate de la același furnizor**, facturate în baza Contractului nr..... ce are ca obiect "*prestarea de servicii de promovare a produselor beneficiarului în zona de sud a țării*". La cap.VI din contract se prevede că prestatorul se obligă să acorde pe toată durata contractului asistență firmei SC S SRL ce constă în dezvoltarea unui management performant. Punerea în parctică a conceptelor de marketing și vânzări, reprezentare în teritoriu, promovarea produselor beneficiarului prin publicitate și material publicitar, organizarea și găzduirea de expoziții.

Întrucât societatea a prezentat pentru acest cheltuieli numai facturile fiscale și contractul organelor de inspecție fiscală, în baza art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli.

Pe cale de consecință, în baza art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organelor de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .....lei aferentă acestor cheltuielilor nedeductibile.

Totodată, s-a constatat că în baza a 11 facturi fiscale de achiziție emise de SC A SA, societatea a înregistrat **cheltuieli de consultanță, pe anul 2007, în sumă de ..... lei**, pentru care nu a prezentat documente care să justifice realitatea și necesitatea prestării acestora, astfel că nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, în baza art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organelor de inspecție fiscală au constatat că TVA în sumă de 30.948 lei nu este deductibilă.

**2. Referitor la prestările de servicii facturate de firma germană AG**, organelor de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2005, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile, în contul 622 "*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*" și în contul 628 "*Alte cheltuieli cu servicii executate de terți*", contravaloarea a 9 facturi fiscale de consultanță în sumă de ..... lei.

Facturile fiscale au fost emise către societate în baza Contractului de colaborare nr..... încheiat cu AG în calitate de furnizor, ce are ca obiect "*prestarea serviciilor de consiliere și asistență de specialitate*".

S-a constatat că societatea nu a prezentat documente anexe la facturi din care să rezulte natura și realitatea prestării precum și necesitatea acestora. Ca urmare, a fost luată notă explicativă directorului financiar al

societății prin care se precizează că documentele ce au stat la baza acestor prestări sunt facturile fiscale și contractul de prestări servicii iar aceste servicii au constat în managementul societății respectiv luarea de măsuri pentru îmbunătățirea rezultatelor prin vizite efectuate de reprezentanții firmei germane și ședințe de management în cadrul cărora se stabileau structura de vânzări, cantitățile de vânzări, politica de prețuri, structura de personal, controlul costurilor. La data de ..... societatea a transmis organelor de inspecție fiscală un suport electronic (CD) care conține rapoarte de activitate ale AG pentru perioada 2004 – 2006 privind activitatea desfășurată la SC SSRL cu mențiunea că pentru perioada 2007 – 2008 urmau să fie prezentate organelor de inspecție fiscală alte informații care însă nu au mai fost prezentate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe suportul informatic sunt informații în limba germană, persoanele care au întocmit rapoartele de activitate având și calitatea de administratori ai societății verificate și făceau parte din Consiliul de administrație desfășurându-și activitatea pe baza de mandat. S-a solicitat documentația și în limba română însă până la data încheierii inspecției fiscale aceasta nu a fost prezentată.

De asemenea, s-a constatat că **în anul 2006** societatea a înregistrat, lunar, **contravaloarea facturilor de consultanță** emise de AG în baza Contractului nr....., în sumă totală de .....lei, **în anul 2007 au fost înregistrate cheltuieli de consultanță, în sumă de ..... lei** iar pe perioada 01.01. – 30.06.2008 au fost înregistrate cheltuieli de consultanță în sumă de .....lei, în baza facturilor fiscale emise conform aceluiași contract. Societatea nu a prezentat nici un fel de documente în justificarea acestor prestări de servicii astfel că nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil.

**3. Referitor la prestările de servicii facturate de SC SI SRL,** organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2008, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ..... lei reprezentând servicii de consiliere și asistență precum și comisioane conform Contractelor nr..... și nr.....

S-a constatat că societatea nu a prezentat documente anexe la facturi din care să rezulte natura și realitatea prestării precum și necesitatea acestora precum și aportul comisionarului în tranzacțiile pentru care a solicitat comision. Din controlul efectuat la SC SI SRL, fosta SC C SRL, nu s-au identificat documente care au stat la baza emiterii celor patru facturi.

În baza art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 s-a constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Totodată, în baza art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că societatea nu prezentat documente care să justifice realitatea prestării serviciilor organele

de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei.

**4. Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2006 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ..... lei reprezentând despăgubiri comerciale facturate de societățile de la care se aprovizionează, astfel:**

- suma de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei reprezentând despăgubiri contract de transport nr.....;

- suma de .....lei, din care TVA în sumă de .....lei reprezentând despăgubiri contract vânzare-cumpărare nr.....;

- suma de .....lei, din care TVA în sumă de .....lei reprezentând despăgubiri contract vânzare-cumpărare nr.....

Totodată, în baza art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .....lei înscrisă în facturile de despăgubiri emise de furnizori.

S-a constatat că pentru factura nr..... emisă de SC SM SA, în suma de .....lei, din care TVA în sumă de .....lei, societatea a prezentat două situații din care rezultă capacitatea de producție pentru instalația de cablu turnate de ..... buc. pe an iar cantitatea planificată în funcție de condițiile economice ale anului 2006 a fost de ..... buc.. Despăgubirile au fost calculate și facturate plecând de la nivelul maxim de producție de ..... buc. pe an și nu de la cantitatea planificată comunicată pentru a fi achiziționată de către societatea verificată.

....buc. planificate – ....buc. realizate = .....buc. aferente capacității de producție neutilizată x ..... lei costuri fixe /buc. = .....lei x 50% conform contractului = .....lei.

S-a constatat că au fost facturată în plus suma de .....lei (..... lei – ..... lei ) reprezentând despăgubiri.

**5. Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de .....lei, din care TVA în sumă de ..... lei, reprezentând despăgubiri comerciale facturate de societățile producătoare ale căror produse sunt comercializate de SC S SRL:**

- SC SD SRL a facturat suma de .....lei, din care TVA în sumă de ..... lei reprezentând penalizări conform act adițional nr..... la Contractul de transport nr.....;

- SC SC SRL a facturat despăgubiri în suma de .....lei, din care TVA în sumă de ..... lei reprezentând costuri fixe aferente neutilizării integrale a capacității de producție conform anexei;

- SC SB SRL a facturat despăgubiri în suma de .....lei, din care TVA în sumă de .....lei reprezentând penalizări la contract vânzare-cumpărare nr....., act adițional nr.....

- SC SM SA a emis facturi pentru despăgubiri în suma de ..... lei, din care TVA în sumă de .....lei reprezentând neutilizarea capacității de producție cahle turnate;

- SC ST SRL a facturat despăgubiri în suma de ..... lei, din care TVA în sumă de .....lei reprezentând capacitate de producție neutilizată.

S-a constatat că, în baza Contractului de colaborare nr..... a fost emisă de către SC SM SA factura nr..... pentru costuri fixe aferente capacității de producție neutilizate pe anul 2007, în suma de .....lei, din care TVA în sumă de .....lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din calculul anexat la factura fiscală a rezultat că aceste costuri fixe nerecuperate în sumă de .....lei au fost facturate ca daune fără a li se aplica procentul de 50% așa cum a fost aplicat pe anul 2006.

S-a constatat că a fost facturată în plus **suma de ..... lei** (..... x 50%) reprezentând despăgubiri ce nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în baza art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de ..... lei înscrisă în factura nr..... emisă de SC SM SA pentru despăgubiri.

## **6. Cu factura nr.....SC SD SRL a facturat societății verificate despăgubiri în sumă de ..... lei în baza Contractului de transport nr..... .**

Prin Contractul de transport nr..... se prevede că societatea verificată se obligă să asigure cantitățile de marfă conform comenzilor de transport lansate.

Acest contract a fost modificat prin Actul adițional nr..... prin care se stipulează că, dacă SC S SRL cesionează drepturile și obligațiile prevăzute în contractul de transport este obligată la plata de daune de ..... lei/lună.

S-a constatat că factura nr..... emisă în baza actelor precizate, a fost calculată astfel: .....lei X .. luni = .....lei și cuprinde inclusiv luna ianuarie 2006, luna în care s-a semnat actul adițional. S-a constatat că prin actul adițional nu se specifica care drepturi au fost cesionate și către cine având în vedere că principalul transportator al societății verificate pe tot parcursul anului 2006 a fost SC SD SRL.

Totodată, în baza art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA în sumă de

....lei aferentă despăgubirilor în sumă de .... lei, facturate de SC SD SRL nu este deductibilă.

**7. Referitor la sumele facturate de către SC SD SRL cu facturile nr..... și nr.....**, organele de inspecție fiscală au constatat că cele două societăți au încheiat două acte adiționale la Contractul nr.171/01.11.2005, prin care societatea verificată se obligă să suporte costurile fixe aferente capacității de transport neutilizate, capacitatea stabilită în contract constând într-un număr minim de kilometri ce va fi parcurs lunar, diferit de la o lună la alta.

S-a constatat că actele adiționale nu specifică numărul de mașini puse la dispoziția SC S SRL de către SC S SRL respectiv, modul de derulare a capacității de transport ce trebuie utilizată, motivul și cauzele pentru care capacitatea de transport a crescut semnificativ de la data încheierii celui de-al doilea act adițional sau dacă societatea transportatoare și-a utilizat capacitatea de transport efectuând prestații și altor terțe societăți comerciale.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a prezentat documente care să justifice acceptarea și plata acestor facturi fiscale, astfel că, în baza art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu costurile fixe aferente capacității de transport neutilizată în sumă de .....lei.

Totodată, în baza art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă despăgubirilor în sumă de ..... lei, facturate de SC S SRL .

**8. În ceea ce privește suma facturată de către SC SV SA cu factura nr....., în valoare de .....lei din care TVA în sumă de ..... lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a încheiat Actul adițional nr..... la Contractul comercial nr..... prin care SC S SRL se angaja să suporte 50% din cheltuielile fixe aferente capacității neutilizate a SC SV SA – punctul de lucru M, în cazul în care SC S SRL nu asigură furnizorului desfacerea întregii capacități de producție, respectiv .... tone var bulgări.

S-a constatat că din calculul prezentat ca anexă la factura fiscală nr....., în valoare de .....lei din care TVA în sumă de .....lei a rezultat că SC SV SA a pretins și încasat despăgubiri și pe perioada de trei luni în care fabrica a fost oprită pentru efectuarea de lucrări de schimbare a sursei de energie din păcură pe gaz metan (oprirea tehnică a producției).

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere despăgubirile pe această perioadă în cuantum de ..... lei conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare .

Totodată, organele de inspecție nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .....lei înscrisă în factura de despăgubiri



conform prevederilor art.138 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

**9. Referitor la sumele facturate de către SC SB SA cu facturile nr..... și nr....., în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de .....lei,** organele de inspecție fiscală au constatat că s-au emis două facturi fiscale în baza Contractului comercial nr..... și a actului adițional fără număr din data de ..... prin care SC S SRL se angajează să asigure desfacerea unei cantități de marfă echivalentă cu producția anuală și să suporte despăgubiri de 20% din valoarea cantității neachiziționate. Din calculul anexat la factura fiscală nr.....s-a constatat că rezultă erori de calcul la pozițiile din anexa referitoare la valorile neachiziționate la stâlpi electrici, stâlpi centrifugați și mortare precum și la pozițiile pavaje, valoarea neachiziționată de ..... lei fiind dublată. Despăgubirile aferente achiziționării de pavaje se regăsesc și în factura nr..... În urma corecțiilor efectuate a rezultat suma de ..... lei facturată în plus, valoarea nerealizată fiind de ..... lei (diferența dintre capacitatea de producție și capacitatea achiziționată) față de ..... lei cât s-a facturat.

Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .....lei (..... lei despăgubire facturată – ..... lei despăgubire datorată) nefiind o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei înscrisă în facturile fiscale emise de SC SB SA, conform prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

**10. Referitor la sumele facturate de către SC SD SRL cu facturile nr..... și nr....., în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei,** organele de inspecție fiscală au constatat că în semestrul I 2008 societatea a înregistrat lunar pe cheltuieli deductibile suma de ..... lei (.....lei – ..... lei ) facturată de SC SD SRL în baza Contractului –acord nr..... .

Prin contractul nr..... încheiat între SC SD SRL în calitate de prestator și SC S SRL în calitate de beneficiar, s-a hotărât de comun acord ca beneficiarul să suporte ratele de leasing la cele 13 mijloace de transport (TIR) ale SC S SRL, valoarea lunară fiind de ..... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de ..... lei reprezintă cheltuială efectuată de SC S SRL în contul altei persoane juridice, care nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile astfel că nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

De asemenea, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție

fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei aferentă cheltuielilor cu ratele de leasing, înscrisă în facturile fiscale menționate mai sus.

**11. În ceea ce privește suma facturată de SC A SA, cu factura nr....., în valoare de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei,** organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2008 societatea a înregistrat suma de ..... lei reprezentând contravaloare daune reziliere unilaterală contract fără a prezenta documentele care au stat la baza justificării acestei operațiuni.

Din nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală de reprezentantul societății reiese că această sumă a fost înregistrată în baza facturii fiscale, a contractului și a deciziei fostului administrator iar la calculul impozitului pe profit la data de ..... această sumă a fost tratată ca nedeductibilă fiscal.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că această cheltuială nu este deductibilă conform art.19 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deucere pentru TVA în sumă de ..... lei conform prevederilor art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

**În plus față de constatările de la cap.III.1 C pct.8 și cap.III.1.D pct.7** din raportul de inspecție fiscală, referitor la relațiile dintre SC S SRL și SC SD SRL, SC SM SRL, SC SV SA, SC SB SA, organele de inspecție fiscală au constatat că cele trei societăți au facturat despăgubiri în anul 2006 iar SC S SRL deține titluri de participare la capitalul social al acestora, aceste societăți fiind administrate în comun de aceleași persoane.

De asemenea, relațiile de afiliere dintre SC S SRL și SC SD SRL, SC SM SRL, SC SV SA, SC SB SA, așa cum au fost definite la art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, au fost declarate și de SC S SRL în anexele la situațiile financiare.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, **s-au mai constatat următoarele:**

**În perioada 19.05.2004 – 31.12.2004** au fost stabilite cheltuieli cu comisioanele în sumă de 38.081 lei și cheltuieli cu amortizarea unui număr de ... buc. laptop-uri ce nu s-au regăsit în gestiunea societății în valoare de ... lei neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil. Totodată, organele de inspecție fiscală au recalculat baza impozabilă având în vedere și suma de 64.414 lei reprezentând deducerea de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Ca urmare, a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .... lei, majorări de întârziere în sumă de .... lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei.

**Pentru anul 2005**, suplimentar față de cele înscrise la pct.1 -2 din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere:

- cheltuieli cu amortizarea unui număr de.. buc. laptop-uri și scanner ce nu sunt în gestiunea societății în valoare de .....lei;
- cheltuieli cu prestări servicii efectuate de H SRL în sumă de ..... lei;
- deducerea de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe în sumă de ...lei.

Astfel a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei, majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de .... lei.

**Pentru anul 2006**, suplimentar față de cele prezentate la pct.1- 4 și pct.6 din decizie, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere :

- cheltuieli cu majorarea prețului GPL facturată de SC ST SRL în sumă de ..... lei;
- cheltuieli cu prestări servicii efectuate de SC A SA în sumă de .....lei;
- cheltuieli cu amortizarea aferentă mijloacelor fixe aflate în gestiunea SC A SA în sumă de .... lei;
- deducerea de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe în sumă de ..... lei;
- cheltuieli cu despăgubirile facturate de SC SD SRL, cu factura nr....., în sumă de .....lei;
- cheltuieli cu despăgubirile facturate de SC SB SRL, cu factura nr....., în sumă de .....lei.

Astfel, a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei și majorări de întârziere în sumă de ....lei.

**Pentru anul 2007**, suplimentar față de cele prezentate la pct.1-2, 5, 7-9 din decizie organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere :

- cheltuieli cu combustibilul consumat de alte societăți comerciale în sumă de ..... lei;
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aflate în gestiunea SC A SA în sumă de ..... lei;
- deducerea de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe în sumă de ..... lei.

Astfel, a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei și majorări de întârziere în sumă de .....lei.

**Pe perioada 01.01.2008 – 30.06.2008**, suplimentar față de cele prezentate la pct.2, 3, 10 și 12 din decizie organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu combustibilul consumat de alte societăți comerciale în sumă de .....lei. Având în vedere cele prezentate mai sus a fost

stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .....lei și majorări de întârziere în sumă de ....lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în trim.III 2008, cheltuieli nedeductibile fiscal care, în perioada 01.01. – 30.06.2008, au fost înregistrate pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, impozitul pe profit stabilit suplimentar la data de 30.06.2008 a fost corectat de societate la nivelul trim.III 2008 iar la data finalizării inspecției fiscale acesta nu mai este datorat bugetului.

Ca urmare, pe perioada verificată au fost calculate în sarcina societății obligații suplimentare în sumă de ..... lei din care impozit pe profit în sumă de ..... lei și majorări de întârziere în sumă de ..... lei.

