



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA nr. 316 / 04.09.2009 privind soluționarea contestației formulate de S.C. T SRL

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de **S.C. T SRL** cu privire la reluarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice, în baza raportului de inspecție fiscală .

Prin Decizia Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a suspendat soluționarea contestației formulate de S.C. T SRL împotriva deciziei de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de Inspecție Fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Cu adresa, S.C. T SRL a transmis Rechizitoriul din data de 29.11.2007, emis în dosar nr.526/P/2007, de Parchetul de pe lângă Judecătoria Curtea de Apel, prin care:

La pct.1 s-a dispus punerea în mișcare a acțiunii penale și trimiterea în judecată a reprezentantului societății pentru săvârșirea infracțiunii prevăzută de art.6 din Legea nr.241/2005;

La pct.2 s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a reprezentantului societății pentru infracțiunea prevăzută de art.9 din Legea nr.241/2005, rămasă definitivă prin neformularea plângerii astfel că, motivul pentru care a fost suspendată soluționarea pe cale administrativă a contestației a încetat.

Prin Sentința penală nr.191/12.06.2008 emisă de Judecătoria X ca urmare a celor dispuse la pct.1 din Rechizitoriu din data de 29.11.2007, s-a hotărât, în ceea ce privește pentru impozitul pe salarii și contribuțiile sociale ce nu fac obiectul prezentei contestații, faptul că instanța *“la act că prejudiciul cauzat părții civile Statul Român prin Agenția Națională de Administrare Fiscală , [...] a fost acoperit integral”* .

Societatea **contestă suma de** lei, reprezentând:

- impozit pe profit;
- dobânzi aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.214(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. T SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

Referitor la profitul impozabil în sumă de lei aferent anului 2004 pentru care s-a calculat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei**, contestatoarea aduce în susținere următoarele argumente:

Indicarea de către organele de inspecție fiscală a art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 potrivit căruia societatea nu are dreptul să deducă cheltuielile cu diferențele nefavorabile dintre costul de producție și prețul de vânzare al materiilor prime în sumă de lei este eronată întrucât societatea nu a vândut materii prime.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a art.21 lit.f) din Legea nr.571/2003 și stabilirea faptului că societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor cu materiile prime în sumă de lei, înscrise în factura fiscală emisă de SC TR SRL este eronată întrucât s-a făcut dovada intrării în gestiune a acestora prezentându-se echipei de verificare procesul-verbal de intrare-recepție.

Referitor la art.21 lit.m) din Legea nr.571/2003 și stabilirea de către organele de inspecție fiscală a faptului că societatea nu are drept de

deducere a cheltuielilor cu serviciile de management în sumă de lei și a cheltuielilor cu prestări servicii de comision în sumă de lei contestatoarea susține că este eronată întrucât a prezentat contractele încheiate atât pentru serviciile de management cât și pentru prestările de servicii de comision. În ceea ce privește necesitatea acestor servicii contestatoarea susține că este justificată de cifra de afaceri realizată la data de 31.12.2004 în sumă de lei care, comparativ cu anul 2003 a înregistrat o creștere de%. De asemenea, susține că și profitul realizat față de anul 2003 a înregistrat o creștere de%.

Cu privire la diferența de lei aferentă anului 2005, corespunzătoare unui profit impozabil în sumă de lei, ajustat cu pierderea rezultând profit suplimentar sumă de lei, contestatoarea susține:

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea a inclus pe cheltuieli provizioane în sumă de lei și invocarea art.22 din Legea nr.571/2003, contestatoarea susține că nu este relevantă întrucât societatea a creat provizioane în cuantumul prevăzut de art.22 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 din valoarea creanțelor asupra clienților, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la acest articol.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 și constatarea potrivit căreia societatea nu are dreptul să deducă cheltuieli cu diferențe nefavorabile din vânzarea produselor finite în sumă de lei contestatoarea susține că este eronată întrucât organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile Legii nr.82/1991, republicată, prin care se prevede modul de înregistrare în contabilitate a producției realizate și a transferurilor din gestiunea de produse finite în cea de mărfuri.

Referitor la art.21 alin.3 lit.f) din Legea nr.571/2003 invocat în susținerea constatării potrivit căreia nu au fost incluse în costul de producție al produselor finite cheltuielile cu materiile prime în sumă de lei contestatoarea susține că a fost invocat eronat întrucât acesta se referă la taxe și cotizații către organizații neguvernamentale precum și faptul că neinclusiunea unor cheltuieli în costul de producție conduce la majorarea profitului impozabil și nu la diminuarea acestuia.

Totodată, contestatoarea susține că prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în cuantum de lei cu impozit pe profit aferent în sumă de lei iar prin Decizia de impunere s-a stabilit impozit pe profit în sumă de lei, aferent unui profit impozabil în cuantum de lei, prin Decizia de impunere fiind majorată baza impozabilă cu sumă de lei și totodată s-a aplicat eronat cota de impozit pe profit de ... pentru anul 2005.

În ceea ce privește TVA în sumă de lei contestatoarea aduce în susținere următoarele argumente:

Referitor la neacceptarea la deducere a TVA aferentă intrărilor de bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute de HG nr.831/1997, în sumă de lei, în baza art.145 din Legea nr.571/2003, contestatoarea susține că nu poate fi luată în considerare întrucât nu rezultă că factura fiscală nu are calitatea de document justificativ.

În ceea ce privește neacceptarea la deducere a TVA în sumă de lei, înregistrată în evidența contabilă pe baza facturilor fiscale de prestări servicii emise de SC P SRL întrucât contribuabilul nu deține documente care să justifice prestările de servicii contestatoarea susține că nu poate fi luată în considerare deoarece dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă iar serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. În ceea ce privește necesitatea acestor servicii societatea a prezentat argumentele la capitolul impozit pe profit.

Referitor la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de lei aferentă cheltuielilor cu materiile prime scoase din gestiune care nu au fost incluse în costul de producție al produselor finite contestatoarea motivează că este eronată întrucât TVA a fost dedusă odată cu aprovizionarea materiilor prime și nu odată cu ieșirea acestora pentru consum.