**În ceea ce privește TVA**, s-au constatat următoarele:

**În perioada 19.05.2004 – 31.12.2004**, nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .....lei, fiind calculate majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei.

**Pentru anul 2005**, s-au constatat următoarele:

- nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .....afară aferentă serviciilor facturate de H SRL ;
- nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .....lei aferentă cheltuielilor nedeductibile în sumă de .....lei.

Având în vedere cele de mai sus a fost stabilită TVA suplimentară în sumă de ..... lei, majorări de întârziere în sumă de .....lei și penalități de întârziere în sumă de .....lei.

**Pentru anul 2006**, s-au stabilit următoarele:

- nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei aferentă cheltuielilor cu GPL în sumă de .....lei ;
- nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .....lei aferentă prestărilor de servicii efectuate de SC A SA în sumă de .....lei;
- nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei aferentă despăgubirilor în sumă de .....lei;
- nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .....lei aferentă despăgubirilor facturate de SC SD SA în sumă de ..... lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus a fost stabilită TVA suplimentară pe anul 2006 în sumă de ..... lei și majorări de întârziere în sumă de .....lei.

**Pentru anul 2007**, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei aferentă cheltuielilor cu combustibilul în sumă de .....

Având în vedere cele de mai sus a fost stabilită TVA suplimentară pe anul 2007 în sumă de ..... lei și majorări de întârziere în sumă de ..... lei.

**În perioada 01.01.2008 – 30.06.2008**, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .....lei aferentă cheltuielilor cu combustibilul.

Ca urmare, a fost stabilită TVA suplimentară pe această perioadă, în sumă de ..... lei și majorări de întârziere în sumă de ..... lei.

Pe total perioadă verificată s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ..... lei și majorări/penalități de întârziere aferente în sumă de .....lei.

**În ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor nerezidente** perioada verificată a fost 19.05.2004 – 30.06.2008.

S-a constatat că în perioada 19.05.2004 – 31.12.2004 societatea nu a constituit și virat impozitul pe veniturile achitate unei persoane fizice nerezidente din G iar pe perioada 01.01.2005 – 30.06.2008 societatea a aplicat cota de 3% față de 15%, respectiv 16% cât prevede legea asupra valorii facturilor emise de SC AG din G, a virat impozitul dar nu l-a reținut din sumele achitate. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au recalculat acest impozit stabilind în sarcina societății impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de ..... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei.

**Referitor la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap** s-a constatat că societatea nu a calculat, nu a înregistrat, nu a declarat și nu a achitat această contribuție și nici nu a solicitat AJOFM B repartizarea de persoane cu handicap, astfel că a fost calculată pe perioada ianuarie – iunie 2005 contribuție în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ...lei.

**În ceea ce privește CAS datorată de angajator**, s-a constatat că în declarația pe luna septembrie 2007 s-a declarat suma de ..... lei față de suma de ... lei rezultată din centralizatorul de plată pe luna septembrie 2007. Astfel, a fost calculată contribuție suplimentară de ...lei. De asemenea, s-a constatat că pe perioada februarie – iunie 2006 baza de calcul stabilită de inspecția fiscală este de ..... lei față de cea stabilită de societate de ..... lei. Ca urmare a fost calculată diferență de contribuție în sumă de ..... lei.

Ca urmare, s-a stabilit în sarcina societății contribuție suplimentară în sumă de ..... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei .

**Referitor la Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați**, s-a constatat că societatea nu a calculat această contribuție pentru persoanele care sunt încadrate cu contract de muncă cu timp parțial astfel că,

s-a stabilit suplimentar contribuție în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei .

**Prin Decizia nr.106/05.10.2009 referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale**, organele fiscale din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit în sarcina societății **suma de ..... lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, TVA, impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente și contribuțiilor sociale.

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

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță management și asistență în sumă de ..... lei achiziționate de la SC A SA și TVA în sumă de ..... lei**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli precum și asupra dreptului de deducere a TVA aferentă în condițiile în care la contestație au fost prezentate documente ce nu au fost analizate la data efectuării inspecției fiscale.

Perioada verificată: 2005 - 2007.

În fapt, pe perioada verificată societatea a înregistrat în conturile 622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile" și 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți" cheltuieli de consultanță management și asistență în sumă de .....lei și a dedus TVA în sumă de .....lei, în baza Contractelor nr..... și nr..... încheiate cu SC A SA în calitate de prestator.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a anexat la facturile fiscale documente din care să rezulte natura și realitatea prestării precum și necesitatea acestora. Ca urmare, s-a procedat la verificarea încrucișată a SC A SA însă prin adresa nr..... organele de inspecție fiscală au comunicat că nu poate fi efectuată verificarea deoarece societatea nu mai funcționează la sediul declarat iar administratorul nu poate fi contactat.

Astfel, nu au fost acceptate la deducere la calculul impozitului pe profit aceste cheltuieli și totodată, au constatat că TVA aferentă cheltuielilor de consultanță și asistență nu este deductibilă.

Societatea depune anexat contestației documente justificative și susține că acestea dovedesc realitatea și necesitatea acestor cheltuieli precum și faptul că îndeplinesc cumulativ condițiile impuse de lege în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferentă.

În drept, **în ceea ce privește impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

**În ceea ce privește TVA** sunt incidente prevederile art.145 alin.3 și 12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2005 – 2006, potrivit cărora:

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

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

*(12) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:*

a) bunurile respective urmează a fi folosite pentru operațiuni cu drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

Iar la pct.50 alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat, prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

Iar pe anul 2007 sunt în vigoare prevederile art.145 alin.2 și art.146 alin. 1 lit.a) și alin.2 din același act normativ care prevede:

“ART:145

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

a) operațiuni taxabile;”

ART.146

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”.

La pct.45 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.



c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”

Totodata, conform art.129 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță și asistență, societatea trebuie să facă dovada cu documente că acestea au fost prestate efectiv și utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Prin Contractul de prestări servicii nr..... încheiat între SC S SRL în calitate beneficiar și **SC A SA** în calitate de prestator, pe o durată de 2 ani de la data de 03.01.2005, la art.1, pct.1 se prevede: “Beneficiarul încheie prezentul contract pentru prestarea de servicii în domeniile:

.**Consultanță management:** - politica de vânzări;  
- politica de distribuție;

.Studii de piață;

.Studii de fezabilitate.”

În ceea ce privește obligațiile părților, la pct.2 “Obligațiile prestatorului” din contract se prevede: “Prestatorul se obligă să întreprindă activități specifice corespunzătoare domeniilor enumerate la art.1.1 și să prezinte regulat beneficiarului rezultatele obținute. Serviciile prestate vor fi evidențiate în rapoartele de activitate ce vor însoți obligatoriu facturile emise către beneficiar.”

iar în ceea ce privește obligațiile beneficiarului la art.3 pct.3.1 se prevede : “beneficiarul se obligă să achite facturile emise de către Prestator, în baza raportului de activitate aferent facturii în urma confirmării acestuia ca “bun și aprobat””.

În ceea ce privește prețul contractului la art.6 se prevede “Părțile convin ca valoarea contractului să fie data de suma facturilor lunare, Prestatorul și Beneficiarul stabilind de comun acord asupra serviciilor și prestațiilor efectuate”.

**La Contractul de prestări servicii nr.....societatea anexează documentele:**

Rapoarte de activitate lunare pe perioada martie, august, și septembrie 2005 și pe luna martie 2006, prin care sunt menționate activitățile:

- efectuat analiză de piață cu deplasare în B pentru contactarea de potențiali clienți în vederea promovării produselor de var hidratat, BCA și prefabricate din beton la intern și extern, discuții cu SC P SRL C SRL, CO SRL, M SRL, O SRL, I SRL, S SRL în vederea continuării colaborării și

încheierii de noi contracte la prețuri avantajoase cu posibilitatea de efectua export în B prin aceste firme în special pentru produsele din var, promovarea produselor pe piața internă și externă în Republica M, întâlniri cu reprezentanții firmelor N SRL, T SRL, C SA, M SRL, MI SRL alături de reclamă și publicitate, prezentarea ofertelor și modalităților de livrare ce a condus la menținerea vechilor relații de colaborare, vizite la fabrica de var M, pregătirea conceptului pentru exportul direct și indirect al produselor de var, promovarea produselor prin întâlniri cu C SRL, M SRL, AD SA și SI SRL în vederea continuării relațiilor comerciale, organizarea școlarizării comune pentru agenții de vânzări ai S SRL și A pentru stabilirea de noi metode și strategii comune, analizat posibilitatea de a pătrunde pe piața din sudul țării, participarea managementului S SRL la școlarizarea efectuată la B împreună cu CC I a Ro și Ge precum și la Ambasada R G în vederea pregătirii exportului produselor societății, organizate de A, pregătit expoziția A de materiale de construcții pentru promovarea produselor S SRL, pregătit reclama și designul pentru cahle turnate, pavaje și beton, a pus în practică noile concepte de marketing și vânzări, a reprezentat în teritoriu în special în sudul țării promovarea produselor nou create și a celor tradiționale, etc..

Documentele anexate la rapoartele de activitate constau în lista de contacte cu acționarii A, fotografiile cu vizite de lucru, cu întâlniri și cursanți, bugetul de venituri și cheltuieli pe anul 2005 al A, un listing cu toate societățile invocate în rapoartele de activitate în care la rubricile ciment, mortar, etc. este înscrisă cifra zero, listing cu vânzările totale pe anul 2005 la produsul ciment, defalcat pe societăți, situație cu vânzările pe anul 2005 la produsul ciment și var (provenit și de la fabrica M) fără a avea atașat listingul cu societățile și cantitățile vândute, harta A cu acționarii și colaboratorii, situația producției de var de la fabrica M, de pavaje, BCA, stâlpi, țigle, alte elemente pe luna martie 2006.

De asemenea, între cele două părți a intervenit și **Contractul de prestări servicii nr....., valabil pe o perioadă de 2 ani** de la data de 01.11.2005 cu reînnoire pentru o perioadă de 6 luni dacă nici una dintre părți nu denunță prezentul contract.

Contractul are ca scop *“realizarea în bune condiții a activităților de promovare a produselor beneficiarului, acestea fiind prezentate detaliat la Capitolul VI.I iar la cap.VI.I se prevede:*

*“Prestatorul se obligă:*

*-să acorde pe toată durata contractului de prestări servicii, asistența firmei S SRL după cum urmează:*

- a) dezvoltarea unui management performant conform standardelor cerute de economia de piață occidentală;*
- b) punerea în practică a conceptelor de Marketing & Vânzări;*
- c) reprezentarea în teritoriu;*

d) *promovarea produselor beneficiarului prin publicitate și materiale publicitare;*

e) *organizarea și găzduirea de expoziții.”*

La art.V “Prețul” din contract, se prevede:

*“1. Contravaloarea serviciilor prestate se stabilește la suma de ..... euro pe fiecare lună, plus TVA, achitarea facturilor realizându-se în lei la cursul BNR din ziua facturării.”*

**La Contractul de prestări servicii nr..... societatea anexează documentele:**

Rapoarte de activitate lunare pe perioada noiembrie și decembrie 2005, februarie 2006, aprilie-august 2006, octombrie și decembrie 2006, ianuarie –aprilie 2007 și iunie-decembrie 2007, prin care se menționează activitățile: discutat aspecte comerciale în vederea încheierii de noi contracte economice cu parteneri din sudul țării, prezentarea produselor S SRL acționarilor A, organizarea unei expoziții cu noile produse – mortare, adezivi, cahle, șeminee, în scopul lansării pe piață și dezvoltării unui management performant cerut de economia occidentală, stabilit modalitatea de distribuție și întărire a pieții de desfacere pentru produsele din var, a produselor de șeminee și cahle turnate, BCA pe piața din sudul țării și în celelalte județe limitrofe, instruit personalul cu responsabilități în desfacere cu privire la acest aspect, stabilit procedura de rezolvare a reclamațiilor și modul de executare a unor despăgubiri ce provin din nerespectarea contractelor economice, analizat și discutat contracte cu distribuitorii referitor la modalitățile de livrare și de achiziție, termenele de plată, facilitățile acordate la livrare pentru produsele cahle, BCA, pavaje, var, mortare, sobe din cahle teracotă maro și alte culori, asistență acordată către diverse firme în vederea posibilității dezvoltării relațiilor de comerț exterior către B și S, punerea în practică a noilor concepte de Marketing și vânzări, extinderea vânzărilor pentru firme din T și RV, cooperare cu firme pentru promovarea produselor din cahle teracotă în vederea pătrunderii pe piață a produselor S SRL, încheiat contracte de vânzări și expunerea de panouri publicitare pentru promovarea produselor expuse, școlarizarea efectuată la B împreună cu CCI a Ro și Ge și școlarizarea agenților de vânzări atât ai S SRL cât și ai A ce au vizat desfacerea produselor de var și stâlpi electrici și centrifugați precum și includerea în rețelele de distribuție a lanțurilor de magazine B și B, pregătirea conceptului de export comun a produselor obținute de SG și distribuirea acestora prin S SRL, contactarea firmelor în vederea încheierii de contracte, analiza tuturor contractelor în vederea redistribuirii cantității contractate, emiterea de liste de prețuri, reanalizarea politicii de vânzare, măsuri privind reorganizarea depozitelor de pavaje, sortarea acestora pe calități, instruirea echipei de sobari, montarea de șeminee la T și B, reclama și publicitate la produsele deficitare prin participarea la expoziții de materiale de construcții, prezentarea produselor S SRL în Muntenia, Dobrogea, Oltenia și Moldova, încheierea de contracte pentru anul 2008 în funcție de rezultatele din anul

2007, întâlniri la sfârșit de an cu reprezentanții de vânzări și factorii de decizie și cu acționarii A pentru discuții cu privire la modalitățile de lichidare a punctelor slabe, redistribuirea agenților de vânzări pe zone de piață, stabilirea modului de lucru în echipă, etc.

Documentele anexate la rapoartele de activitate constau în situația producției pe luna februarie, aprilie, mai, iunie, iulie, august, octombrie și decembrie 2006 la stâlpi, var de la fabrica M, BCA, alte elemente, lista de vânzări pe anul 2007 către clienții A în care se regăsesc și societățile cu care a încheiat contracte, un document în limba germană privind o Hotărâre a SC A, bugetul de venituri și chetuieli al A și documente în limba germană cu producția stâlpi, beton și inele fântână pe luna decembrie 2005.

**În ceea ce privește serviciile de consultanță management și de asistență prevăzute în cele două contracte analizate mai sus** referitoare la politica de vânzări și de distribuție și la asistența acordată privind dezvoltarea unui management performant, punerea în practică a conceptelor de marketing și vânzări, reprezentarea în teritoriu, promovarea produselor beneficiarului prin publicitate, organizarea de expoziții, se reține că prin rapoartele de inspecție fiscală anexate la contestație sunt menționate astfel de servicii constând în discuții cu privire la aspectele comerciale în vederea încheierii de noi contracte economice cu parteneri din sudul țării, contactarea unor firme în vederea realizării de exporturi prin intermediul acestora către Bulgaria și Serbia, promovarea produselor beneficiarului prin organizarea de expoziții, școlarizarea comună a agenților de vânzări, etc.

Având în vedere că noțiunea de „*management*” reprezintă activitatea de a conduce într-un context dat, de către un grup de persoane care au de atins un obiectiv comun, în conformitate cu finalitățile organizației din care fac parte ce presupune utilizarea calitatilor personale pentru a adapta cunostintele, metodele, tehnicile specifice la un context determinat iar „*marketingul*” este un proces permanent de convingere a clienților să cumpere un produs sau serviciu, precum și faptul că noțiunea de „asistență” are înțeles de a secunda, a ajuta pe cineva să ducă la îndeplinire o activitatea începută se reține că aceste servicii nu întotdeauna pot fi cuantificate, acestea constând în discuții, recomandări, îndrumări, punerea la dispoziție de către prestator a cunostințelor și experienței, etc. dar care pot conduce la obținerea de rezultate mai performante. Ca urmare, în vederea stabilirii realității se impune ca necesar, pe lângă analizarea documentelor prezentate și analizarea rezultatelor societății respectiv, dacă, urmare a acestor servicii de consultanță și asistență prestate de SC A SA a crescut cifra de afaceri a SC S SRL ca urmare a vânzării produselor grupului SG în cantități mai mari sau la prețuri mai mari decât cele realizate până la data încheierii contractelor de prestări servicii și dacă aceasta s-a datorat ca urmare a cuceririi de noi piețe de desfacere prin încheierea de contracte de vânzare noi, sau ca urmare a extinderii piețelor de desfacere vechi prin păstrarea clienților vechi

și reînnoirea contractelor cu aceștia la valori mai mari, fie ca urmare a îmbunătățirii condițiilor de livrare (acordarea de discount-uri, asigurarea transportului cu mijloace de transport proprii, eliminarea refuzurilor etc.), a școlarizării comune a personalului, reprezentarea în teritoriu și promovarea produselor SG a căror desfacere este asigurată de SC S SRL, a discuțiilor purtate cu firmele cumpărătoare și cu factorii de decizie referitor la redistribuirea agenților de vânzări și a modului de lichidare a punctelor slabe, etc..

Pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de .....lei aferent cheltuielilor de consultanță management și de asistență urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze documentele prezentate de societate și în funcție de cele menționate în decizie să stabilească dacă societatea are drept de deducere total sau parțial a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil.

**În ceea ce privește TVA aferentă acestor cheltuieli** pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA societatea trebuie să facă dovada cu documente că au fost efectiv prestate și utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Astfel, potrivit celor menționate în decizie pentru cheltuielile de consultanță management și asistență societatea a prezentat la contestație documente ce nu au fost analizate la data efectuării inspecției fiscale. Ca urmare, s-a dispus desființarea deciziei de impunere pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze realitatea prestării serviciilor pe baza documentelor prezentate astfel că, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru TVA în sumă de ..... lei urmând ca în urma reanalizării acestor servicii să se stabilească dacă au fost sau nu efectuate în scopul operațiunilor taxabile și dacă societatea are sau nu drept de deducere a TVA.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa decizia de impunere și pentru majorările/penalitățile de întârziere în sumă de ..... lei aferente impozitului pe profit și pentru majorările/penalitățile de întârziere în sumă de ..... lei aferente TVA.

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță și asistență în valoare de .....lei achitate către SC AG,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță și asistență, neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil, în condițiile în care la contestație au fost prezentate documente neanalizate la inspecția fiscală.

Perioada verificată: 2005 – 30.06.2008.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile, în contul 622”*Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*” și în contul 628”*Alte cheltuieli cu servicii executate de terți*”, contravaloarea serviciilor de consultanță și asistență în sumă totală de ..... lei în baza Contractului de colaborare nr..... și a Contractului nr..... încheiate cu AG.

Pentru aceste cheltuieli societatea nu a prezentat la facturile fiscale documente din care să rezulte natura și realitatea prestării precum și necesitatea acestora iar la data de 26.06.2009 societatea a transmis organelor de inspecție fiscală un suport electronic (CD) cu rapoarte de activitate ale AG pentru perioada 2004 – 2006 privind activitatea desfășurată la SC S SRL cu mențiunea că pentru perioada 2007 – 2008 urmau să fie prezentate organelor de inspecție fiscală alte informații care însă nu au mai fost prezentate, toate documentele fiind în limba germană.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit nefiind justificate cu documente.

La contestație societatea a prezentat documente în dosarele AG - 04-1, AG - 05-1, AG - 05-2, AG - 06-1, AG - 07-1 și AG - 08-1.

În drept, **în ceea ce privește impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

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

**- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: *situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

Potrivit celor de mai sus prin Contractul de colaborare nr..... încheiat între SC S SRL în calitate beneficiar și **SC AG** în calitate de prestator, **cu respectarea legilor românești în vigoare, pe o durată de 5 ani** de la data de 01.04.2005, la art.IV, se prevede că AG se obligă:

**“1.1 să acorde pe toată durata contractului de colaborare asistență firmei SC S în următoarele condiții:**

-dezvoltarea unui management performant conform standardelor cerute de economia de piață occidentală;  
- formarea de specialiști, inclusiv prin formarea lor la bazele de marketing și logistică ale AHG;

**1.2. la colaborarea în domeniul tehnic și al calității prin:**

-controlul permanent al tehnologiilor de lucru și îmbunătățirea lor;  
-urmărirea efectivă a măsurilor luate;  
-implementarea de tehnologii și produse noi;  
-implementarea sistemului de urmărire computerizat al costurilor la toate nivelele.

**1.3 Independent de serviciile de consultanță enumerate mai sus fac de asemenea obiectul prezentului contract și serviciile ce privesc prestațiile speciale care sunt necesare pentru rezolvarea problemelor curente urgente. Condițiile specifice executării acestor prestații vor fi negociate de părți în mod individual pentru fiecare caz în parte.”**

Totodată, la pct.2 de la același articol se prevede **“SC S SRL este beneficiara contractului de colaborare care are ca scop principal conducerea fabricii spre economia de piață liberă și apoi menținerea ei în competiția internă și internațională în condiții sporite de performanță. Lunar, în baza facturii emise de societatea AG SC S SRL va vira până la data de 20 a fiecărei luni suma de ..... Euro.”**

De asemenea, între cele două părți a intervenit și **Contractul de prestări servicii nr....., valabil pe o perioada de 5 ani** de la data de 01.03.2006, în care SC S SRL are calitatea de beneficiar iar SC AG are calitatea de prestator, prin care se prevede: **“Prezentul contract înlocuiește toate contractele care au fost încheiate anterior între părți (în speță Contractul**

cu numărul .. din data de ....) care prin intrarea în vigoare a prezentului își pierde valabilitatea.”

Contractul are ca obiect “Beneficiarul îl însărcinează pe prestator să-l presteze următoarele servicii:

- **întocmirea unui concept pentru dezvoltarea strategică a firmei și întocmirea directivelor pentru atingerea obiectivelor strategice ale firmei;**
- **ajutor și sprijin la punerea în aplicare a dezvoltării strategice a firmei și prin punerea la dispoziție a capacităților de management în România;**
- **crearea unui concept pentru Controlling-ul strategic al proceselor de afaceri și sprijin la implementarea acestuia;**
- sprijin la crearea unui sistem de risc-management, controlul curent al eficacității sistemului;**
- **sprijin la întocmirea analizelor de rentabilitate și amplasament având în vedere cerințele dezvoltării pieței actuale românești;**
- **punerea la dispoziție a Know-How-ului pentru construirea și dezvoltarea domeniului de distribuție, coparticipare activă la construirea și dezvoltarea domeniului de distribuție;**
- dezvoltarea comună și efectuarea de activități de distribuție;
- intermedierea de cointacte la producători, furnizori și clienți;
- sprijinire la căutare de personal, la selectarea personalului potrivit [...];**
- **pregătirea forței de muncă specializate potrivite pentru preluarea sarcinilor de conducere, coaching at work prin manageri experimentați;**
- consultare din punct de vedere economic al managementului, în special în legătură cu întrebările legate de structura firmei, construirea orgabizării și a conducerii firmei;**
- **ajutor și îndrumare la selectarea și procurarea instrumentelor de marketing și a proiectelor publicitare precum și la utilizarea instrumenteleor pentru prelucrarea activă a pieței;**
- sprijin la procurarea capitalului propriu și străin prin selectarea și amenajarea instrumentelor pentru îmbunătățirea indicilor de rating ai bilanțului și finanțelor;**
- cedarea cunoștințelor și pozițiilor ajutătoare pentru introducerea sistemelor de Cash-Management, control permanent al eficacității sistemelor pentru dirijarea fluxurilor financiare;**
- **consilierea și sprijinirea pentru organizarea unui management al debitorilor;**
- colaborare pentru întocmirea instrumentelor pentru pălanificările de producție și capacitate;
- construirea comună și dezvoltarea continuă a unui sistem ERP inclusiv a unui raport standard efectiv, Customer RelationsManagement și instruirea colaboratorilor implicați în aceasta ;**
- efectuarea reviziilor interne;**
  - pregătirea [...] și controlul prevederilor privitoare la protecția mediului;



- **controlul și influențarea prin asigurarea calității a întregii activități economice a comitentului.**"

La art.4 se prevede că **"Prestatorul emite lunar Beneficiarului o factură pentru activitatea sa în valoare de .... euro net/lună. Prin această sumă se plătesc activitățile și serviciile efectuate de Prestator pentru beneficiar, numite la paragraful 3 inclusiv toate costurile suplimentare și cheltuielile suportate în R. Serviciile suplimentare vor fi facturate suplimentar."**

La cele două contracte de prestări servicii au fost anexate rapoarte de activitate lunare întocmite de AG din care, comparativ cu obiectul contractelor rezultă:

Pentru **perioada 01.04.2005 – 28.02.2006 era în vigoare Contractul de colaborare nr. ....** ce are ca obiect **acordarea de asistență SC S SRL prin dezvoltarea unui management performant, formarea de specialiști și punerea în practică a conceptelor de Marketing și vânzări, colaborare în domeniul tehnic și al calității prin controlul permanent al tehnologiilor de lucru, implementarea de tehnologii și produse noi și a unui sistem computerizat al costurilor la toate nivelele.**

Din analiza rapoartelor de activitate lunare prezentate la contestație rezultă că societatea prestatoare a efectuat activități ce corespund obiectului contractului, astfel:

- referitor la serviciile de asistență a firmei în rapoarte sunt menționate activitățile: **analiza lunară a vânzărilor comparativ cu luna precedentă iar în situația scăderii vânzărilor a analizat cauzele și a propus măsuri**, introducerea limitei de creditare în contractele economice în funcție de cantitățile și valorile livrate în vederea impulsivării încasărilor și stabilirii unei discipline financiare de asigurare a unui cash-financiar adecvat, analiza vânzărilor pe zone geografice și emiterea de soluții pentru fiecare agent de vânzări, îmbunătățiri la sistemul de raportare a vânzărilor, efectuare studiu de piață la nivel regional și național, analizarea listelor de prețuri în vederea impulsivării livrărilor, demararea lucrărilor în vederea stabilirii planului de vânzări pe anul 2006 și elaborarea unui plan preliminar de vânzări pe anul 2006, stabilirea modului de acordare a disconturilor și a sconturilor și modul de inserare a acestora în facturi, stabilirea modului de prezentare și pregătire a ofertelor adoptate de client, servicii de reclamă și publicitate în ziare, reviste locale și de specialitate, cataloage, la radio, participarea la expoziții și simpozioane și încheierea contractului de promovare a produselor S cu E potrivit raportului de activitate pe luna iunie 2005, pregătirea pentru tipărire a noilor publicații Newsletter, **instruirea personalului de vânzări, școlarizarea personalului de vânzări și marketing, reinstruirea personalului departamentului de vânzări privind rentabilitatea, amplasamentul și deplasarea în teritoriu, analiza sistemului de raportare a**

vânzărilor și constatarea conform căreia acesta nu cuprinde restanțe la vânzări, modul de eșalonare și recuperare a restanțelor (iunie 2005) în urma căruia a propus acționarea în judecată a rău-platnicilor, **reinstruirea personalului de vânzări și marketing în vederea stabilirii de noi strategii privind conceptul Controlling al relațiilor cu clienții**, s-au procurat și prezentat modele de proiecte publicitare, recomandări privind îmbunătățirea serviciilor de procesare a comenzilor de livrare și de publicitate pentru BCA, etc.

De asemenea, sunt menționate serviciile :

-inaugurarea unui nou show-room și expunerea de șeminee din cahle turnate - produs nou în urma căreia s-au obținut comenzi de vânzare în zona B, T și C, analizarea depozitării produselor în sensul dacă sunt respectate cerințele de mediu, analiza cash-ului financiar, a cauzelor nerealizării acestuia și a metodelor de impulsioneare a încasării sumelor, s-a conceput modul de acces al stivuitoarelor pentru încărcare la depozitul de BCA și s-a stabilit un drum critic pentru eliminarea timpilor morți, a pus la dispoziția departamentului de vânzări Know-How-ul pentru construirea și dezvoltarea rețelelor de distribuție, etc.

Documentele anexate la aceste rapoarte constau în **situația vânzărilor lunare/anuale la toate produsele pe o perioadă de un an, situația cu costurile medii al produselor SG trimestrial/lunar/anual și a vânzărilor defalcate pe clienți cu contract, clienți fără contract și A, situația încasărilor și plăților pe anul 2005**, lista cheltuielilor cu autoturismele personalului de administrație al SG, bugetul de venituri și cheltuieli al SC S SRL pe perioada ianuarie – aprilie 2005 și în continuare până la sfârșitul anului 2005, situația cheltuielilor cu salariile personalului angajat al SC S SRL pe perioada ianuarie – aprilie 2005 și în continuare până la sfârșitul anului 2005, situația unor mijloace fixe cu valoarea de intrare actualizată la 01.01.2005 a SC S SRL, **situații lunare privind un Top al clienților SC S SRL pe perioada ianuarie – iunie 2005, pentru produsele BCA, betoane grele, cahle, mortare și adezivi, pavaje, var**, situația cu concediile de odihnă restante și a conceiilor medicale precum și **copii ale reclamelor din diferite ziare locale, reviste, machete pentru reclama la produsele SG, lista de contacte cu persoane din cadrul SG, situația cheltuielilor cu telefoanele celulare ale societăților din cadrul SG inclusiv S SRL, lista cheltuielilor cu autoturismele personalului de administrație al SG pe fiecare lună, situația statistică cu personalul S SRL pe anul 2005, situația statistică cu personalul administrativ și cu cel ocupat în industrie al SG și fotografii de la expoziții cu produse sau modele de case prezentate sub tutela SG, fotografii de la vizite de lucru și întâlniri, de la inaugurarea showroom S, de la expoziția Ca T –octombrie 2005**, etc..

Conform celor de mai sus se reține că, având în vedere activitatea desfășurată de SC S SRL de comercializare a materialelor de construcții ce

provin în principal de la societăți furnizoare din cadrul SG precum și faptul că serviciile prevăzute în Contractul de colaborare nr.4..... sunt servicii de asistență, se reține:

Plecând de la explicația din dicționarul explicativ, noțiunea “a asista” = **A sta lângă cineva pentru a-l ajuta, a ajuta, a secunda** reține că serviciile de asistență, potrivit rapoartelor de activitate prezentate au constat în îndrumări, recomandări, discuții, întâlniri, verificări pe teren, organizări de cursuri de școlarizare, participări la expoziții și simpozioane, contactarea clienților, acționarea în judecată a rău-platnicilor, promovarea de produse noi, etc. servicii pentru care nu în toate cazurile se întocmesc situații de lucrări, studii de piață, tarife pe oră, etc..

În cazul acestor servicii, pe baza documentelor prezentate se poate efectua compararea procentului de creștere a vânzărilor precizată în rapoartele de activitatea lunare cu datele din situația vânzărilor lunare/anuale la toate produsele comercializate pe o perioadă de un an, se poate analiza dacă în facturi s-au aplicat discount-uri, dacă a crescut nivelul încasărilor ca urmare a schimbării disciplinei financiare de asigurare a unui cash-financiar adecvat, dacă a crescut numărul de agenți de vânzări sau dacă remunerația acestora a fost majorată în funcție de activitatea desfășurată, dacă au crescut prețurile ca urmare a analizei listelor de prețuri, dacă societatea are plan de vânzări pe anul 2006, dacă au apărut clienți noi pe fiecare tip de produs comercializat conform situației privind topul lunar al clienților, etc..

Astfel, se reține ca necesară analizarea rezultatelor obținute de societatea beneficiară ca urmare a prestării unor astfel de servicii, respectiv dacă a avut loc creșterea vânzărilor și a cifrei de afaceri, cucerirea de noi piețe de desfacere, încheierea de contracte pentru produsele noi, consolidarea relațiilor cu clienții vechi, încheierea de contracte de reclamă și publicitate, etc. iar în funcție de aceste aspecte să se analizeze dacă cuantumul cheltuielilor cu asistența și colaborarea efectuate de societatea au fost efectuate în scopul realizării de venituri și pe cale de consecință dacă sunt deductibile integral sau parțial la calculul impozitului pe profit.

Pentru **perioada 01.03.2006 – 30.06.2008 era în vigoare Contractul de prestări servicii nr.....** ce are ca obiect întocmirea unui concept pentru dezvoltarea strategică a firmei, **ajutor și sprijin la punerea în aplicare a capacităților de management**, crearea unui proces de controlling strategic al proceselor de afaceri și sprijin la implementarea lui, **punerea la dispoziție a Know-How pentru construirea și dezvoltarea rețelelor de distribuție, intermedierea de contacte la producători, furnizori și clienți potențiali, sprijinire la căutarea și selectarea personalului**, consultare din punct de vedere economic a managementului și a proiectelor publicitare, **cedarea cunoștințelor și pozițiilor ajutătoare pentru introducerea sistemelor de Cash-Management**, control permanent al eficacității sistemelor pentru dirijarea fluxurilor financiare, colaborare pentru întocmirea

instrumentelor pentru planificările de producție, **construirea comună și dezvoltarea continuă a sistemului ERP** inclusiv a unui raport standard, controlul și influențarea prin asigurarea calității a întregii activități, etc..