De asemenea, contestatoarea susține că i-a fost încălcat dreptul de a fi informată, prevăzut de art.105 din OG nr.92/2003, republicată și aduce în susținere faptul că discuția finală a avut loc la data de 28.11.2006 în condițiile în care verificarea s-a desfășurat în perioadă 22.11.2006 - 30.11.2006 prin care organele de inspecție fiscală s-au rezumat la comunicarea către reprezentantul societății a constatărilor inspecției fiscale pe perioada 22.11.2006 - 28.11.2006 fără a se da posibilitatea societății de a-și prezenta punctul de vedere.

Potrivit celor prezentate contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere.

II. Prin Decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:

Perioada supusă controlului a fost:

01.01.2001 - 31.12.2005 pentru impozitul pe profit
01.10.2002 - 30.09.2006 pentru taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește impozitul pe profit, s-a constatat că la data de 31.12.2004 societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de lei cu un impozit pe profit în sumă de lei din care a declarat organelor fiscale suma de lei.

La aceeași dată, organele de inspecție fiscală au stabilit diferență suplimentară de profit impozabil în sumă de lei cu un impozit pe profit în sumă de lei, rezultând o diferență de **impozit pe profit suplimentară în sumă de lei**, că urmare a următoarelor constatări:

Astfel, **în luna ianuarie 2004** societatea a înregistrat în evidența contabilă produse finite scoase din gestiune în valoare delei și a înregistrat venituri din vânzarea produselor finite în sumă de lei.

În luna februarie 2004 societatea a înregistrat în evidența contabilă produse finite scoase din gestiune în valoare de lei și a înregistrat venituri din vânzarea produselor finite în sumă de lei

În temeiul prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are dreptul să deducă la calculul profitului impozabil cheltuielile cu diferențele nefavorabile dintre costul de producție și prețul de vânzare a „*materiilor prime*” în sumă de lei.

De asemenea, s-a constatat că **în luna aprilie 2004** societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu materiile prime în sumă de lei **pe baza facturii fiscale** în care este înscris ca furnizor SC T SRL. În urma verificării site-ului A.N.A.F. referitor la evidența plătitorilor de impozite și taxe s-a constatat că SC TR SRL nu figurează în evidența plătitorilor de impozite și taxe la organul fiscal teritorial - DGFP. Astfel, în baza art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu are drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu materiile prime în sumă de lei achiziționate.

Totodată, s-a constatat că în **luna iunie 2004** societatea a înregistrat în evidența contabilă o diferență nefavorabilă din cedarea de active în sumă de lei neacceptată la deducere în temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **în perioadă 01.08 - 31.12.2004**, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu prestări servicii de management în sumă de lei în baza unui număr de cinci

facturi fiscale emise de SC P SRL. Din verificarea realității operațiunilor înscrise în facturile fiscale s-a constatat că :

În data de 06.08.2004 contestatoarea a încheiat un contract de prestări servicii de management cu SC P SRL prin care se obligă să plătească un onorariu de euro pe perioada 01.08.2004 - 31.01.2005 pentru aceste servicii. Societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte realitatea prestărilor de servicii de management în sumă de lei, respectiv situații economico-financiare puse la dispoziția beneficiarului de către prestator, raport de analiză a activității beneficiarului, metode de reducere a costurilor și de eficientizare a activității beneficiarului, rapoarte de evaluare, analiză și statistici referitoare la activitatea beneficiarului, raport privind activitatea de marketing, studierea pieței și găsirea de noi parteneri de afaceri.

De asemenea, s-a constatat că societatea a înregistrat în contabilitate, în perioada 01.09. - 31.12.2004, cheltuieli cu prestări servicii de comision în sumă de lei pe baza a două facturi fiscale care au înscris că furnizor SC P SRL. Din analiza contractului de colaborare încheiat la data de 06.08.2004 rezultă că societatea furnizoare a acordat un împrumut de euro către SC T SRL iar aceasta se obligă să achite un procent de 50% din profitul realizat din vânzarea produselor finite obținute din prelucrarea materiei prime puse la dispoziție de către SC P SRL și 60% din profitul obținut din serviciile efectuate în postgaranție.

Totodată, s-a constatat că la data de 30.09.2004 și la data de 31.12.2004, SC P SRL a facturat către societatea verificată comision în sumă delei conform contract.

Din analiza prevederilor contractului de colaborare organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor art.7 pct.9 și art.129 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza Legii nr.82/1991, republicată și a OMFP nr.306/2002 operațiunea nu reprezintă prestare de serviciu de intermediere ci un împrumut de natură financiară. Ca urmare, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu avea drept de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management în sumă de lei și cu serviciile de comision în sumă de lei.

S-a constatat că la data de 31.12.2005 societatea a înregistrat pierdere fiscală în sumă de lei iar organele de inspecție fiscală au calculat diferență de profit impozabil în sumă de lei cu un **impozit pe profit în sumă de lei.**

Diferența de profit impozabil a fost determinată astfel:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2005 societatea a înregistrat **cheltuieli cu provizioanele în sumă de**

lei, nedeductibile fiscal conform art.22 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că societatea a înregistrat la data de 31.12.2005 cheltuieli cu materii prime în sumă de lei, producție realizată în sumă de lei, produse finite scoase din gestiune în sumă de lei și venituri din vânzarea de produse finite în sumă de lei. Întrucât societatea nu a prezentat un raport de producție pentru luna decembrie 2005 și o situație analitică privind costurile de producție corelată cu vânzarea de produse finite, organul de inspecție fiscală a stabilit prin estimare, conform art.66 din OG nr.92/2003, republicată, **diferența nefavorabilă din vânzarea produselor finite în sumă de lei și cheltuieli cu materiile prime care nu au fost incluse în costul de producție al produselor finite în sumă de lei.**

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu diferența nefavorabilă din vânzarea produselor finite în sumă delei în temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și nici cheltuielile cu materiile prime neincluse în costul de producție în sumă de lei în baza art.21 alin.3 lit.f) din același act normativ.

Ca urmare a celor prezentate s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de lei precum și majorări de întârziere aferente în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, verificarea s-a efectuat pe perioada: 01.10 2002 - 30.09.2006.

Organele de inspecție fiscală au stabilit **TVA suplimentară în sumă de lei** ca urmare a constatărilor:

În luna aprilie 2004 societatea a înregistrat **TVA deductibilă în sumă de lei pe bază facturii fiscale** în care este înscris ca furnizor SC TR SRL. Din verificările pe site-ul ANAF a rezultat că societatea nu se regăsește în evidența plătitorilor de impozite și taxe la organul fiscal astfel că, potrivit art.145 din Legea nr.571/2003, organele de inspecție fiscală au constatat că nu poate fi dedusă TVA aferentă intrărilor de bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute de HG nr.831/1997.

S-a constatat că în **luna iunie 2004** societatea a cedat active din patrimoniu sub valoarea de amortizarea rămasă rezultând o diferență nefavorabilă în sumă de lei pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de TVA nedeductibilă în sumă de lei conform prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003.

Totodată, s-a constatat că în perioadă 01.08 - 31.12.2004 societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de lei aferentă facturilor fiscale de prestări servicii de management în sumă de lei ce au ca furnizor SC P SRL. Potrivit prevederilor art.145 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 întrucât nu deține documente care să justifice prestările de servicii.

De asemenea, s-a constatat că întrucât societatea nu a prezentat un raport de producție pentru luna decembrie 2005 și o situație analitică a costurilor de producție în corelație cu vânzarea de produse finite, în baza art.66 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la estimare și nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de lei aferentă cheltuielilor cu materiile prime scoase din gestiune care nu au fost incluse în costul de producție al produselor finite în sumă de lei.

Pentru neplata la termen a TVA au fost calculate majorări de întârziere în sumă deși penalități de întârziere în sumă de lei.

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

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată:01.01.2003 – 31.12.2005.

I. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei aferent anului 2004.

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă delei aferent sumei de lei reprezentând diferențe nefavorabile dintre costul de producție și prețul de vânzare al produselor finite,

1.a) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează acest impozit pe profit în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală și anexa la acesta a fost înscrisă eronat suma de lei reprezentând diferența nefavorabilă dintre costul de producție și prețul de vânzare al produselor finite față de lei cât rezultă din calcule.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că în luna **ianuarie 2004** societatea a înregistrat în evidența contabilă produse finite scoase din gestiune în sumă de lei și venituri din vânzarea de produse finite în valoare de lei, rezultând diferență nefavorabilă între costul de producție și prețul de vânzare în sumă de lei.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că în luna **februarie 2004** societatea a înregistrat în evidența contabilă produse finite scoase din gestiune în sumă de lei și venituri din vânzarea de produse finite în valoare de lei, rezultând diferență nefavorabilă între costul de producție și prețul de vânzare în sumă de lei.

Din însumarea celor două valori **rezultă suma de lei față de lei cât este înscrisă în raportul de inspecție fiscală** ce a stat la baza deciziei de impunere contestată și în anexa la raportul de inspecție fiscală, rezultând o diferență delei ce reprezintă eroare de calcul.

În drept, potrivit art.109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

De asemenea, potrivit pct.47.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile[...] sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru impozitul pe profit în suma delei se va anula Decizia de impunere, suma de lei nefiind stabilită ca obligație suplimentară în sarcina societății prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

1.b) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei aferent sumei de lei reprezentând diferență nefavorabilă dintre

costul de producție și prețul de vânzare al produselor finite, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității sumei de lei reprezentând diferența între valoarea produselor finite ieșite din gestiune și prețul de vânzare mai mic al produselor finite în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat costul de producție al produselor finite.

Perioada verificată: ianuarie – februarie 2004.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere suma de lei reprezentând diferența între valoarea produselor finite ieșite din gestiunea de produse finite pe perioada ianuarie – februarie 2004, în sumă totală de lei și veniturile din vânzarea produselor finite în sumă de lei pe motiv că nu reprezintă cheltuieli aferente veniturilor realizate.

În drept, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(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.”*

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că dreptul de deducere a cheltuielilor ce intră în calculul profitului impozabil privesc numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit pct.3.1 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*):

“3.1. - În conformitate cu prevederile art. 7 și art. 9 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, pentru evaluarea elementelor din bilanț, se stabilesc următoarele reguli:

a) la data intrării în unitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare denumită valoare contabilă, care se stabilește astfel:[...]

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.[...]

d) la data ieșirii din unitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.”

Conform prevederilor legale invocate, la intrarea în gestiune produsele finite se înregistrează la valoarea de intrare, respectiv la costul de producție iar la ieșirea din gestiune produsele finite se scad la valoarea de intrare în gestiune.

Ca urmare, în vederea stabilirii dacă diferența dintre costul de producție mai mare și prețul de vânzare al produselor finite, mai mic reprezintă cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile se reține ca necesară analizarea costului de producție la care produsele finite au intrat în gestiunea de produse finite în vederea stabilirii dacă acesta cuprinde elemente de cost reale, respectiv materiale, consumabile, manoperă, cota de cheltuieli indirecte.

În funcție de cele stabilite la analizarea costului de producție se va face comparația între costul de producție realizat și valoarea de intrare în gestiune a produselor finite.

De asemenea, se va analiza dacă valoarea la care au fost scăzute din gestiune produsele finite vândute este la nivelul valorii de intrare în gestiune pentru a se stabili dacă diferența de cost neacoperită prin prețul de vânzare reprezintă cheltuială efectuată în scopul realizării veniturilor.

La reanalizarea acestei diferențe se va avea în vedere și dacă societățile cumpărătoare sunt societăți afiliate cu SC T SRL.

Potrivit celor prezentate se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent sumei de lei reprezentând cheltuieli cu diferența nefavorabilă dintre costul de producție și prețul de vânzare al produselor finite urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli având în vedere cele precizate în decizie.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent sumei de lei reprezentând cheltuieli înscrise în factura fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța dacă impozitul pe profit este datorat în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat modul de completare a facturii cu datele cerute de formular precum și realitatea operațiunii.

Perioada supusă inspecției fiscale: aprilie 2004.

În fapt, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu materiile prime din factura fiscală, emisă de SC TR SRL, pe motiv că societatea emitentă nu se regăsește în evidența plătitorilor de impozite și taxe la D.G.F.P..