Din analiza rapoartelor de activitate lunare prezentate la contestație rezultă că societatea prestatoare a efectuat o serie de activități ce corespund obiectului contractului, constând în:

- analiza comportamentului de plată insuficient, dezvoltarea unor algoritme pentru tratarea reclamațiilor primite, dezvoltarea unei statistici de evoluție a pieței din 2002 până în aprilie 2006 relevantă pentru zonele de vânzări, controlul depozitelor în special aranjarea sortimentelor pentru a putea livra comenzile în termen scurt, fără livrări ulterioare, centralizarea tuturor datelor într-o bază de date pentru îmbunătățirea evaluărilor, instructaj noului departament de call-center pentru a îmbunătăți întreținerea relației cu clienții, analiza lunară a vânzărilor comparativ cu luna anterioară și a cifrei de afaceri, implementarea unui nou sistem de gestiune a stocurilor respectiv adaptarea circuitului documentelor pentru reducerea timpilor de așteptare, implementarea unui nou sistem de controlling care să genereze informații ce sunt menite să admită interferențe între politica de vânzări și de prețuri, acordat consultanță privind managementul societății respectiv transparența totală privind structura firmei, modul de organizare și funcționare a acesteia, analizat raportul de vânzări, analizarea detaliată cu fiecare agent de vânzări a modului de îndeplinire a contractelor și luarea de măsuri concrete în vederea recuperării creanțelor, stabilit planul de vânzări pentru anul 2007, stabilit cu departamentul de vânzări centrul de comenzi, recomandări pentru îmbunătățirea vânzărilor, analizat discount-urile, organizarea de întâlniri a agenților de vânzări cu clienții, instructaje cu agenții de vânzări, conceperea, redactarea și prezentare unei oferte de preț individualizate către client, exerciții de creativitate pentru colaborarea cu clienții și îmbunătățirea comunicării, școlarizări lunare cu persoana de marketing și vânzări, instructaj în privința noului Software de la S, precum și serviciile :

- sub îndrumarea personalului specializat din cadrul AG s-au executat materialele expoziționale și standul pentru expozițiile de la R B, încheiat contract de reclamă și publicitate pentru un spot publicitar redactat de specialiști germani axați pe produse de marketing, verificarea și evaluarea conceptului de publicitate, organizarea unui simpozion cu participarea agenților de vânzări, procurare de noi instrumente de marketing în vederea întocmirii proiectelor publicitare, a fost acordat ajutor pentru promovarea de noi instrumente de marketing și proiecte publicitare, a reprezentat compania la târgul internațional de la V pentru promovarea produselor vândute de S, manual de training lansare BCA WABE, organizarea apariției la emisiunea TV – P – pentru promovarea produselor, dotarea personalului de departamentul de vânzări, marketing, facturare și recepție cu echipament de lucru configurat unitar pentru creșterea identității firmei, extinderea promovării și pe internet și

în agenda producătorilor de materiale de construcții, demonstrații și workshopuri de construcție reală a hornurilor pe sistemul HART la care au participat și clienți, etc..

Deasemenea, **în rapoartele de activitate sunt menționate și activități ce au legătură cu fabricarea produselor comercializate de S SRL și nu cu vânzarea acestora**, cum sunt: stimularea activității de vânzare prin dotarea cu patru vehicule noi dotate cu stivuitoare portabile în condițiile în care SC S SRL nu transportă marfa vândută, a început colaborarea cu autoritățile vamale pentru a găsi transporturi eficiente la extern și intern, instructaje cu angajații de la laborator și de la controlul calității, s-a introdus în fabricație producerea și lansarea pe piață a coșurilor de fum ceramice împreună cu partenerul german, utilizarea sistemului de urmărire computerizat al costurilor la toate nivelele, elaborat catalogul pentru cahle presate și pliantele pentru șeminee, a fost definitivat Conceptul de organizare "*Leon Production*" adoptat la fabrica de cahle, stabilit politica de personal, colaborări în vederea promovării produselor obținute, începerea investiției pentru producerea de BCA cu nut și feder sub îndrumarea specialiștilor germani și polonezi, restructurarea producției prin implementarea learn-management în producție în scopul optimizării structurilor și metodelor de finalizare, îmbunătățirea calității și evitarea rebuturilor, încheierea analizei pentru sistemul de horn (HART) , îmbunătățirea informării angajaților printr-un nou panou de informare în halele de producție, etc..

**Documentele anexate la rapoarte constau în :** Situația vânzărilor cantitativ și valoric pe fiecare produs pe perioada ianuarie – decembrie 2006, anul 2007 și pe perioada 01.01. 2008 – 30.06.2008, copii ale articolelor, reclamelor și promoțiilor din Newsletter SG, fotografiile de la training-ul de sobari, de la expoziții, copii ale broșurilor cu instrucțiuni de montaj a coșurilor de fum, a diplomelor de participare pentru cursul de montare șeminee, machete cu produse ale S distribuite de S, macheta echipamentului de lucru.

Conform celor de mai sus și având în vedere că activitatea desfășurată de SC S SRL constă în comercializarea materialelor de construcții ce provin în principal de la societăți furnizoare din cadrul SG precum și faptul că serviciile prevăzute în Contractul de prestări servicii nr.....constau în : **întocmirea unui concept** pentru dezvoltarea strategică a firmei, **ajutor și sprijin la punerea în aplicare a capacităților de management**, crearea unui proces de controlling strategic al proceselor de afaceri și sprijin la implementarea lui, **punerea la dispoziție a Know-How pentru construirea și dezvoltarea rețelelor de distribuție, intermedierea de contacte la producători, furnizori și clienți potențiali, sprijinire la căutarea și selectarea personalului**, consultare din punct de vedere economic a managementului și a proiectelor publicitare, **cedarea**

**cunoștințelor și pozițiilor ajutoare pentru introducerea sistemelor de Cash-Management**, control permanent al eficacității sistemelor pentru dirijarea fluxurilor financiare, colaborare pentru întocmirea instrumentelor pentru planificările de producție, **construirea comună și dezvoltarea continuă a sistemului ERP** inclusiv a unui raport standard efectiv, controlul și influențarea prin asigurarea calității a întregii activități, etc., se reține că în principal serviciile prevăzute în contract constau în ajutor și sprijin, cedare de cunoștințe, punerea la dispoziție de know-how, colaborare, construire comună, intermediere de contacte, etc. servicii care se concretizează în recomandări, cedarea cunoștințelor deținute de prestator, instructaje, propuneri, consiliere, punerea la dispoziție de proiecte, modele, machete, etc. ce nu pot fi cuantificate concret și pentru care nu se poate stabili un tarif fix pe oră datorită diversității acestora și caracterului teoretic dar care pot conduce la realizarea de rezultate mai bune, superioare decât celor obținute fără astfel de servicii.

Ca urmare, se impune ca necesară analizarea rezultatelor obținute de SC S SRL ca urmare a efectuării de cheltuieli cu astfel de servicii. Astfel, un prim aspect ce rezultă din rapoartele de activitate este faptul că serviciile constând în ajutor și sprijin la dezvoltarea strategică, la implementarea unor sisteme, cedare de cunoștințe, punerea la dispoziție de know-how, de colaborare cu diverse autorități în vederea rezolvării unor probleme de mediu, de transport, etc., construire comună a unui sistem ERP, intermediere de contacte cu producătorii, clienții, și furnizorii, etc. se referă atât la activitatea desfășurată de societate de distribuție și comercializare a produselor din cadrul SG cât și la activitatea de producție a acestora de către alte societăți din cadrul SG. Exemple: s-a introdus în fabricație producerea și lansarea pe piață a coșurilor de fum ceramice împreună cu partenerul german, începerea investiției pentru producerea de BCA cu nut și feder sub îndrumarea specialiștilor germani și polonezi, restructurarea producției prin implementarea lean-management în producție în scopul optimizării structurilor și metodelor de finalizare, îmbunătățirea calității și evitarea rebuturilor, încheierea analizei pentru sistemul de horn (HART), etc..

Pe cale de consecință, din analizarea serviciilor menționate în rapoartele de activitate ca fiind aferente activității desfășurate de SC S SRL reiese că acestea constau în principal în analize a vânzărilor și a cifrei de afaceri, analize împreună cu agenții de vânzări a contractelor de vânzare cu privire la cantități, termene, modul de încasare, analiza discounturilor, conceperea, redactarea și prezentare unei oferte de preț individualizate către client, instructaje cu agenții de vânzări și cu personalul call-center în vederea îmbunătățirii întreținerii relațiilor cu clienții și a vânzării produselor, exerciții de creativitate pentru colaborarea cu clienții și îmbunătățirea comunicării, școlarizări lunare

**cu persoana de marketing și vânzări, instructaj în privința noului Software de la S, etc., precum și activități de promovare, reclamă și publicitate a produselor SC SG distribuite de S SRL prin organizarea de expoziții, participarea la expoziții, simpozioane și la emisiuni de televiziune, reprezentarea la târgul internațional de la V pentru promovarea produselor vândute de S, prin prezentări ale produselor pe internet, pregătirea materialelor pentru publicarea articolelor în Newsletter, prin echiparea personalului cu echipament de lucru configurat unitar, etc.**

Potrivit celor de mai sus se reține că **realitatea serviciilor de promovare, reclamă și publicitate pentru produsele aparținând SG distribuite și comercializate de S este dovedită prin expozițiile care au fost organizate sau la care au fost prezentate produsele SG, emisiunile de televiziune, prezentările de pe internet, articolele publicate în Newsletter sau alte ziare și publicații locale.**

**În ceea ce privește serviciile aferente activității desfășurată de SC S SRL se reține ca necesară analizarea rapoartelor de vânzări pe fiecare produs, cantitativ și valoric, pe perioada în care aceste servicii au fost prestate, dacă în facturile de vânzare sunt înscrise discount-uri, modalitatea de încasare a livrărilor efectuate, etc. și în funcție de cele rezultate la analizare se va stabili dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri și dacă societatea are drept de deducere a acestora în cuantum total sau parțial la calculul impozitului pe profit.**

Pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei și majorări/penalități de întârziere aferente în sumă de ..... lei și pentru majorările de întârziere calculate pe perioada 01.01 – 30.06.2008 în sumă de .... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze aceste servicii conform celor precizate în considerente.

**3. Referitor la cheltuielile cu servicii de consultanță în valoare de .....lei precum și serviciile achitate în baza Contractelor nr.....și nr..... achiziționate de la SC SI SRL și TVA în sumă de .... lei precum și impozitul pe profit în sumă de .... lei și TVA în sumă de .... lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță și a celor din contractele nr.....și nr....., neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil precum și dacă are drept de deducere a TVA aferentă acestora în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor ce au făcut obiectul contractelor și nu reiese dacă acestea au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.**

Perioada verificată: anul 2006  
: 01.01 – 30.06.2008.

În fapt, **în perioada 01.01.2008 – 30.06.2008**, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ..... lei reprezentând servicii de consultanță conform Contractelor nr..... și nr.....

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente anexe la facturile fiscale din care să rezulte natura și realitatea prestării precum și necesitatea acestora precum și aportul comisionarului în tranzacțiile pentru care a solicitat comision iar din verificarea efectuată la SC SI SRL, fosta SC C SRL, nu s-au identificat documente care au stat la baza emiterii celor patru facturi.

Ca urmare nu au acceptat la deducere la calculul impozitului pe profit aceste cheltuieli și nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de ..... lei.

De asemenea, **în anul 2006** societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ..... lei reprezentând servicii conform Contractelor nr..... și nr..... încheiate cu SC SI SRL, fosta SC C SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente anexe la facturile fiscale din care să rezulte natura și realitatea prestării precum și necesitatea acestora astfel că, nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli și nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei.

În ceea ce privește serviciile de consultanță, societatea contestatoare depune documente la contestație și arată că a evidențiat pe cheltuieli nedeductibile aceste cheltuieli la data de 30.09.2008 deoarece la acea dată nu dispunea de aceste documente .

În ceea ce privește serviciile înregistrate în anul 2006 societatea arată că sunt îndeplinite cerințele prevăzute la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și deține facturi fiscale ce sunt completate conform art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, **în ceea ce privește impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006, conform cărora:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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



Pe perioada 01.01 – 30.06.2008 prevederile acestui articol, precizează:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2006:

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

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Aceste prevederi au fost modificate pe perioada 01.01. – 30.06.2008, în sensul:

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

**În ceea ce privește TVA, pe anul 2006** sunt incidente prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

iar pe perioada 01.01. – 30.06.2008 sunt incidente prevederile art.145 alin.2 și art.146 alin. 1 lit.a) și alin.2 din același act normativ, potrivit cărora:

*“ART:145*

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

*a) operațiuni taxabile;”*

*ART.146*

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);*

*(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”.*

La pct.45 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță, asistență și cu comisioanele societatea trebuie să facă dovada cu documente

că acestea au fost efectiv prestate și utilizate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzute la art.129 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Prin **contractul de comision nr.....** încheiat între SC S SRL în calitate beneficiar și SC SI SRL în calitate de comisionar, se prevede: **“Obiectul contractului este organizarea de către comisionar a vânzărilor produselor comercializate de către comitent la un cât mai mare venit brut, în schimbul unei sume denumite comision, calculate conform prevederilor clauzelor contractuale de mai jos.”**. Contractul este valabil pe o perioadă de 6 luni, începând cu data de 01.01.2008.

În ceea ce privește obligațiile părților, la cap.IV din contract, comisionarul se obligă:

**“-să identifice, sa faciliteze și să dea consultanță către cumpărători pentru produsul BCA specificație tehnică comercializat de către comitent la un preț ex works fără palet de ... ron/mc, fără TVA, în încheierea unor contracte între comitent și beneficiarii mărfii;**

**-să vândă o cantitate de marfă cât mai mare din produsul ce face obiectul prezentului contract;**

**-să emită facturile de comision pentru suma convenită aferentă livrărilor derulate de către comitent în baza prezentului contract [...].”**

iar în ceea ce privește obligațiile comitentului la pct.2 de la cap-IV din contract se prevăd următoarele

**“- să informeze pe comisionar permanent, și în timp util, despre modificarea cerințelor privind comercializarea produsului (specificație tehnică, mod de ambalare, preț și altele asemenea);**

**-să plătească pentru această activitate de consultanță a comisionarului un comision calculat astfel: remunerația cantitate suplimentară atinsă multiplicată cu costurile fixe suplimentar acoperite și cu profitul, adică prețul de vânzare pe fiecare mc. ex Works diminuat cu valoarea paletului pe fiecare mc. și costurile variabile pe fiecare mc. marit/diminuat cu eventualele cifre de afaceri mai mici sau mai mari pentru aceeași cantitate ca în 2007, calculat după cantitatea din 2007 ori diferența de preț. Din această bază de calcul se vor lua în considerare doar primele 6 luni iar din aceasta doar 63%.”**

Totodată, a fost încheiat și **Contractul de comision nr.....** între aceleași persoane juridice, cu același obiect, aceleași obligații ale părților contractante și pe aceeași perioadă, **pentru produsul var** comercializat de către comitent la un preț ex works fără palet de ....ron/mc, fără TVA.

Referitor la documentele prezentate de contestatoare se rețin următoarele:

Societatea prezintă două rapoarte de activitate aferente fiecărui contract, întocmite de o persoană angajată a SC S SRL prin care se precizează :

În cazul produsului BCA comisionarul a fost angajat în găsirea de noi piețe de desfacere care să înlăture concurența acestor produse de pe piața externă cât și piețe de desfacere în zone deficitare – zona Moldovei, a stabilit de comun acord modul de includere în preț a contravalorii paleților și a cheltuielilor de transport, a participat la modul de încheiere a contractelor și la negocierea prețurilor, împreună cu serviciul CTC s-a stabilit procedura de rezolvare rapidă a eventualelor diferențe rezultate din recepția mărfurilor, împreună cu biroul de marketing a stabilit modalitatea de prospectare a piețelor prin deplasări la noii clienți și prin reclamă și materiale publicitare în ziarele locale ceea ce a condus la creșterea vânzărilor față de anul 2007 cu ....mc.

În cazul produselor de var de la fabrica M comisionarul a fost angajat în găsirea de noi piețe – zona Moldovei, în încheierea de noi contracte în condiții mai avantajoase pentru ambele părți ca urmare a participării la negocieri împreună cu reprezentanții de vânzări din teritoriu, a rezolvat prompt probleme legate de cantități de marfă deteriorate (saci spărți), a implementat și organizat sistemul de încărcare a produselor prioritare în mijloacele auto proprii și implementarea sistemului de creditare.

**La aceste rapoarte sunt anexate următoarele documente:**

Pentru BCA - factura de comision, Comanda datată în aceeași zi cu factura fiscală, o situație cu diferențe de stoc, calculul aritmetic al comisionului, o situație "*Analiza vânzărilor SG – Rezultate S SRL* " pe perioada ianuarie – iunie 2008 pentru BCA, o situație a vânzărilor pentru BCA, în procente, cu paleți incluși sau nu în prețul BCA-ului, o situație plan-realizat pentru BCA pe anul 2008 în care se prezintă cifra de afaceri, total costuri defalcate pe costuri variabile și fixe, cantitate produsă și cantitate vândută, contractul de comision nr..... și Acord de încetare a contractului nr..... încheiat la data de ....., o situație a vânzărilor (cantitate și valoare) pentru mai multe produse finite printre care și BCA, organigrama cu producția BCA pe perioada 2004 – 2008, 3 pagini în limba germană referitoare la SV și A, mai multe file cu dimensiunile la diverse elemente, cahle, banchetă, placă superioară, colț, capac, componentele șemineului având sigla SG, fotografiile de la diverse expoziții organizate de SG, copii ale articolelor din ziare referitoare la sistemele de coș de fum la șeminee din cahle turnate produse de SG în care sunt menționate toate societățile din cadrul grupului deci și S SRL.