În drept, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

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

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit actelor normative mai sus citate, se reține că acestea au prevăzut faptul că nu pot fi înregistrate în contabilitate cheltuieli în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, conform căroră:“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

și ale pct.2.3 și 2.4 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*) care prevăd:

*“2.3. - Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, precum și a celorlalte prevederi legale privind întocmirea și utilizarea formularelor comune și a celor cu regim special utilizate în activitatea financiară și contabilă*1), orice operațiune economică efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune.

2.4. - Documentele justificative cuprind, cel puțin, următoarele elemente principale:

a) denumirea documentului;

- b) denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul;*
- c) numărul și data întocmirii acestuia;*
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice (când este cazul);*
- e) conținutul operațiunii economice și, dacă este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;*
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”*

Aspectul constat a făcut obiectul cercetării penale iar ca urmare a încheierii acesteia a fost emis Rechizitoriul din data de 29.11.2007 de către Parchetul de pe langa Judecătoria x prin care s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății pentru savârșirea infractiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art.9 din Legea nr.241/2005 cu aplicabilitatea art.41 alin.2 în Codul penal întrucât *„din cercetările efectuate nu a rezultat faptul că înv. Drângă Ioan a omis evidențierea, în actele contabile ori alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate ori a evidențiat cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori alte operațiuni fictive, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale”*.

Astfel, constatarea potrivit căreia nu se acceptă la deducere cheltuielile cu aprovizionarea în baza facturii fiscale menționate pe motiv că furnizorul nu se regăsește în baza de date privind plătitorii de impozite și taxe nu este suficientă având în vedere și constatările organelor de cercetare penală referitoare la factura în cauză , analiza urmând a se efectua din punct de vedere fiscal. În vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu aprovizionarea este necesară analizarea modului de completare al facturii fiscale în vederea stabilirii dacă aceasta are calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării cheltuielilor în contabilitate.

Potrivit celor mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală au considerat aprovizionarea efectuată de la SC TR SRL ca fiind fără document justificativ **fără să analizeze dacă factura fiscală este completată cu toate datele cerute de formular** așa cum se prevede la pct.2.4 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

În ceea ce privește calitatea de document justificativ a facturii fiscale în conformitate cu articolele citate în preambulul deciziei se reține că Înalta Curte de Casație și Justiție, constituită în Secții Unite, prin Decizia nr.V din 15.01.2007 a emis un punct de vedere unitar în ceea ce privește deducerea

taxei pe valoarea adăugată și diminuarea bazei impozabile la calculul impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de prevederile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Astfel, prin Decizia V din 15.01.2007 se precizează că toate actele normative anterioare sau ulterioarea adoptării Codului fiscal au prevăzut obligativitatea prezentării de documente întocmite *“legal”* sau *“conform legii”*, însă prin Codul fiscal s-a reglementat unitar atât obligativitatea prezentării documentelor justificative cât și mențiunile sau informațiile pe care acestea trebuie să le cuprindă.

Având în vedere aceste aspecte, Inalta Curte de Casație și Justiție, constituită în Secția Unite, a concluzionat că **“în aplicarea corectă a dispozițiilor art.21 alin.4 lit.f și ale art.145 alin.8 lit.a și b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.”**

Totodată, se impune ca necesară și analizarea modului de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu aprovizionarea marfurilor de la acest furnizor precum și modul de utilizare a acestora, respectiv dacă au intrat în gestiune și au fost vândute sau date în consum, în vederea stabilirii dacă cheltuielile cu aprovizionarea sunt efectuate în scopul realizării de venituri și au caracter deductibil la calculul profitului impozabil așa cum se prevede la art.21 alin.1 din Codul fiscal.

Referitor la acest aspect, prin raportul de expertiză contabilă la obiectivul nr.11: *„Să se stabilească dacă materiile prime înscrise în factura au fost recepționate de SC T SRL au fost incluse în cheltuielile de fabricație și dacă au contribuit la realizarea de produse finite”* se precizează că produsele aprovizionate cu factura fiscală constând în ... buc. repere Display LCD 2x16(afișaj alfanumeric) au fost recepționate cu NIR, că acestea intră în componența produsului *„Taximetru fiscal”*, și, împreună cu alte ... buc. aprovizionate de la altă societate și cu stocul de ... buc.- total ... buc. – un număr de ... buc. au fost utilizate pentru realizarea a ... buc. taximetre fiscale, fapt ce demonstrează că au intrat în costul de fabricație și au contribuit la realizarea produselor finite astfel că, reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Față de cele precizate se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent sumei de lei

reprezentând cheltuieli cu achiziția de materii prime înscrise în factura fiscală urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli având în vedere cele precizate în decizie și în raportul de expertiză contabilă.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei aferent sumei de reprezentând servicii de management și de comision,

3.a) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu comisionul în valoare de lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra comisionul deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii pentru care trebuia să achite “*comisioane*”, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că prestările de servicii au fost efectuate în realitate.

Perioada verificata : 01.08.- 31.12.2004.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu contravaloarea “*comisioanelor*” achitate pentru prestări de servicii efectuate de SC P SRL, în sumă de lei, în baza unui număr de două facturi fiscale emise ca urmare a încheierii Contractului de colaborare și exclusivitate din data de 06.08.2004 între societatea contestatoare și societatea prestatoare.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că nu reprezintă cheltuieli cu “*comisioane*” ci reprezintă o rambursare a unui împrumut financiar precum și având în vedere ca societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor stabilite prin contractul de colaborare și exclusivitate.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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 se reține că pentru acceptarea la deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii trebuie **să se îndeplinească cumulativ două condiții: să fie prestate efectiv și să se dovedească necesitatea acestora.**

La dosarul cauzei este anexat Contractul de de colaborare și exclusivitate din data de 06.08.2004 încheiat între SC T SRL din și SC P SRL, persoană juridică română, **denumită în contract PQ**, prin care se precizează: *“Părțile doresc să stabilească relația de colaborare dintre ele în baza contractului încheiat între acestea la data de 21 iulie 2004, ceea ce reprezintă contractul principal pentru cel prezent”.*

Obiectul contractului este:

“3. Colaborarea comercială între cele două părți semnatare pentru activitatea de producție, distribuție și service pentru taximetre electronice fiscale tip “SUPERTAX 101 E-A”, lampă taxi și consumabile pentru acestea.

4. Pentru o mai bună desfășurare și evidență a activității vor încheia mai multe contracte specifice, care constituie anexe la prezentul contract cadru.

5. Astfel, PQ va sprijini activitatea de producție a T prin negocierea de contracte cu furnizorii de piese pentru obținerea unor condiții mai bune de preț și modalitate de plată, devenind furnizorul principal de materiale necesare producției [...].

6. Specialiștii PQ vor sprijini dezvoltarea activității T prin soluții manageriale și administrative precum și prin folosirea personalului PQ pentru sprijinirea și organizarea activității T. Pentru o mai bună înțelegere a acestei activități manageriale precum și a termenilor în care se va desfășura această activitate părțile se obligă să încheie un contract de management. [...].

7. Pentru activitatea de producție ce face obiectul prezentului contract PQ va acorda un împrumut în valoare de EURO ce se va acorda eșalonat până la data de 30.09.2004, din care EURO din rulajul comisionului convenit lui PQ.

8. Condițiile de împrumut și modalitățile de garantare și rambursare a acestuia vor fi convenite de părți printr-un **contract de împrumut ce constituie anexa 4 la prezentul contract cadru.**

9. Pentru a garanta datoriile pe care le are față de PQ pentru sprijinul managerial, de furnizare și financiar, administrative și de promovare a vânzărilor acesta se obligă să cesioneze lui PQ creanțele rezultate din contractele sale de vânzare [...] **pană la concurența sumei împrumutată și stingerea tuturor datoriilor pe care le are față de PQ, în favoarea lui PQ. În acest sens se va încheia un contract de cesiune de creanță ce constituie anexa 5 la prezentul contract.**

10. Datorită eforturilor depuse de PQ pentru promovarea și creșterea vânzărilor de produse și servicii ale T, **T se obligă să achite PQ:**

- un procent de 50% din profitul obținut din vânzarea produselor și alte venituri legate acest produs;

- un procent de 60% din profitul obținut din serviciile efectuate în postgaranție, a consumabilelor și accesoriilor, până la suma de euro;

- din profitul obținut peste suma de euro PQ va beneficia de un procent de 50%;

- **PQ va factura comisionul la două săptămâni bazându-se pe vânzările din perioada respectivă și va aduce la zi în fiecare lună toate diferențele rămase.”**

Potrivit prevederilor contractului de colaborare și exclusivitate menționate mai sus rezultă că PQ a acordat societății SC T SRL un împrumut de de euro, rambursabil, din care euro din rulajul “comisioanelor” convenite, prevăzute la pct.10 din Contractul de colaborare, acțiune finalizată cu un Contract de împrumut din data de 06.08.2004 ce constituie anexa 4 la Contractul de colaborare și exclusivitate, din aceeași dată.

Prin Contractul de împrumut, anexa 4 la contractul de colaborare, la pct.1 se prevede că “SC P SRL în calitate de Împrumutătoare oferă împrumutatei, o sumă de bani (denumită în prezentul contract “împrumutul”) în valoare de euro [...], care urmează a fi achitată în tranșe până la sfârșitul lunii septembrie 2004, din care euro din rulajul comisionului convenit lui PQ.”

La pct.2 din Contractul de împrumut se prevede “**Scopul împrumutului este de a oferi împrumutatei o finanțare pe termen scurt, în vederea acoperirii costurilor de producție a aparatelor tip “Supertax 101F-A” și a altor cheltuieli indirecte [...] necesare desfășurării activității societății”.**

La pct.7 din același contract se prevede că “**Împrumutul va fi atribuit în tranșe, în funcție de planul de producție prin:**

a) **furnizarea de piese de producție pe baza de credit;**

b) **transfer bancar**, pentru a acoperi cheltuieli cu manopera, cheltuieli indirecte legate de producție, hartie imprimantă, plăți de TVA, impozit pe profit. Viramentul se va face pe bază de notă explicativă”.

Totodată, la pct.8 din contract se prevede: **“Împrumutul ce face obiectul prezentului contract se atribuie fără dobândă”**.

Conform celor de mai sus rezultă că pentru acordarea acestui împrumut ce va fi rambursat de societatea contestatoare în tranșe până la data de 30.09.2004, PQ nu percepe dobândă.

Totodată, se prevede că euro din împrumutul acordat reprezintă o sumă *“din rulajul comisionului convenit lui PQ”*. Referitor la acest aspect se reține că societatea nu aduce argumente din care să rezulte că suma de lei reprezintă contravaloarea sumei de euro.

Din contract rezultă că pentru realizarea obiectului acestuia ce constă în colaboarea dintre cele două părți semnatare, pentru activitatea de colaborare, serviciile ce urmează a fi efectuate de PQ constau în negocierea de contracte cu furnizorii de piese pentru obținerea unor condiții mai bune de preț și modalitate de plată, prestatorul devenind furnizorul principal de materiale necesare producției și punerea la dispoziția societății a personalului specializat pentru a spijini dezvoltarea activității Trion prin soluții manageriale și administrative precum și pentru organizarea activității T.

Pentru aceste servicii societatea nu a prezentat alte documente, în afara contractului de colaborare și exclusivitate și a contractului de împrumut ce constituie anexa 4 și contractul de cesiune de creanțe ce constituie anexa 5 din care să rezulte prestărea efectivă de către PQ a serviciilor precizate în contractul de colaborare și exclusivitate.

Ca urmare, având în vedere că societatea nu face dovada cu documente, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare privind realitatea serviciilor prestate și pe cale de consecință nu sunt îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de lege se va respinge contestatia ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

3.b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu serviciile de management în valoare de lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care la inspecția fiscală societatea a prezentat la încheierea raportului de expertiză contabilă o serie de documente ce nu au fost prezentate și analizate la inspecția fiscală.

Perioada verificata : 01.08.- 31.12.2004.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile de management în sumă de lei în baza unui număr de cinci facturi fiscale emise ca urmare a încheierii Contractului de colaborare și exclusivitate din data de 06.08.2004 încheiat cu SC P SRL .