Pentru produsele de var - factura de comision, Comanda datată în aceeași zi cu factura fiscală, o situație cu diferențe de stoc, calculul aritmetic

al comisionului, o situație “*Analiza vânzărilor SG – Rezultate S SRL* “ pe perioada ianuarie – iunie 2008 pentru paleți incluși sau nu în prețul produselor de VAR pe anul 2008 în care se prezintă cifra de afaceri, total costuri defalcate pe costuri variabile și fixe, cantitate produsă și cantitate vândută, contractul de comision nr....., o situație a vânzărilor (cantitate și valoare) pentru mai multe produse finite printre care și VAR, fotografiile de la diverse expoziții organizate de SG și fotografiile cu șeminee și diverse elemente ale șemineelor.

Plecând de la prevederile celor două contracte de comision reiese că societatea contestatoare se obligă să achite comisionarului SC SI SRL un comision pentru activitatea desfășurată de acesta constând în “*organizarea vânzărilor produselor comercializate de comitent la un cât mai mare venit brut*”. Potrivit clauzelor contractuale comisionarul trebuie să identifice, să faciliteze și să dea consultanță către cumpărători pentru produsele BCA și Var comercializare la prețuri minime ex Works de . lei/mc, respectiv de ... lei/mc și să vândă o cantitate cât mai mare.

Față de cele de mai sus **activitățile desfășurate de comisionar precizate în rapoartele de activitate au constat în găsirea de noi piețe de desfacere care să înlăture concurența acestor produse de pe piața externă cât și piețe de desfacere în zone deficitare – zona Moldovei, modalitatea de prospectare a piețelor prin deplasări la noii clienți, reclamă și materiale publicitare în ziarele locale, includerea în preț a contravalorii paleților și a cheltuielilor de transport, participarea la încheiere a contractelor și negocierea prețurilor, rezolvarea rapidă a eventualelor diferențe rezultate din recepția mărfurilor.**

Din facturile fiscale și comanda atasată acestora reiese că acest comision a fost calculat având în vedere cantitatea de ....mc și un preț calculat în funcție diferența dintre cantitățile vândute în anul 2008 față de anul 2007 și veniturile corectate în funcție de prețul de vânzare pe anul 2007 la care s-a aplicat un procent de 63% fără să rezulte din acest calcul dacă a fost avută în vedere producția vândută -cantitativ și valoric- pe întreg anul 2008 respectiv anul 2007 sau numai pe o perioadă de șase luni cât era valabil contractul de comision. De asemenea, nu se menționează ce reprezintă procentul de 63% aplicat asupra sumei rezultate din modul de calcul prezentat la dosar.

Totodată, **au fost anexate situațiile privind producția realizată** la cele două produse pe perioada 01.01. – 30.06.2008 pentru a demonstra că a avut loc o creștere a acesteia față de anul 2007 **fără a fi anexate documente din care să rezulte contribuția concretă a comisionarului respectiv:** contractele noi încheiate pe piața de desfacere nouă – S, B, I, prețurile negociate în cadrul acestor contracte și o analiză comparativă a acestora față de prețurile practicate pe piețele deja existente, o analiză a prețurilor practicate cu cheltuieli de transport incluse și cu cheltuieli de transport neincluse în acestea, cuantumul veniturilor brute/nete suplimentare

realizate de societate ca urmare a intrării pe piața de desfacere nouă, cauzele concrete care au condus la creșterea cantităților și prețurilor de desfacere a celor două produse pe anul 2008 față de anul 2007, respectiv dacă pe piață a crescut sau scăzut cererea de astfel de produse în anul 2008 față de anul 2007, etc.

**În ceea ce privește fotografiile** privind expozițiile organizate de SG prezentate precum și articolele din ziare acestea nu pot fi reținute ca fiind documente justificative pentru serviciile de comision deoarece se referă la șeminee din cahle turnate și elementele acestora, or contractele se referă la produsele din BCA și VAR.

**Potrivit celor mai sus prezentate se reține că serviciile prezentate prin cele două rapoarte de activitate nu sunt justificate cu documente din care să rezulte realitatea prestării acestora iar în ceea ce privește necesitatea acestor prestări de asemenea nu este justificată cu atât mai mult cu prin rapoartele de activitatea se precizează “împreună cu serviciul CTC s-a stabilit procedura de rezolvare rapidă și pe cale amiabilă a eventualelor diferențe rezultate din recepția mărfurilor”, respectiv “am stabilit cu biroul de marketing modalitățile de prospectare a piețelor, efectuarea de deplasări la noii clienți, cheltuielile de reclamă, materiale publicitare în ziarele locale în vederea desfacerii produselor”.**

Ca urmare, potrivit celor de mai sus documentele prezentate de societatea în dosarul SI-08-1 nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii în baza celor două contracte încheiate și prezentate mai sus.

Mai mult, din nota explicativă a reprezentantului societății dată în fața organelor de inspecție fiscală referitor la natura acestor servicii se precizează **“Nu am cunoștință în ce s-au concretizat aceste servicii. Am efectuat corecții în ceea ce privește impozitul pe profit la 30.09.2008 în sensul considerării ca nedeductibile a acestor cheltuieli”** iar prin contestație societatea menționează că *“[...] aceste sume au fost incluse la data de 30.09.2008 de către SC S SRL în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, deoarece la acel moment nu dispunea de anexe la aceste facturi care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii”*.

De asemenea, la dosarul cauzei este prezentat **Contractul de prestări servicii nr.....** încheiat între SC S SRL în calitate beneficiar și SC C SRL (actuala SC SI SRL ) în calitate de prestator, prin care la art.II **“Obiectul contractului” se prevede:**

**“Realizarea de către prestator în contul beneficiarului a următoarelor servicii cu executare succesivă:**

*Servicii de marketing*

*Intermediere relații comerciale cu marile lanțuri de magazine pentru promovarea produselor comercializate de către SC S SRL;*

*Studierea pieței și întocmirea de situații pe categorii de produse ale SC S SRL;*

*Promovarea și mediatizarea imaginii firmelor din SG  
“TOTAL LUNAR DE .... ron/lună”*

**Precum și Contractul de prestări servicii nr.....** încheiat între aceleași părți prin care la art.II “*Obiectul contractului*” se prevede prestarea de servicii de marketing cu executare succesivă, care constau în:

*“În principal in dezvoltarea unei rețele de comercializare a produselor furnizate beneficiarului de Firma K;*

*În subsidiar și în :*

*-intermediere relații comerciale cu marile lanțuri comerciale pentru promovarea produselor firmei K, comercializate de către SC S SRL;*

*-studierea pieței și întocmirea unei situații pe categorii, pentru produsele Firmei K vândute societății S SRL;*

*- promovarea și mediatizarea imaginii firmelor din SG” .*

La aceste contracte societatea nu prezintă nici un fel de document care să justifice realitatea și necesitatea acestor servicii, documentele prezentate constau în trei facturi, jurnale de vânzări și deconturi de TVA al SC C SRL din care reiese că TVA facturată a fost evidențiată în contabilitatea societății prestatoare.

Plecând de la prevederile legale în vigoare se reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea și necesitatea prestării acestor servicii, respectiv rapoarte de activitate, situații de lucrări, etc. astfel că în mod legal nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli.

**În ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță** pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferentă acestora societatea trebuie să facă dovada cu documente că au fost efectiv prestate și utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Potrivit celor precizate mai sus din analiza documentelor prezentate de societate nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor precizate în rapoartele de activitate iar din documentele anexate la aceste rapoarte de activitate rezultă că acestea fie nu sunt incidente prestărilor de servicii contractate, fie nu fac dovada prestării efective și a contribuției concrete a comisionarului care să justifice cheltuielile cu comisioanele achitate de societate, fie nu au fost prezentate astfel de documente care să justifice prestarea serviciilor în scopul operațiunilor taxabile.

**În ceea ce privește serviciile din Contractele nr.....și nr.....** se reține că la dosarul cauzei sunt anexate trei facturi, jurnale de vânzări și deconturi de TVA ale SC C SRL din care reiese că TVA facturată a fost evidențiată în contabilitatea societății prestatoare. Aceste documente nu fac

dovada că aceste servicii au fost prestate și utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale SC S SRL .

Pe cale de consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei, majorările de întârziere în sumă de ..... lei, pentru TVA în sumă de ..... lei și în sumă de ..... lei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă totală de ..... lei.

**4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor cu despăgubirile în sumă de ..... lei facturate de SC SM SRL, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu despăgubirile achitate în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr....., neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea prezintă în susținere un alt contract decât cel analizat la inspecția fiscală, respectiv Contractul de colaborare nr....., potrivit căruia societatea s-a angajat la plata despăgubirilor pentru neutilizarea capacității de producție maximă.**

Perioada verificată: anul 2006.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2006, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ..... lei reprezentând despăgubiri comerciale facturate de societățile producătoare de la care se aprovizionează SC S SRL.

Astfel, cu factura nr..... **SC SM SA a facturat despăgubiri în sumă de ..... lei conform contract de vânzare-cumpărare nr....., ce nu au fost acceptate la deducere.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru factura fiscală nr..... emisă de SC SM SRL societatea a prezentat două situații privind capacitatea de producție a instalației de cahle turnate pe anul 2006, de ..... buc., și capacitatea de producție planificată în funcție de condițiile economice ale anului 2006 de .....buc. astfel că, au procedat la **recalcularea despăgubirilor datorate de societate în funcție de capacitatea de producție planificată.**

Contestatoarea susține că, potrivit Contractului de colaborare nr....., SC S SRL s-a angajat ferm la utilizarea capacității maxime a instalației de producție de cahle turnate și nu la capacitatea de producție planificată cum eronat se precizează în raportul de inspecție fiscală, astfel că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, contestatoarea susține că aceleași cheltuieli ce au fost facturate de aceeași societate au fost acceptate la deducere pe anul



2007, fără a se invoca de către organele de inspecție fiscală calculul despăgubirilor în funcție de capacitatea de producție planificată.

**În drept,** sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia:

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

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

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

Conform art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

La pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

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

Potrivit celor de mai sus rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Prin contestație societatea susține că de fapt este vorba despre Contractul de colaborare nr....., fapt recunoscut de organele de inspecție fiscală prin adresa nr.....

Prin Contractul de colaborare nr....., încheiat între SC SM SA în calitate de prestator și SC S SA în calitate de beneficiar, valabil pe anul 2006, la cap.II "Obiectul contractului" se prevede:

***"[...] colaborarea dintre cele două societăți în ceea ce privește utilizarea la maxim a întregii capacități a instalației de producție Cahle Turnate, cu beneficii pentru ambele părți. Astfel Prestatorul va pune la dispoziția Beneficiarului întreaga sa capacitate de producție, cel de-al doilea garantând pentru utilizarea ei la maxim.***

***În subsidiar, pentru nerealizarea acestui scop comun propus, beneficiarul va datora Prestatorului o sumă reprezentând neutilizarea acesteia la capacitatea maximă cauzată de nerespectarea angajamentului principal.***

Iar la cap.III "drepturile și obligațiile părților" din Contractul de colaborare se prevede: **"Prestatorul se obligă să pună la dispoziția Beneficiarului această Instalație iar Beneficiarul se angajează să o folosească la capacitate maximă, asigurând comenzi care să poată satisface capacitatea de producție a instalației , adică ... de buc./zi."**

La factura nr.....este anexat calculul efectuat de societate plecând de la capacitatea maximă a instalației de .... buc./zi cahle turnate, respectiv ....buc. cahle turnate pe an și în funcție de capacitatea de producție utilizată au rezultat costuri fixe aferente capacității de producție neutilizată la maxim pe anul 2006, de ..... lei.

De asemenea, la dosar se regăsește situația producției de cahle turnate pe anul 2006 din care rezultă capacitatea de producție maximă de .... buc. cahle turnate pe zi, veniturile și cheltuielile precum și costurile fixe și variabile.

Potrivit celor prezentate rezultă că prin Contractul de colaborare nr..... încheiat de societatea contestatoare în calitate de beneficiar cu SC SM SA în calitate de prestator s-a stabilit ca beneficiarul să achite o despăgubire în cazul în care nu utilizează capacitatea de producție la maxim, respectiv dacă nu produce ... buc. cahle turnate pe zi. În virtutea acestor prevederi contractuale la data de ..... SC SM SA a emis factura nr..... pentru suma de ..... lei reprezentând 50% din costurile fixe ca urmare a neutilizării capacității de producție cahle turnate la maxim ce a fost evidențiată pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Conform celor de mai sus, se reține că **organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea acestei sume datorată de beneficiar prin raportarea costurilor fixe la capacitatea de producție planificată pe anul 2006** ce reiese din situația producției de cahle turnate pe anul 2006,

**fără a avea în vedere prevederile contractuale care reprezintă voința părților.**

Mai mult, așa cum se va analiza la cap.5 din prezenta decizie organele de inpecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat pe cheltuielile deductibile ale anului 2007 despăgubiri, de la același prestator, în baza aceluiași Contract de colaborare nr....., calculate de societate în același mod în ceea ce privește capacitatea de producție de .... buc./zi la care se raportează costurile fixe achitate de societatea contestatoare, fără a se recalcula aceste costuri fixe în funcție de capacitatea de producție planificată, așa cum s-a procedat în acest caz. Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la aplicarea unitară a modului de calcul al sumelor ce trebuiau achitate de beneficiar către prestator ca urmare a nerespectării obligațiilor contractuale.

Potrivit celor de mai sus, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de .....lei aferent cheltuielilor în cuantum de ..... lei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de .... lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere și în funcție de cele constatate la reanalizare să recalculeze obligațiile fiscale pe linie de impozit pe profit, având în vedere cele menționate în decizie, argumentele contestatoarei și de actele normative în vigoare pe perioada verificată.

**5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor cu despăgubirile în sumă de ..... lei facturate de SC SM SRL, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu despăgubirile facturate în baza Contractul de colaborare nr....., neacceptate la deducere la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care la recalcularea cuantumului costurilor fixe aferente capacității de producție neutilizate ce trebuia facturat organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere cuantumul real al costurilor fixe înregistrate pe anul 2007 pentru producția de cahle turnate ci numai calculul anexat la factura.**

Perioada verificată: anul 2007.

În fapt, la data de .....2007, SC SM SRL a emis factura fiscală nr.....către societatea contestatoare prin care transmite suma ce trebuie achitată în baza Contractului de colaborare nr....., respectiv valoarea costurilor fixe pentru neutilizarea la maxim a capacității de producție a instalației de cahle turnate. Valoarea costurilor fixe pentru neutilizarea capacității de producție la maxim este în sumă de ..... lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de ..... lei reprezentând costuri fixe pentru neutilizarea capacității de producție la maxim, denumite despăgubiri, pe motiv că din calculul anexat la factura fiscală a rezultat că la aceste costuri fixe nerecuperate în sumă .....lei trebuia aplicat procentul de 50%, așa cum s-a procedat pe anul 2006.

Contestatoarea susține că acest calcul a avut la bază aceeași modalitate de calcul ca și cea utilizată pentru anul 2006, precizată la pct.4 din contestație, **singura diferență fiind: costul fix pe unitate de capacitate neutilizată este calculat prin aplicarea procentului de 50% , rezultând direct suma aferentă capacității neutilizate la maxim, prin înmulțirea acestui cost unitar cu cantitatea aferentă capacității neutilizate la maxim.**

În plus, arată că din compararea datelor aferente celor doi ani 2006 și 2007, rezultă că acestea nu diferă semnificativ din punct de vedere al costurilor fixe pe unitate de capacitate neutilizată: ...lei față de ....lei ceea ce confirmă corectitudinea calculelor efectuate.

**În drept**, pentru **impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

La pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală și având în vedere calculul anexat la factura fiscală reiese că suma costurilor fixe aferente capacității de producție neutilizată la maxim este la jumătate față de anul 2006 iar procentul de neutilizare a capacității de producție este, de asemenea, la jumătate față de anul 2006 respectiv ... conform anexei 51 b) la raportul de inspecție fiscală, față de .....

Ca urmare, având în vedere cele susținute de contestatoare conform cărora calculul costurilor fixe aferente capacității de producție neutilizate la maxim a fost efectuat prin aplicarea procentului de 50% la costul unitar **rezultând direct suma aferentă capacității neutilizate, prin înmulțirea acestui cost unitar cu cantitatea aferentă capacității neutilizate**, iar factura fiscală a fost emisă pentru această sumă, se impune ca necesar analizarea costurilor fixe totale înregistrate de SC SM SRL pe anul 2007 și confruntarea cuantumului acestora cu suma ce trebuie achitată de SC S SRL în baza Contractului de colaborare nr..... în funcție de gradul de neutilizare a capacității de producție a instalației de cahle turnate.

Potrivit celor precizate, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor cu costurile fixe aferente capacității de producție neutilizată la maxim în cuantum de ..... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ..... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere și în funcție de cele constatate la reanalizare să recalculeze obligațiile fiscale pe linie de impozit pe profit datorate bugetului ținând cont de argumentele contestatoarei, de cele precizate în decizie și de prevederile legale incidente.

**6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor cu daune pentru nerespectarea prevederilor contractuale în sumă de ..... lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu despăgubirile facturate în baza în baza Contractul de transport nr..... și Actului adițional nr....., neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu prezintă în susținere documente din care să rezulte că a avut loc cesiunea drepturilor și obligațiilor contractuale și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

Perioada verificată: ianuarie- septembrie 2006.

În fapt, la data de .....2006, **SC SD SRL** a emis factura fiscală nr.....cătore societatea contestatoare, în valoare de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei, reprezentând contravaloare daune pentru nerespectarea prevederilor contractului nr..... și a actului adițional nr.....

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de ..... lei pe motiv că pentru aceste sume nu s-au specificat drepturile contractuale care au fost cesionate și nici către cine s-a efectuat cesiunea, având în vedere că principalul transportator al societății pe tot parcursul anului 2006 a fost SC SD SRL.

În drept, pentru **impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

La pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală societatea a suportat pe cheltuieli contravaloarea daunelor facturate de SC SD SRL cu factura fiscală nr....., în baza Contractului de transport nr.....

Potrivit Contractului de transport nr..... încheiat între SC SD SRL în calitate de cărauș și SC S SRL în calitate de beneficiar, căraușul se obligă să transporte marfa pentru beneficiar care se va stabili pe bază de Comandă iar transportul se va efectua cu mijloacele de transport aflate la dispoziția căraușului, pe o perioadă de un an începând cu data de 01.11.2005.

La capitolul V, pct.5.1 din Contract se prevăd obligațiile beneficiarului ce constau în anunțarea în scris a cantităților de marfă, locului de încărcare, destinația și termenul limită, să asigure cantitatea de marfă conform comenzii, să confirme conținutul documentelor de expediție și să le trimită SC SD SRL în termen optim, etc. iar căraușul se obligă să folosească mijloace de transport corespunzătoare, să dețină licențe de transport, personal calificat, să respecte tonajul, să participe împreună cu delegatul beneficiarului la verificarea mărfurilor la destinație în cazul lipsurilor cantitative și calitative, să răspundă prompt solicitărilor beneficiarului, să anunțe în scris eventualele probleme interne care ar pune în pericol executarea contractului, etc..

Totodată, la cap.IV *“Prețul contractului “* se prevede că va fi cel negociat între părți pentru fiecare comandă.

De asemenea, la art.VIII pct.8.1 din Contract se prevede că acest contract încetează, fără a mai fi necesară intervenția unei instanțe judecătorești, în cazul în care una dintre părțile contractuale nu își execută

obligățiile contractuale, este declarată în incapacitate de plată, **cesionează drepturile și obligațiile contractuale fără acordul celeilalte părți**, nu și-a executat corespunzător oricare dintre obligațiile ce-l revin iar la pct.8.3 din contract se prevede că *“Rezilierea prezentului contract nu va avea nici un efect asupra obligațiilor deja scadente între părțile contractante”*.

Prin actul adițional nr..... la Contractul de transport nr..... părțile decid completarea și modificarea clauzelor contractului inițial, respectiv ale pct.2.1 din contract prin care se precizează *“Cărașul se obligă să transporte marfa exclusiv pentru beneficiar și să execute activitățile în legătură cu acest lucru”* și ale pct.8.1 alin.3 din contract potrivit căroră:

***“În cazul în care beneficiarul cesează drepturile și obligațiile prevăzute de prezentul contract fără acordul celeilalte părți, acesta suportă daune direct proporțional cu prejudiciul calculat sau presupus de ..... RON / lună.”***

Urmarea actului adițional la contractul de transport SC SD SRL a emis factura fiscală nr....., prin care a solicitat beneficiarului plata daunelor de ..... lei/lună pe perioada ianuarie – septembrie 2006, deci inclusiv pe luna ianuarie 2006 când a fost încheiat actul adițional nr.....

Față de cele precizate mai sus rezultă că în cazul cesionării drepturilor și obligațiilor prevăzute în Contractul de transport nr..... de către una dintre părțile contractuale fără acordul celeilalte are loc rezilierea contractului potrivit cap.VIII pct.8.1, reziliere ce nu are nici un efect asupra datoriiilor deja scadente. Prin actul adițional s-au modificat prevederile pct.8.1 alin.3 din contract în sensul că în situația cesionării de către beneficiar a drepturilor și obligațiilor contractuale acesta achită cărașului daune de ..... lei/lună.

Ca urmare, se reține că din documentele anexate la dosarul cauzei nu reiese dacă SC S SRL a cesionat drepturile și obligațiile contractuale, nefiind prezentat în susținere contractul de cesiune între beneficiar și o terță persoană juridică sau fizică sau orice alt document care să consfințească o astfel de înțelegere între părți.

De asemenea, deși prin actul adițional nr..... la Contractul de transport nr..... se prevede ***“Cărașul se obligă să transporte marfa exclusiv pentru beneficiar și să execute activitățile în legătură cu acest lucru”*** societatea contestatoare nu prezintă argumente sau documente din care să rezulte că, în plus față de cele prevăzute în contractul de transport a apelat la terți cărași în vederea transportării mărfii ce face obiectul contractului de transport în cauză.

Mai mult, din raportul de inspecție fiscală reiese că *“SC SD SRL a fost principalul transportator al societății verificate pe tot parcursul anului 2006”* iar prin adresa nr..... organele de inspecție fiscală precizează *“[...] din inspecția fiscală a rezultat că SC SD SRL a facturat lunar și a încasat, pe tot parcursul anului 2006, servicii de transport către societatea verificată”*.

Ca urmare, în condițiile în care societatea contestatoare a achitat contravaloarea serviciilor de transport pe tot parcursul anului 2006 potrivit contractului de transport și având în vedere că nu prezintă documente din care să rezulte că a cesionat drepturile și obligațiile contractuale constatate organelor de inspecție fiscală este întemeiată.

Mai mult, se reține că susținerea contestatoarei potrivit căreia “a efectuat transporturi și cu alți transportatori cesionând în substanță o parte din drepturile și obligațiile contractului antecitat” nu este susținută de documente referitoare la cesionare iar în ceea ce privește transportarea mărfii **“exclusiv pentru beneficiar” această obligație intră în sarcina căraușului și nu a beneficiarului**, beneficiarul având obligația să emită comanda de transport, să asigure cantitatea de marfă conform comenzii, să confirme conținutul documentelor de expediție și să le trimită SC SD SRL în termen optim, etc., prin contract neexistând clauză expresă referitoare la transportarea tuturor mărfurilor de către SC S SRL numai cu acest transportator.

Ca urmare, contravaloarea daunelor facturate de SC SD SRL către societatea contestatoare în baza Contractului de transport nr..... și a actului adițional nr..... nu se justifică și deci nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit pentru SC S SRL, nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor cu daunele contractuale în cuantum de .....lei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de .....lei.

**7. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent sumei de ..... lei reprezentând despăgubiri facturate de SC SD SRL**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu despăgubirile facturate în baza Contractul de transport nr..... și a actelor adiționale nr..... și nr....., neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu au fost analizate documentele anexate la cele două facturi fiscale comparativ cu situația capacității de transport propusă, prezentate de societate ulterior încheierii inspecției fiscale.

Perioada verificată: ianuarie-septembrie 2007.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de .....lei în baza facturilor fiscale nr.....și nr..... emise de SC SD SRL.



Organele de inspecție fiscală au constatat că cele două facturi fiscale au avut la bază Contractul de transport nr..... și actele adiționale nr..... și nr..... iar sumele facturate reprezintă costuri fixe aferente capacității de transport neutilizată pe perioada ianuarie – septembrie 2007 în sumă de .....lei și diferență de costuri fixe aferente capacității de transport neutilizată pe perioada aprilie - august 2007 în sumă de ..... lei.

Capacitatea de transport stabilită în contract constă într-un număr minim de kilometri ce va fi parcurs lunar, diferit de la o lună la alta.

Organele de inspecție fiscală au constatat că actele adiționale la Contractul de transport nr..... nu specifică numărul de mașini puse la dispoziția SC S SA de către SC SD SRL respectiv, modul de derulare a capacității de transport ce trebuie utilizată, motivul și cauzele pentru care capacitatea de transport a crescut semnificativ de la data încheierii celui de-al doilea act adițional sau dacă societatea transportatoare și-a utilizat capacitatea de transport efectuând prestații și altor terțe societăți comerciale precum și faptul că societatea nu a prezentat documente care să justifice acceptarea la plata a acestor facturi fiscale.

În baza art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu costurile fixe aferente capacității de transport neutilizată în sumă de ..... lei.

Contestatoarea susține că, imediat după discuția finală a prezentat organelor de inspecție fiscală adresa nr..... și o situație de calcul a capacităților de transport pentru perioada ianuarie-septembrie 2007 precum și modul de determinare a capacităților de transport pe anul 2007 ce aduc clarificări în plus și care nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală.

În drept, pentru **impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

La pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

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

Prevederile legale de mai sus rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri

impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală societatea a suportat pe cheltuieli costurile fixe aferente capacității de transport neutilizată stabilită prin actele adiționale nr.....și nr..... la Contractul de transport nr.....

Potrivit Contractului de transport nr.....încheiat între SC S SRL în calitate de cărauș și SC S SRL în calitate de beneficiar, căraușul se obligă să transporte marfa pentru beneficiar ce va stabilită pe bază de Comandă iar transportul se va efectua cu mijloace de transport aflate la dispoziția căraușului, pe o perioadă de un an începând cu data de 01.11.2005, cu posibilitatea prelungirii automate în condițiile în care nici una dintre părți nu îl denunță printr-o notificare făcută cu 30 de zile înainte.

Prin actul adițional nr..... la Contractul de transport nr..... se modifică cap.II pct.2.1 din contract, în sensul că “*se modifică capacitatea de transport planificată*” pe perioada ianuarie- septembrie 2007 și se prevede că SC S SRL va suporta costurile fixe aferente capacității de transport neutilizate.

Prin actul adițional nr.....la Contractul de transport nr..... se modifică cap.II pct.2.1 din contract, respectiv “*se modifică capacitatea de transport planificată*” pe perioada aprilie – septembrie 2007 și se prevede că SC S SRL va suporta costurile fixe aferente capacității de transport neutilizate.

În baza celor două acte adiționale SC SD SRL a emis două facturi fiscale :

-factura fiscală nr..... prin care se facturează costuri fixe aferente capacității de transport neutilizate pe perioada ianuarie – septembrie 2007, în valoare de ..... lei, și

-factura fiscală nr.....prin care se facturează diferența de costuri fixe aferente capacității de transport neutilizate pe perioada aprilie – septembrie 2007, în valoare de ..... lei.

**În ceea ce privește factura fiscală nr.....**, se reține că la dosarul cauzei este anexată o situație privind “*Calcul costuri fixe aferente capacității de transport neutilizată perioada 01.01. – 30.09.2007*”, (anexa 47 B la raportul de inspecție fiscală) din care rezultă numărul de camioane, capacitatea de transport utilizată, capacitatea de transport planificată, capacitatea de transport neutilizată, total costuri fixe și costurile fixe aferente capacității neutilizate în sumă de ..... lei calculată prin aplicarea procentului de 33% la total costuri fixe aferente capacității de transport neutilizată (..... capacitate de transport utilizată/..... capacitate de transport planificată = 67% ; capacitate de transport neutilizată 100- 67= 33%).

**În ceea ce privește factura fiscală nr.....**, se reține că la aceasta este prezentat un calcul din care reiese diferența de costuri fixe aferente capacității de transport pe trim.II și trim.III în cuantum de ..... lei. De asemenea, este anexată o situație privind calculul costurilor fixe aferente capacității de transport neutilizate pe perioada aprilie – septembrie 2007 prin care, capacitatea de transport propusă este mai mare decât cea înscrisă în situația anexată la factura fiscală nr..... iar capacitatea de transport utilizată este mai mică decât cea din anexa la factura nr..... iar costurile fixe sunt în cuantum mai mare decât cele aferente facturii din luna noiembrie 2007.

De asemenea, se reține că ulterior încheierii raportului de inspecție fiscală societatea a transmis organelor de inspecție fiscală adresa nr..... ce nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece se referă la o altă factură fiscală, respectiv la factura fiscală nr.....

Totodată, a fost anexată o situație privind "*Calculul capacității de transport 2007*" (anexa 110b la raportul de inspecție fiscală) prin care este stabilită capacitatea de transport propusă pe perioada ianuarie-septembrie 2007, nr. zile de transport, nr.șoferi, nr.șoferi/mașină, nr.ore lucrătoare șofer, nr. mașini, capacitatea teoretică calculată.

Din compararea acestei situații cu anexa la factura fiscală nr..... reiese capacitatea de transport propusă de ....., ..... și ..... pe perioada ianuarie- martie 2007 care coincide cu capacitatea de transport propusă pe aceeași perioadă din anexa la factura fiscală nr..... și capacitatea de transport propusă de ....., ....., ....., ....., ..... și ..... pe perioada aprilie – septembrie 2007 ce coincide cu capacitatea de transport propusă din anexa la factura fiscală nr.....

Totodată, din comparare reiese că numărul mijloacelor de transport din situația prezentată de societate ulterior inspecției fiscale este mai mic decât numărul de camioane prezentat în anexa la factura nr.....

Ca urmare, din situațiile prezentate la cele două facturi fiscale și cea prezentată de societate ulterior inspecției fiscale rezultă capacitatea de transport propusă (planificată) ce coincide cu capacitatea de transport menționată în cele două acte adiționale la Contractul de transport nr....., respectiv nr..... și nr.....

Pe cale de consecință, plecând de la situația prezentată de contestatoare prin anexa 110b la raportul de inspecție fiscală din care rezultă capacitatea de transport propusă pe perioada ianuarie-martie 2007 ce coincide cu anexa la factura fiscală din luna noiembrie 2007 și pe perioada aprilie-septembrie 2007 ce coincide cu anexa la factura fiscală din decembrie 2007, precum și cu capacitățile de transport prevăzute în cele două acte adiționale la contract, numărul de mașini, nr.șoferi, nr.zile transport, precum și capacitatea de transport utilizată **urmează a se stabili cu certitudine totalul costurilor fixe pe perioada ianuarie – septembrie 2007 înregistrate de SC**

**SD SRL** și pe cale de consecință cuantumul real al costurilor fixe aferente capacității de transport neutilizate ce trebuiau achitate de SC S SRL.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei și pentru majorările de întârziere în sumă de .....lei urmând ca în funcție de cele precizate în decizie să se reanalizeze totalul costurilor fixe pe perioada ianuarie-septembrie 2007, gradul de utilizare a capacității de transport și în funcție de gradul de neutilizare a capacității de transport să se recalculze cuantumul costurilor fixe aferente gradului de neutilizare a capacității de transport ce trebuia suportat de societatea beneficiară conform actelor adiționale nr..... și nr..... la Contractul de transport nr.....

În urma reanalizării se va recalcula, dacă este cazul, cuantumul obligațiilor fiscale datorate bugetului.

**8. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor cu despăgubirile în sumă de ..... lei facturate de SC SV SA**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu despăgubirile, neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil, facturate în baza Contractului comercial nr..... și a actului adițional nr....., în condițiile în care, din raportul de inspecție fiscală fiscală nu reiese dacă, pe perioada contractului, SC SV SA a comercializat prin intermediul SC S SRL doar producția de var bulgări sau dacă a comercializat și produse derivate din acesta.

Perioada verificată: trim.I 2007.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de ..... lei în baza facturii fiscale nr..... emisă de SC SV SA .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă 50% din costurile fixe ce trebuie achitate de SC S SRL vânzătorului în cazul neutilizării capacității de producție de .... tone/lunar la produsul var bulgări în punctul de lucru M, facturate în baza Contractului comercial nr..... și a actului adițional nr..... Totodată, s-a constatat că pe o perioadă de trei luni producția de var bulgări a fost oprită în vederea efectuării de lucrări pentru schimbarea sursei de energie din păcură pe gaz metan astfel că, **nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu aceste despăgubiri în sumă de ..... lei.**

Contestatoarea arată că producția de var bulgări reprezintă prima fază de producție a tipurilor de var comercializate de către SC SV SA prin intermediul SC S SRL în baza contractului și că existau stocuri de var de

diferite tipuri de var cu un echivalent de .... tone var bulgări. De asemenea, arată că pe perioada opririi producției de var bulgări necesar producerii varului granulat, var măcinat și var hidratat a fost asigurată cantitatea de var bulgări necesară de .... tone prin transferarea acestuia de la fabrica din T precum și faptul că față de stocurile existente la momentul opririi cuptorului principal s-au produs diferite tipuri de var cu un echivalent de ... tone var bulgări. Ca urmare, societatea arată că pe perioada ianuarie – martie 2007 a fost oprită doar producția de var bulgări ce a fost asigurată de la fabrica T astfel că, livrările către SC S SRL au continuat pe această perioadă, fapt demonstrat cu cifre privind achizițiile și vânzările din această perioadă.

În drept, pentru **impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

La pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală societatea a suportat pe cheltuieli 50% din costurile fixe aferente capacității de producție neutilizată stabilită prin Contractul comercial nr..... și actului adițional nr.....