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că nu societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea prestării.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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 se reține că la dosarul cauzei este anexat Contractul de de colaborare și exclusivitate din data de 06.08.2004 prin care la cpt.6 se prevede că:

“6.Specialiștii PQ vor sprijini dezvoltarea activității T prin soluții manageriale și administrative precum și prin folosirea personalului PQ pentru sprijinirea și organizarea activității T. Pentru o mai bună înșelegere a acestei activități manageriale precum și a termenilor în care se va desfășura această activitate părțile se obligă să încheie un contract de management. T este de acord să achite PQ suma de euro lunar

pentru perioada august 2004 – ianuarie 2005, pentru activitatea de management și administrare profesională. Contractul de management constituie anexa 3 la prezentul contract cadru.

Prin Contractul de management încheiat la data de 06.08.2004 între SC P SRL în calitate de manager și SC T SRL în calitate de beneficiar, la art.3 se prevede că părțile convin ca activitatea de managerie să se desfășoare astfel:

“Managerul pune la dispoziția beneficiarului specialiști [...];

Managerul analizează datele puse la dispoziție de beneficiar în vederea eficientizării activității și reducerii costurilor;

Managerul oferă beneficiarului informații actualizate privind cadrul legislative și economic [...];

Managerul va identifica noi oportunități de afaceri pentru beneficiar [...];

Managerul poate participa la negocierea, încheierea și derularea de contracte în numele beneficiarului;

Managerul va întocmi evaluări, analize și statistici referitoare la activitatea desfășurată de beneficiar, în vederea stabilirii unor planuri de afaceri eficiente și realiste;

Beneficiarul poate folosi spațiul de birouri de la București al managerului [...].”

La art.5 din Contractul de management, se prevede:

“Beneficiarul va raporta săptămânal Managerului cantitatea de produse finite efectuate în cadrul procesului de producție, precum și stadiul contractelor în derulare și orice alte evenimente semnificative pentru ca Managerul să poată efectua analize și studii privind o îmbunătățire a relației comerciale și o diminuare pe cât posibil a costurilor de producție.

[...] Analizele rezultate în urma activității managerului, vor fi comunicate către beneficiar prin: fax, ea-mail, scrisoare recomandată, curier sau telefonic după caz.”

Din cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale în vigoare pe perioada verificată se reține că societatea a prezentat în justificarea cheltuielilor cu serviciile de management deduse la calculul profitului impozabil Contractul de colaborare și exclusivitate din data de 06.08.2004 și Contractul de management din 06.08.2004 ce constituie anexa 3 la Contractul de colaborare, fără a prezenta alte documente în justificarea prestării efective a acestor servicii.

Deși din contractul de management rezultă natura serviciilor ce urmează a fi prestate de manager, perioada pe care acestea se vor presta, tariful lunar al serviciilor precum și documentele ce urmează să fie transmise de manager beneficiarului constând în studii și analize efectuate de acesta în

urma comunicării de către beneficiar a raportului privind producția realizată și stadiile de derulare a contractelor, contractele încheiate cu participarea Managerului, etc. societatea contestatoare nu a prezentat aceste documente în vederea stabilirii realității prestării serviciilor de management.

Referitor la aceste servicii, prin raportul de expertiză contabilă, la obiectivul 17 se analizează contractele prezentate și se precizează:

“În dovedirea efectuării prestărilor de servicii, [...] SC Tsrl a pus la dispoziția expertizei următoarele documente:

-program de lucru nr,1, data 09.08.2004, semnat de prestator și beneficiar, anexa 10 la raport;

-situație de lucrări luna august 2004, semnată de prestator și beneficiar cu anexa studio ethnic și economic privind modificarea taximetrelor pentru leul nou, anexa 11;

- -situație de lucrări luna septembrie 2004, semnată de prestator și beneficiar cu anexe anexa 12;

-situație de lucrări luna octombrie 2004, semnată de prestator și beneficiar cu anexa, anexa 13;

-situație de lucrări luna noiembrie 2004, semnată de prestator și beneficiar cu anexa, anexa 14;

-situație de lucrări luna decembrie 2004, semnată de prestator și beneficiar cu anexa, anexa 15”.

Prin expertiza contabilă s-a concluzionat că “sunt îndeplinite condițiile impuse de pct.48 din Normele de aplicare a L 571/2003” și “cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de 120.305 lei sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit “.

Față de cele menționate în raportul de expertiză contabilă se reține că societatea a prezentat o serie de documente ce nu au fost analizate la data efectuării inspecției fiscale.

Ca urmare se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent sumei de lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de management urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli având în vedere cele precizate în decizie, prevederile legale în vigoare și cele precizate în raportul de expertiză contabilă.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei și impozitul pe profit în sumă de lei aferent sumei de lei reprezentând cheltuieli cu diferențe nefavorabile din cedarea de active, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea

datorează impozitul pe profit în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, s-a calculat în sarcina societății diferență de **impozit pe profit suplimentar în sumă de** lei ca diferență între impozitul pe profit calculat de societate la data de 31.12.2004 în sumă de lei și impozitul pe profit declarat de societate de lei pentru care societatea nu aduce argumente.

De asemenea, s-a calculat **impozit pe profit în sumă de** lei, aferent cheltuielilor cu diferențele nefavorabile din cedarea de active în sumă de lei, fără ca prin contestație să se aducă argumente cu privire la acest capăt de cerere.

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

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

a) motivele de fapt și de drept;”

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:

b) 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 această sumă, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de lei și impozitul pe profit în sumă delei.

II. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent anului 2005 și TVA neacceptată la deducere în sumă de lei pe anul 2005.