Potrivit Contractului comercial nr..... încheiat între SC SV SA în calitate de vânzător și SC S SRL în calitate de cumpărător, vânzătorul se obligă să producă și să livreze produsele din anexa 1 acordând cumpărătorului desfacerea acestora în teritoriu. În acest scop, vânzătorul se obligă să îl aprovizioneze pe cumpărător în mod continuu pe toată durata prezentului contract iar cumpărătorul se obligă să cumpere și să revândă produsele depunând în acest sens toate diligențele și efortul de a urmări creșterea segmentului de piață ocupat pentru aceste produse. Contractul este valabil o perioadă de 1 an începând cu data de 01.03.2005 și se

prelungeste automat cu încă un an dacă niciuna dintre părți nu cere rezilierea acestuia.

La cap.V pct.9 din Contract se prevede: *“Cumpărătorul se obligă ca pe toată durata contractului să cumpere aceste produse în etape lunare. Cantitatea lunară de produse cumpărate va fi reglementată printr-o Anexă”*.

Prin actul adițional nr.....la Contractul comercial nr....., părțile contractuale au modificat și completat prevederile Contractului de la cap.V pct.9, astfel:

*“În cazul nerealizării capacității de producție de .. tone lunar, pentru produsul var bulgări în punctul de lucru M, pentru diferența de capacitate neutilizată se vor suporta de către S 50% din costurile fixe aferente capacității de producție”*.

De asemenea, la factura fiscală nr....., prin care SC SV SA facturează către SC S SRL 50% din costurile fixe pentru nerealizarea capacității de producție de la punctul de lucru Medgidia, pe anul 2007, se prezintă calculul capacității de producție la produsul var bulgări, capacitatea de ... tone lunar, costurile fixe totale și costurile fixe ce trebuie achitate de SC S SRL ca urmare a neutilizării capacității de producție realizată la produsului var bulgări de .... tone lunar.

Din situația prezentată de societate privind vânzările pe trim.I 2007 rezultă că pe această perioadă, a livrat var măcinat și var hidratat paletizat, var hidratat sac și var hidratat vrac iar SC S SRL a vândut aceleași tipuri de produse.

Plecând de la susținerea contestatoarei potrivit căreia **producerea varului bulgări “reprezintă prima fază de producție a tipurilor de var comercializate de către prin intermediul SC S SRL în baza Contractului de vânzare-cumpărare antecitat: var bulgări, var granulat semifabricat, var măcinat și var hidratat paletizat** “ se reține că varul bulgări reprezintă prima fază de producție a produselor derivate din acesta, respectiv var măcinat și var hidratat iar capacitatea de producție a varului bulgări poate fi determinată prin echivalarea cantităților de produse derivate din acesta.

Ca urmare, potrivit **actului adițional nr.....la Contractul comercial nr..... prin care este prevăzut produsul var bulgări** precum și a situației privind calculul costurilor fixe care este întocmită pentru produsul var bulgări și nu pentru produsele derivate, reiese că despăgubirile se determină în funcție de capacitatea de producție neutilizată a varului bulgări ce poate fi stabilită prin echivalarea cantităților de produse derivate obținute din acesta.

Potrivit celor de mai sus și având în vedere că indicatorul pentru calculul despăgubirilor ce trebuie achitate de SC S SRL este reprezentat de capacitatea de producție neutilizată se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă, pe perioada contractului, SC SV SA a comercializat prin intermediul SC S SRL și produse derivate din acesta cum

sunt, var măcinat, var hidratat, etc. și dacă capacitatea de producție neutilizată a varului bulgări poate fi stabilită având în vedere și echivalarea cantității de produse derivate obținute din acesta.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de .... lei și pentru majorările de întârziere în sumă de ..... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acesta cheltuieli în funcție de cele precizate în decizie și să stabilească dacă aceste cheltuieli au caracter deductibil sau nu la calculul profitului impozabil.

**9. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor cu despăgubirile facturate de SC SB SA, cu facturile nr..... și nr....., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu daunele în cuantum de 20%, neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil, în condițiile în care, situația anexată la factura nr..... prezintă erori de calcul ce au condus la majorarea valorii nerealizate și pentru care societatea nu prezintă calcule sau evidențe care să combată cele constatate de organele de inspecție fiscală.**

Perioada verificată : 2007.

În fapt, s-a constatat că în baza Contractului comercial nr..... și a actului adițional fără număr din data de ....., SC SB SA a emis două facturi fiscale cu valoarea daunelor în procent de 20% din valoarea cantității neachiziționate ce trebuiau achitate de SC S SRL în valoare totală de ..... lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat, din calculul anexat la factura fiscală nr....., că acesta prezintă erori la pozițiile din anexa referitoare la valorile neachiziționate la stâlpi electrici și mortare precum și la pozițiile pavaje, valoarea neachiziționată de .....lei fiind dublată. Despăgubirile aferente achiziționării de pavaje se regăsesc și în factura nr..... În urma corecțiilor efectuate a rezultat suma de .... lei facturată în plus, valoarea nerealizată (diferența dintre capacitatea de producție realizată și capacitatea de producție achiziționată) fiind de .... lei (despăgubirea datorată .... lei x 20% = ..... lei) față de ..... lei (despăgubire facturată ..... x 20% = ..... lei ).

Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de ..... lei (..... lei despăgubire facturată – .... lei despăgubire datorată) nefiind o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr..571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, :

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

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

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

Conform art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

La pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

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

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.



Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală societatea a suportat pe cheltuieli contravaloarea daunelor în procent de 20% din cantitatea de producție neachiziționată de la SC SB SA, stabilite prin actul adițional nr..... la Contractul comercial nr.....

Prin Contractul comercial nr..... încheiat între SC SB SA în calitate de vânzător și SC S SRL în calitate de cumpărător, vânzătorul se obligă să producă și să livreze produsele din anexa 1 acordând cumpărătorului desfacerea acestora în teritoriu. În acest scop vânzătorul se obligă să îl aprovizioneze pe cumpărător în mod continuu pe toată durata prezentului contract iar cumpărătorul se obligă să cumpere și să revândă produsele depunând toate diligențele și efortul de a urmări creșterea segmentului de piață ocupat pentru aceste produse. Contractul este valabil o perioadă de 1 an începând cu data de 01.03.2005 și se prelungește automat cu încă un an dacă nici una din părți nu cere rezilierea acestuia.

La cap.V pct.9 din Contract se prevede: *“Cumpărătorul se obligă ca pe toată durata contractului să cumpere aceste produse în etape lunare. Cantitatea lunară de produse cumpărate va fi reglementată printr-o Anexă”*.

Prin actul adițional nr.....la Contractul comercial nr....., părțile contractuale au modificat și completat prevederile Contractului de la cap.V pct.9, astfel:

*“Cantitatea de marfă pe care cumpărătorul o va achiziționa va fi aceeași cu capacitatea de producție a vânzătorului, pentru anul 2007”*.

Precum și pct.24 de la cap.IX din contract în sensul *“[...] în cazul în care cumpărătorul nu achiziționează cantitatea de marfă care este de fapt producția anuală, respectiv pentru anul 2007 a vânzătorului, acesta din urmă, va calcula despăgubiri în cuantum de 20% din valoarea diferenței de cantitate neachiziționată”*.

De asemenea, la factura fiscală nr....., prin care SC SB SA facturează către SC S SRL daune reprezentând 20% din valoarea capacității de producție este anexată situația producției nerealizată pe anul 2007 pentru stâlpi centrifugați, stâlpi electrice, pavaje, mortare, etc., prin care se prezintă cantitatea planificată, cantitatea realizată, cantitatea nerealizată, valoarea realizată, valoarea nerealizată și prețul unitar, totalul valorii realizate și totalul valorii nerealizate precum și 20% din valoarea nerealizată.

**Din acest document reiese că, în ceea ce privește produsul mortar, în mod corect organele de inspecție fiscală au constatat erori de calcul** în sensul că valoarea nerealizată de ..... lei este mai mare cu suma de .....lei. Eroarea provine din calculul eronat al valorii nerealizate determinată prin aplicarea prețului unitar de ... lei/mc la o cantitatea nerealizată .... mc față de ... cât era în realitate (.... mc cantitatea planificată – ... mc cantitate realizată = ... mc. cantitate nerealizată). Astfel, ... mc x .... lei/mc = .... lei și nu .... lei cât este înscris în anexa la factura fiscală nr.....

**Referitor la produsul pavaje**, prin anexa la factura nr..... este calculată valoarea nerealizată de ..... lei iar prin anexa la factura nr.....este calculată valoarea nerealizată de ..... lei pentru aceeași perioadă. Ca urmare a celor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că s-a majorat valoarea nerealizată din anexa la factura nr..... cu suma de ..... lei.

Față de această constatare și având în vedere calculul organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că **valoarea nerealizată** din anexa la factura nr..... **a fost majorată cu suma de .....lei**, sumă ce se regăsește în anexa la factura fiscală nr....., aceasta fiind suma ce a fost dublată.

De asemenea,s-a constatat că rezultă erori de calcul la pozițiile din anexa care se referă la stâlpi centrifugați și stâlpi electrici.

Față de cele constatate prin raportul de inspecție fiscală se reține că societatea nu aduce în susținere calcule care să combată cele constatate argumentul societății contestatoare fiind *“nu înțelegem de unde au dedus organele de inspecție fiscală că această sumă reprezintă eroare de calcul, din evidențele noastre reieșind că, calculele anexate la factură sunt corecte”*, fără însă să prezinte evidențele din care rezulte cele susținute.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei aferent cheltuielilor nedeductibile cu daunele pentru neachiziționarea cantităților la nivelul producției realizate de .... lei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de .....lei.

**10. În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de ..... lei aferente impozitului pe profit calculat ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu daune de reziliere unilaterală a contractului în sumă de .....lei, facturate de SC A SA**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere aferente impozitului pe profit calculat ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu daune de reziliere unilaterală a contractului în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă rezilierea unilaterală a contractului de vânzare-cumpărare nr..... precum și faptul că suma de .....lei reprezentând daune este aferentă tuturor contractelor încheiate între SC A SA și societățile din SG, fapt recunoscut de societate la data de 30.09.2008 prin înregistrarea pe cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, din proprie inițiativă.

Perioada verificată : iunie 2008.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit suma de ..... lei din factura nr..... emisă de **SC A SA**, reprezentând daune reziliere contract.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că societatea nu a prezentat documente care au stat la baza acceptării facturii și care justifică această cheltuială, deci nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri. Această cheltuială a fost înregistrată de societate, din proprie inițiativă, pe cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, la data de 30.09.2008.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr..571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, :

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

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

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

Conform art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

La pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

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

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Conform celor constatate de organele de inspecție fiscală factura nr..... a fost emisă de SC A SA pentru daune reziliere unilaterală contract.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că a fost încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr..... între SC A SA în calitate de cumpărător și **SC S SRL în calitate de vânzător**, prin care vânzătorul se obligă să vândă și cumpărătorul se obligă să cumpere produsele convenite în Anexa 2 la contract, la termenele convenite și confirmate prin comenzile primite de la recepționerii de marfă.

La paragraful 5 din contract "*Despăgubiri*" se prevede că : ***“În cazul în care vânzătorul nu își respectă obligațiile contractuale (cantități de livrare, preț, termene de livrare...) el este obligat la plata de despăgubiri.”***

Precum și "*Creanțele din despăgubiri și penalități contractuale se vor comunica prin factura celorlalți parteneri de contract împreună cu dovezi necesare. [...]*".

De asemenea, la paragraful 6 din Contract "*Alte înțelegeri*" se prevede "*[...] Reglementarea prelungirii automate este valabilă până când contractul este reziliat de una dintre părțile contractuale în cazurile și condițiile prevăzute de lege.*"

La dosar este anexat Acordul de încetare a contractului nr....., prin care se prevede:

*“(A) Părțile au încheiat un contract de vânzări la data de 01.02.2005.*

***(B) Părțile doresc să înceteze contractul de vânzări menționat la punctul (A) de mai sus.”***

Totodată, prin adresa nr..... SC A SA comunică SC S SRL "*Din acordurile de încetare a contractelor comerciale dintre firmele din SG și SC A SA din 03.07.2008 cu număr de intrare ..... , mi s-a cerut să semnez rezilierea tuturor contractelor încheiate.*

*Doresc să informez că nu pot să îmi asum răspunderea pentru acest lucru, deoarece contractele cu A au fost unilateral reziliate la sfârșitul anului 2007, fără respectarea termenelor de reziliere prevăzute.”*

Precum și faptul că "*Având în vedere situația de fapt vă propun următoarele:*

***1. Plata de către SG a sumei de ..... RON plus TVA (72% din totalul pierderilor) reprezentând despăgubirea pentru pierderile cauzate.***

2. *Încheierea relațiilor comerciale și semnarea acordurilor de reziliere ale contractelor reziliate unilateral.*”

Potrivit adresei menționate mai sus SC A SA comunică SC S SRL că societățile din SG trebuie să achite suma de ..... lei reprezentând daune reziliere unilaterală a tuturor contractelor, între care și acordul de încetare a Contractului de vânzare-cumpărare nr....., înregistrat sub nr.....

Ca urmare, suma de ..... lei reprezintă daune ce privesc toate contractele încheiate între societățile din cadrul SG și SC A SA deci, nu reprezintă cheltuieli cu daune contractuale aferente numai Contractului de vânzare-cumpărare nr..

De asemenea, se reține că în ceea ce privește Contractul de vânzare-cumpărare nr..... rezilierea contractului a intervenit la data **08.07.2008 potrivit acordului încheiat între părți** neavând loc rezilierea unilaterală a contractului de vânzare-cumpărare, așa cum se prevede la paragraful 6 “*Alte înțelegeri*” din Contract, deci ulterior datei de 30.06.2008.

Mai mult, se reține că potrivit celor precizate în contestație societatea a efectuat regularizat aceste cheltuieli la data de 30.09.2008 prin evidențierea pe cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit a sumei de .....lei.

Ca urmare, având în vedere cele precizate în decizie în mod legal au constatat organele de inspecție fiscală că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil la data de 30.06.2008 astfel că se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere în sumă de ..... lei aferente impozitului pe profit.

**11. În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei neacceptată la deducere, aferenta sumelor achitate de societate cu titlu de despăgubiri,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a TVA aferentă despăgubirilor achitate prestatorilor în baza contractelor încheiate cu aceștia în condițiile în care acestea nu intră în baza de impozitare a TVA.

Perioada verificată: 2006 – 30.06.2008.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de ..... lei înscrisă în facturile fiscale emise de prestatori pentru despăgubiri ce trebuiau achitate de SC S SRL în baza contractelor încheiate cu aceștia, astfel:

- **TVA în sumă de ..... lei** înscrisă în factura fiscală nr..... emisă de **SC SM SA** reprezentând despăgubiri în valoare de ..... lei conform contract de vânzare-cumpărare nr....., analizate la pct.4 din decizie;

- **TVA în sumă de ..... lei** înscrisă în factura fiscală ....., emisă de **SC SM SA** reprezentând despăgubiri în valoare de ..... lei conform contract de vânzare-cumpărare nr....., analizate la pct.5 din decizie;

- **TVA în sumă de ..... lei** înscrisă în factura fiscală nr..... emisă de **SC SIMSPED SRL** reprezentând despăgubiri în valoare de .....lei conform Contractului de transport nr..... și a actului adițional nr....., analizate la pct.6 din decizie;

- **TVA în sumă de ..... lei** înscrisă în facturile fiscale nr..... și nr..... emise de **SC SD SRL** reprezentând despăgubiri în valoare de ..... lei conform Contractul de transport nr..... și actele adiționale nr..... și nr....., analizate la pct.7 din decizie;

- **TVA în sumă de ..... lei** înscrisă în factura fiscală nr..... emisă de **SC SV SA** reprezentând despăgubiri în valoare de ..... lei conform Contractului comercial nr.....și a actului adițional nr....., analizate la pct.8 din decizie;

- **TVA în sumă de .....lei** înscrisă în facturile fiscale nr..... și nr..... emise de **SC SB SA** reprezentând despăgubiri în valoare totală de .....lei din care nu au fost acceptată suma de ..... lei, conform Contractului comercial nr..... și a actului adițional fără număr din data de 10.01.2007, analizate la pct.9 din decizie.

- **TVA în sumă de ..... lei** înscrisă în factura fiscală nr..... emisă de **SC A SA** reprezentând daune reziliere unilaterală contract în valoare de .....lei din care nu au fost acceptată suma de ..... lei, conform contractului de vânzare-cumpărare nr....., analizat la pct.10 din decizie.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă cheltuielilor cu despăgubirile facturate de prestatori pe motiv că acestea nu intră în baza de impozitare a TVA.

În drept, potrivit art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2006:

**“ (3) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:**

*b) sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;”*

și ale art.137 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003, așa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006, în vigoare pe anul 2007:

**“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:**

*b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele*

*negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;”.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în baza de impozitare a TVA nu se includ penalizările sau sumele solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale dacă sunt percepute peste prețurile negociate.

Pentru cazul în speță, agentul economic are calitatea de beneficiar al prestațiilor de servicii iar potrivit contractelor încheiate între acesta și prestatori societatea este obligată la plata tarifului prestației iar în situația în care nu respectă prevederile contractuale are obligația să-i despăgubească pe prestatori, despăgubiri ce nu intră în tariful prestației, fiind stabilite separat, în general prin act adițional la contract.

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus aceste despăgubiri nu se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și ca urmare în mod eronat prestatorii au emis facturi fiscale cu taxă pe valoarea adăugată, iar societatea în mod eronat a dedus TVA din facturile fiscale emise pentru despăgubiri.

Referitor la argumentul contestatoarei conform căruia aceste despăgubiri nu au fost achitate peste prețurile și tarifele negociate nu poate fi reținut deoarece clauzele contractuale se refera la cantitatea ce trebuie comercializată de SC S SRL, comenzile ce trebuie asigurate societății de transport SC S SRL, etc. iar în situația în care nu respectă aceste clauze contractuale este plătitoare de despăgubiri, daune, penalități contractuale stabilite prin act adițional și care nu se includ în tariful prestației.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată din facturile fiscale emise pentru despăgubiri ce trebuie achitate pentru nerespectarea clauzelor contractuale astfel că, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de ..... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei.

**12. Referitor la cheltuielile cu ratele de leasing în sumă de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a TVA și a cheltuielilor cu ratele de leasing achitate SC S SRL în virtutea faptului că este clientul principal al prestatorului în condițiile în care aceste cheltuieli nu reprezintă contravaloarea unui serviciu efectuat în scopul operațiunilor impozabile și nu sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.

Perioada verificată: 01.01.- 30.06.2008

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile sumele facturate de către SC S SRL cu facturile nr.....și nr..... în valoare de .....lei, în baza Contractului- acord nr.....

Prin Contractul acord nr..... încheiat între SC SD SRL în calitate de prestator și SC S SRL în calitate de beneficiar, s-a hotărât de comun acord ca beneficiarul să suporte ratele de leasing la cele .. mijloace de transport (TIR) ale SC SD SRL, valoarea lunară fiind de ..... lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .....lei reprezintă cheltuielă efectuată de SC S SRL în contul altei persoane juridice și nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, SC SD SRL fiind societatea care efectuează transport contra cost pe bază de tarife negociate cu societatea contestatoare prin contract astfel că, naceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

În drept, **în ceea ce privește impozitul pe profit**, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, :

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

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

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

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

Conform art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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



La pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

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

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Totodată, potrivit art.126 alin.1 din același act normativ :

*“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus persoanele impozabile au drept de deducere a TVA dacă achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Prin Contractul-acord nr..... încheiat între SC SD SRL în calitate de vânzător și SC S SRL în calitate de beneficiar, încheiat pe perioada de un an începând cu data de 01.01.2008 se prevede că: *“Având în vedere că SC SD SRL deservește activitatea societății S SRL [...], cu .. mijloace de transport (TIR), părțile contractante au căzut de comun acord ca SC S SRL să suporte toate cheltuielile aferente leasingului mijloacelor de transport menționate.*

**Tariful lunar (numit tarif lunar autocamioane)**, pe mijloc de transport este de .. lei, iar valoarea lunară a contractului fiind de .... lei.”

Totodată, prin Contractul –acord se prevede: “SC S SRL este clientul principal al SD SRL iar în cazul în care capacitatea de transport este neacoperită, se pot face transporturi față de alți clienți.

*Tariful plătit în baza prezentului acord, se va datora numai pe perioada în care acest statut special de client principal va exista.”*

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că acest Contract – acord a fost încheiat între părți, prin care în virtutea faptului că SC S SRL este clientul principal al SC SD SRL va achita contravaloarea ratelor de leasing ale celor ... TIR-uri proprietate a SC SD SRL cu care efectuează transporturile pentru SC S SRL, însă numai pe perioada în care SC S SRL are acest statut.

Conform celor de mai sus se reține că “**tariful lunar autocamioane**”, achitat de SC S SRL, așa cum este menționat în cele două facturi fiscale, nu reprezintă contravaloarea unor prestații cuantificabile în funcție de numărul de transporturi efectuate, cantitatea de marfă transportată într-o anumită perioadă, etc., pentru prestările de servicii efectuate de prestator în favoarea SC S SRL au fost emise facturi fiscale și a fost achitată contravaloarea acestora, așa cum se precizează prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere. Acest fapt este confirmat de Declarația informativă privind livrările /prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României nr.394 a SC SD SRL, pe anul 2008, în care este înscrisă, contravaloarea prestărilor către SC S SRL ce reprezintă bază impozabilă pentru TVA în sumă de..... lei.

Ca urmare, plata ratelor de leasing de către societatea contestatoare în virtutea faptului că este clientul principal al SC SD SRL pentru autocamioanele proprietate a SC SD SRL nu se justifică în acest caz. Denumirea contravalorii ratelor de leasing ca “**tarif lunar autocamioane**” nu justifică prestarea unor servicii, tariful se stabilește în funcție de natura serviciilor, luându-se în calcul contravaloarea materialelor, combustibilului, manopera și alte cheltuieli în funcție de numărul de transporturi, cantitatea transportată și distanța între punctul de plecare și destinație. Or, prin prezentul contract – acord nu s-a stabilit un asemenea tarif, ci doar ca pe perioada cât SC S SRL este clientul principal să achite contravaloarea ratelor de leasing ale celor 13 TIR-uri, proprietate a SC SD SRL.

Având în vedere prevederile art.969 alin.1 din Codul Civil , potrivit cărora “*Convențiile legal facute au putere de lege între partile contractante*”, se reține faptul ca potrivit dispozițiilor art. 5 din Codul Civil “*Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare*”), la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri”. Or, potrivit dispozițiilor Legii nr.571/2003, act normativ care prin domeniul de reglementare, interesează ordinea publică, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale iar voința juridica care stă la baza contractului

trebuie să se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate și nu să deroge de la acestea.

Astfel, voința juridică care stă la baza contractului trebuie să se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate întrucât prevederile contractelor încheiate între părți intră în vigoare și produc efecte juridice de la data încheierii acestora.

Ca urmare, societatea nu poate să-și includă în contractul încheiat clauze prin care să suporte cheltuieli ce nu reprezintă contravaloarea unei prestații efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin plata contravalorii ratelor de leasing ale autocamioanelor proprietate a SC SD SRL fără a beneficia în schimb de prestări de transport aducătoare de venituri impozabile, societatea a înregistrat cheltuieli deductibile ce nu au corespondent în venituri impozabile.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste chetuieli în sumă de ....lei contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere în sumă de ..... lei aferente impozitului pe profit.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, așa cum s-a precizat mai sus achitarea ratelor de leasing pentru cele ...TIR-uri proprietate a SC SD SRL în virtutea faptului că societatea este clientul principal, în condițiile în care SC SD SRL este transportatorul principal al mărfurilor SC ST SRL, pentru aceste servicii percepând tarife negociate pe baza de contract, nu reprezintă achitarea contravalorii unor servicii ce sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă sumelor reprezentând rate de leasing.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru TVA în sumă de ..... lei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de ..... lei.

### **13. Referitor la:**

- **impozit pe profit;**
- **majorări /penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **taxa pe valoarea adăugată;**
- **majorări /penalități de întârziere aferente TVA;**
- **impozit pe venitul obținut din România de persoanele nerezidente;**
- **majorări de întârziere aferente impozit pe venitul obținut din România de persoanele nerezidente;**
- **contribuții asigurări sociale datorate de angajator;**
- **majorări de întârziere aferente;**
- **contribuție la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap;**

- majorări de întârziere aferente;  
- contribuția la fondul de șomaj reținută de la asigurați;  
- majorări de întârziere aferente, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile aferente obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente față de constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 2005 – 30.06.2008

În fapt, prin decizia de impunere, contestată, au fost calculate în sarcina societății obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ..... lei, însă prin contestație societatea aduce argumente pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora.

Pentru diferența de ..... lei reprezentând impozit pe profit, TVA, impozit pe venitul persoanelor nerezidente, contribuții sociale și accesorii aferente acestor obligații fiscale societatea nu aduce în susținere nici un argument.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căruia:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) motivele de fapt și de drept; [...]*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste aceste sume, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma totală de ..... lei, reprezentând impozit pe profit, TVA, impozit pe venitul persoanelor nerezidente, contribuții sociale și accesorii aferente acestor obligații fiscale.

**14. În ceea ce privește argumentul contestatoarei de la pct.10 din contestație, referitor la mențiunile organelor de inspecție fiscală cu privire la relația de părți afiliate dintre SC S SRL, SC SM SRL, SC SD SRL, SC SV SA și SC SB SA de administrare de către aceleași persoane în**

susținerea concluziilor formulate asupra aspectelor prezentate la capitolele cu privire la nedeductibilitatea fiscală a cheltuielilor provenite din relațiile comerciale cu acestea, reținem următoarele:

Nu se poate reține argumentul societății potrivit căruia *“nu există nicio bază legală care să interzică relațiile comerciale de natura celor desfășurate între aceste companii și nici administrarea lor de către aceleași persoane, și cu atât mai mult Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, invocată în toate aceste cazuri”* deoarece deși Codul fiscal definește la art.7.21 noțiunea de persoane afiliate și reglementează tranzacțiile dintre persoanele afiliate la art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 și prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au invocat în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și nu au aplicat aceste prevederi legale. Neacceptarea la deducere a unor cheltuieli la calculul impozitului pe profit au avut la bază prevederile Titlului II “Impozit pe profit” art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia *“nu există nici un motiv pentru ca aceste contracte să nu fie considerate perfect valide”* se reține că prin raportul de inspecție fiscală au fost avute în vedere contractele încheiate și tocmai, plecând de la clauzele contractuale au fost analizate documentele prezentate de societate în justificarea cheltuielilor efectuate în baza acestora.

Astfel, deși prin raportul de inspecție fiscală se constată *“în plus”* că între aceste societăți există relații de afiliere, obligațiile fiscale suplimentare calculate în sarcina societății nu au avut la bază reîncadrarea tranzacțiilor dintre acestea ci a fost stabilită situația de fapt și a fost analizat, din punct de vedere fiscal, caracterul deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor pe baza documentelor prezentate de societate: contracte, facturi, situații de calcul, alte documente, în funcție de prevederile legale incidente.

**15. Referitor la suma de .....lei reprezentând amenda contravențională**, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care amenzile contravenționale se supun dreptului comun .

În fapt, prin Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr..... a fost sancționată societatea cu plata unei amenzi în sumă de .... lei în conformitate cu prevederile art.219 alin.2 din OG nr.92/2003, republicată.

Prin contestație societatea solicită anularea amenzii în valoare de ....lei .

**În drept**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. are competența de soluționare prevăzută la art.209 alin.1 lit.b. din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“ Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală se soluționează după cum urmează:*

*a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală accesoriile acestora a căror quantum este de 1.000.000 lei sau mai mare, cele formulate împotriva actelor emise de organe fiscale, precum și cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală inclusiv accesoriile aferente acestora indiferent de quantum se soluționează de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală”, coroborat cu art.223 din titlul X “Sanțiuni “ din același act normativ, care stipulează următoarele : “ Dispozițiile prezentului titlu se completează cu dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor.”*

Astfel, la art.31(1) din O.G.nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, se prevede: „ *Împotriva procesului-verbal de constatare a contravenției și de aplicare a sancțiunii se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării acestuia*”

iar la art.32 din același act normativ se prevede :

„ (1) *Plângerea însoțită de copia de pe procesul-verbal de constatare a contravenției se depune la organul din care face parte agentul constatator, acesta fiind obligat să o primească și să înmâneze depunătorului o dovadă în acest sens.*

(2) *Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimit de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.”*

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că Agenția Națională de Adiministrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere urmând ca organul emitent să aplice prevederile art.32 alin.2 din O.G nr.2 /2001 privind regimul juridic al contravențiilor.

#### **16. Referitor la:**

- **accesorii aferente impozitului pe profit,**
- **accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata,**
- **accesorii aferente impozit pe venitul obținut din**  
**România de persoanele nerezidente;**
- **accesorii aferente contribuției la fondul special**  
**de solidaritate pentru persoanele cu handicap**

- **accesorii aferente contribuției asigurării sociale datorată de angajator;**
- **accesorii aferente contribuției la fondul de șomaj reținută de la asigurați,** cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile în cuantumul total stabilit prin decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale în condițiile în care sunt aferente debitelor stabilite suplimentar prin decizia de impunere.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă totală de .....lei aferente impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, contribuția la fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, contribuția angajatorului la asigurările sociale și contribuția la fondul de șomaj reținută de la asigurați, pe perioada 11.08.2009 – 25.09.2009 până la stingerea integrală a acestora. Debitele asupra cărora au fost calculate accesoriile contestate, respectiv impozitul pe profit în suma de ..... lei, TVA în sumă de ..... lei, contribuția la fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap în sumă de .....lei, contribuția angajatorului la asigurările sociale în sumă de .... lei și impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .....lei și contribuția la fondul de șomaj reținută de la asigurați în sumă de ...lei au fost stabilite prin Decizia de impunere emisă ca urmare a verificării societății de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, acesta fiind titlul de creanță prin care s-a stabilit baza de calcul pentru accesoriile contestate.

De asemenea, se reține că accesoriile contestate și soluționate prin prezenta decizie au fost calculate pe perioada menționată, ulterior perioadei avută în vedere la calculul majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere din Decizia de impunere.

În drept, potrivit prevederilor art.120 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

*“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”*

Din interpretarea dispozițiilor normative invocate se desprinde concluzia ca accesoriile se calculează asupra obligațiilor bugetare datorate, neachitate la scadență.

Față de prevederile legale de mai sus contestatoarea susține că accesoriile au fost calculate eronat în sarcina societății întrucât sunt aferente sumelor cuprinse în decizia de impunere care face obiectul contestației depusă spre soluționare la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin care se solicită anularea

acesteia și ca urmare solicită și anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale.

Având în vedere cele susținute de contestatoare se reține că prin prezenta decizie, așa cum s-a analizat la pct.1, 2, 4, 5, 7 și 8 de la cap.III s-a decis desființarea deciziei de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei, urmând a se reface inspecția fiscală pe aceeași perioadă și pentru același impozit.

Ca urmare a soluției de desființare parțială a deciziei de impunere prin prezenta decizie de soluționare a contestației formulată împotriva acesteia se reține că societatea a fost repusă în situația anterioară verificării din data de 12.08.2009 în ce privește obligația fiscală cu titlu de impozit pe profit în sumă de .... lei.

Pe cale de consecință, întrucât titlul de creanță prin care s-au individualizat debitele ce constituie bază de calcul pentru accesoriile contestate a fost desființat parțial, se va desființa parțial și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale pentru suma de ..... lei (.....x 45 zile x 0,1%) reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ..... lei și TVA în sumă de .....lei), urmând ca în funcție de cele constatate în urma refacerii inspecției fiscale pentru acest debit care a generat accesoriile să se emită o nouă decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, dacă este cazul.

Pentru diferența de ..... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, contribuția la fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, contribuția angajatorului la asigurările sociale și contribuția la fondul de șomaj reținută de la asigurați stabilite suplimentar prin decizia de impunere pentru care a fost respinsă contestația așa cum s-a analizat la pct.3, 6, 9, 10, 11, 12 și 13 din prezenta decizie, având în vedere prevederile art.120 din OG nr.92/2003, republicată, mai sus invocate se va respinge contestația ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.19 alin.1, art.21 alin.1, art.21 alin.4 lit.m), art.137 alin.3 lit.b), art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.22 din HG nr.44/2004, art.120 și art.209 din OG nr.92/2003, republicată, art.31 și art.32 din art.31(1) din O.G.nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## DECIDE

1. Respingerea contestației formulată de de **SC M SRL**, în calitate de societate absorbantă a **SC S SRL** ca neîntemeiată **pentru suma de**



.....lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere și prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, reprezentând:

- impozit pe profit;
- majorări/penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- majorări/penalități de întârziere aferente TVA;
- accesorii.

2. Respingerea contestației formulată de de **SC M SRL**, în calitate de societate absorbantă a **SC S SRL** ca nemotivată **pentru suma de .....** lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere, reprezentând :

- impozit pe profit;
- majorări /penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- majorări /penalități de întârziere aferente TVA;
- impozit pe venitul obținut din România de persoanele nerezidente;
- majorări de întârziere aferente impozit pe venitul obținut din România de persoanele nerezidente;
- contribuții asigurări sociale datorate de angajator;
- majorări de întârziere aferente;
- contribuție la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap;
- majorări de întârziere aferente;
- contribuția la fondul de șomaj reținută de la asigurați;
- majorări de întârziere aferente.

3. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili , **pentru suma de .....**lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere și prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, reprezentând:

- impozit pe profit;
- majorări/penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- accesorii .

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

4. **Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea amenzii contravenționale în suma de..... lei.

Transmiterea dosarului Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, urmând ca acesta să îl înainteze instanței judecătorești competente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.