Potrivit anexei privind calculul impozitului pe profit pe anul 2005 la raportul de inspecție fiscală a fost stabilită suplimentar baza impozabilă în cuantum de compusă din suma de lei reprezentând diferență între costul de producție și pretul de vânzare al produselor finite și suma de lei reprezentând cheltuieli cu materiile prime, estimate, ce nu au fost incluse în costul de producție al produselor finite. Baza impozabilă stabilită suplimentar în cuantum delei a fost diminuată cu pierderea

contabilă la data de 31.12.2005 în sumă de lei, fiind calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Ca urmare, se reține că deși prin raportul de inspecție fiscală, pe anul 2005 s-a constatat neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu diferența nefavorabilă dintre costul de producție și prețul de vânzare al produselor finite în sumă de lei, a cheltuielilor cu provizioanele în sumă de lei și cheltuieli estimate cu materiile prime neincluse în costul de producție în sumă de lei **prin anexa la raportul de inspecție fiscală, suma de lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele nu se regăsește ca fiind componentă a bazei de calcul suplimentară pe anul 2005.**

Ca urmare, baza impozabilă suplimentară de lei a fost stabilită ca diferență între lei și pierderea la 31.12.2005 în sumă de lei, fiind calculate impozit pe profit suplimentar în sumă de lei prin aplicarea cotei de 16% și nu a cotei de 25% cum susține contestatoarea.

1. În ceea ce privește suma lei reprezentând diferență între costul de producție și prețul de vânzare a produselor finite, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității sumei de lei reprezentând diferența între valoarea produselor finite ieșite din gestiune și prețul de vânzare mai mic al produselor finite în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat costul de producție al produselor finite.

Perioada verificată: 2005.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere suma de lei reprezentând diferența între valoarea produselor finite ieșite din gestiunea de produse finite la data de 31.12.2005, în sumă totală de lei și veniturile din vânzarea produselor finite în sumă de lei pe motiv că nu reprezintă cheltuieli aferente veniturilor realizate.

În drept, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările 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.”

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare:

“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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că dreptul de deducere a cheltuielilor ce intră în calculul profitului impozabil privesc numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit pct.3.1 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*):

“3.1. - În conformitate cu prevederile art. 7 și art. 9 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, pentru evaluarea elementelor din bilanț, se stabilesc următoarele reguli:

a) la data intrării în unitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare denumită valoare contabilă, care se stabilește astfel:[...]

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.[...]

d) la data ieșirii din unitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.”

Conform prevederilor legale invocate, la intrarea în gestiune produsele finite se înregistrează la valoarea de intrare, respectiv la costul de producție iar la ieșirea din gestiune produsele finite se scad la valoarea de intrare în gestiune.

Ca urmare, în vederea stabilirii dacă diferența dintre costul de producție mai mare și prețul de vânzare al produselor finite, mai mic reprezintă cheltuielă efectuată în scopul realizării de venituri impozabile se reține ca necesară analizarea costului de producție la care produsele finite au intrat în gestiunea de produse finite în vederea stabilirii dacă acesta cuprinde elemente de cost reale, respectiv materiale, consumabile, manoperă, cota de cheltuieli indirecte.

În funcție de cele stabilite la analizarea costului de producție se va face comparația între costul de producție realizat și valoarea de intrare în gestiune a produselor finite.

De asemenea, se va analiza dacă valoarea la care au fost scăzute din gestiune produsele finite vândute este la nivelul valorii de intrare în gestiune pentru a se stabili dacă diferența de cost neacoperită

prin prețul de vânzare reprezintă cheltuială efectuată în vederea realizării de venituri impozabile.

La reanalizarea acestei diferențe se va avea în vedere dacă societățile cumpărătoare sunt societăți afiliate cu SC T SRL.

Potrivit celor prezentate se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent sumei de lei reprezentând cheltuieli cu diferența nefavorabilă dintre costul de producție și prețul de vânzare al produselor finite urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli având în vedere cele precizate în decizie.

Totodată se reține și faptul că prin răspunsul la obiectivul 7 din raportul de expertiză contabilă se precizează: *“În cazul societății analizate descărcarea gestiunii de produse finite, se înregistrează în debitul contului 711 și creditul contului 345, la o valoare aleatorie, care nu reprezintă costul efectiv al producției (întrucât societatea nu are organizată evidența costului efectiv al producției) și nici prețul de înregistrare, întrucât nu se utilizează contul 348 – Diferențe de preț la produse.[...]”*

2. Referitor la estimarea cheltuielilor cu materiile prime neincluse în costul de producție în sumă de lei și TVA neacceptată la deducere în sumă de lei pe anul 2005, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra estimării efectuată de organele de inspecție fiscală în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă situația prevăzută de lege care a impus efectuarea estimării și nici modul în care s-a efectuat estimarea.

Perioada supusă inspecției fiscale: 2005.

În fapt, din analiza balanței de verificare la 31.12.2005 s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu materii prime în sumă de lei, producție realizată de lei, produse finite scoase din gestiune în valoare de lei și venituri din vânzarea produselor finite în sumă de lei .

Având în vedere că reprezentantul contribuabilului nu a prezentat un raport de producție pe luna decembrie 2005 și o situație analitică privind costurile de producție în corelație cu vânzarea de produse finite *“organul de inspecție fiscală a stabilit prin estimare conform art.66 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, [...] cheltuieli cu materiile prime care nu au fost incluse în costul de producție al produselor finite în sumă de lei.”*

De asemenea, nu a fost admisă la deducere TVA estimată în sumă de lei aferentă contravalorii materiilor prime neincluse în costul

de producție pe motiv că societatea nu a prezentat un raport de producție pe luna decembrie 2005 și o situație analitică privind costurile de producție în corelație cu vânzarea de produse finite.

În drept, potrivit art.66 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Conform pct.65.1 și 65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

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

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că estimarea se efectuează în situațiile prevăzute la pct.65.1 ori prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu se precizează situația prevăzută de lege ce a condus la estimarea valorii materiilor prime neincluse în costul de producție al produselor finite, întrucât neprezentarea de documente, respectiv a raportului de producție pe luna decembrie 2004 și

a unei situații analitice privind costurile de producție în corelație cu vânzarea de produse finite nu reprezintă una din situațiile ce presupun efectuarea estimării.

De asemenea, așa cum se prevede la art.66 din OG nr.92/2003, republicată la estimare trebuie avute în vedere **“toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare”** precum și faptul că **“estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale”** or, prin raportul de inspecție fiscală nu se face nici un fel de precizare cu privire la datele și documentele analizate și nici cu privire la alte elemente apropiate situației de fapt .

De asemenea, nu rezultă din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere modul de calcul al sumei de lei și al TVA în sumă de lei.

Referitor la această constatare prin răspunsul la obiectivul nr.7 din raportul de expertiză contabilă se precizează *“În mod evident se constată că excluderea din cheltuieli deductibile a sumei de lei nu se întemeiază în nici un fel pe stabilirea chiar și estimativ a cheltuielilor cu materiile prime care nu sunt aferente activității de producție, ci are la bază constatarea lipsei unor rapoarte și situații, oricare ar fi acestea. [...] expertiza a constatat că toate cheltuielile cu materiile prime au fost înregistrate în contabilitate pe baza de bonuri de consum, care atestă folosirea lor în procesul de producție al societății.”*

Iar în ceea ce privește TVA în sumă de lei prin răspunsul la obiectivul nr.10 din raportul de expertiză contabilă se precizează: *“Având în vedere considerentele de la răspunsul la obiectivul nr.7, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu materiile prime în sumă de lei neincluse în costul de producție, expertiza concluzionează că nu se datorează TVA de plată aferentă cheltuielilor în sumă de lei, întrucât acestea sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil”*.

Potrivit celor prezentate mai sus, coroborate cu prevederile legale invocate, se va desființa Decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor estimate în sumă de lei și TVA în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste obligații fiscale în funcție de prevederile legale invocate, de cele precizate în decizie având în vedere și precizările din raportul de expertiză contabilă.

Întrucât nu se poate defalca cuantumul impozitului pe profit aferent anului 2005 pe cele două capete de cerere analizate la cap.II pct.1 și 2 se va desființa decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei urmând ca în funcție de cele

constatate la reanalizare să se efectueze recalcularea cuantumului impozitului pe profit datorat pe anul 2005.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei privind cheltuielile cu provizioanele neacceptate la deducere în sumă de lei, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra acestui argument întrucât, potrivit anexei la raportul de inspecție fiscală această cheltuială nu a fost avută în vedere la calculul impozitului pe profit pe anul 2005.

Având în vedere prevederile art.209 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la organul competent :

“ (1) 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, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror cuantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;”, se reține că organul de soluționare are competență numai pentru contestațiile ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții , etc., or, nefiind calculat impozit pe profit pentru această sumă organul de soluționare nu se poate pronunța.

III. Referitor la TVA în sumă de lei,

1. În ceea ce privește TVA neacceptată la deducere 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 caracterului deductibil al TVA înscrisă în factura fiscală în condițiile în care nu s-a efectuat o analiză din punct de vedere fiscal a condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: 2004

În fapt, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de lei din factura fiscală pe motiv că furnizorul SC TR SRL nu se regăsește în evidențele ălătitorilor de impozite și taxe astfel că factura fiscală nu are calitatea de document justificativ.

În drept, conform art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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;

(5) Orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru:

a) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (9) lit. e) și f) și art. 129 alin. (4), dacă acestea sunt afectate realizării operațiunilor prevăzute la alin. (3) și (4);[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru 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, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”

Potrivit art.155 alin.8 din același act normativ:

“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;
- h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile.”

Potrivit actului normativ mai sus invocat se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere nu este suficientă simpla constatare a faptului că factura fiscală au fost emisă de o societatea care nu figurează în evidențele plătitorilor de impozite și taxe.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă factura are calitatea de document justificativ, respectiv nu au verificat modul de completare a facturii fiscale cu datele cerute de formular și menționate de legislația în vigoare pe perioada verificată.

În ceea ce privește urmărirea penală prin Rechizitoriul din data de 29.11.2007 emis în dosarul 526/P/2007 de Parchetul de pe lângă Judecătoria x s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului societății iar în ceea ce privește TVA din această factură fiscală se precizează că este evidențiată separat în factură și a fost achitată de contestatoare iar factura a fost evidențiată în contabilitate fiind dedusă TVA în sumă de lei deoarece administratorul a considerat că firma de la care a cumpărat produse și pe care le-a achitat a evidențiat TVA colectată neavând de unde să știe că SC TR SRL nu va achita la buget taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere că nu mai subzistă motivele de urmărire penală se retine ca necesară analizarea dacă bunurile achiziționate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin Decizia V din 15.01.2007 se precizează că toate actele normative anterioare sau ulterioarea adoptării Codului fiscal au prevăzut obligativitatea prezentării de documente întocmite "*legal*" sau "*conform legii*", însă prin Codul fiscal s-a reglementat unitar atât obligativitatea prezentării documentelor justificative cât și mențiunile sau informațiile pe care acestea trebuie să le cuprindă.

Având în vedere aceste aspecte, Inalta Curte de Casație și Justiție, constituită în Secții Unite, a concluzionat că **"în aplicarea corectă a dispozițiilor art.21 alin.4 lit.f si ale art.145 alin.8 lit.a si b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe."**

Având în vedere cele precizate în decizie precum și cele menționate de organele de cercetare penală se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă de lei urmând să se reanalizeze cauza în funcție de cele precizate în decizie.

2. În ceea ce privește TVA în sumă delei aferentă sumei de lei reprezentând cheltuieli cu diferențe nefavorabile din cedarea de active, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează TVA în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, nu s-a acceptat la deducere TVA în sumă de lei, aferentă cheltuielilor cu diferențe nefavorabile din cedarea de active în sumă de lei.

Prin contestație nu se aduc argumente cu privire la acest capăt de cerere.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căruia:

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

c) motivele de fapt și de drept;”

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:

d) 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 această sumă, se va respinge contestația ca nemotivată pentru TVA în sumă de lei.

3. Referitor la TVA în sumă de lei aferentă prestărilor de servicii

3.a) Referitor la TVA în sumă de lei aferentă prestărilor de servicii de comision, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de comision în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea prestării acestora în scopul efectuării de operațiuni impozabile.

Perioada verificată : 01.08.- 31.12.2004.

În fapt, societatea a dedus TVA în sumă de lei din facturile fiscale emise de SC P SRL pentru serviciile de comision în sumă de lei din două facturi fiscale emise ca urmare a încheierii Contractului de colaborare și exclusivitate din data de 06.08.2004.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA pe motiv că nu societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea prestării.

În drept, potrivit art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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”.

Totodata, potrivit pct.45 (4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“ 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.147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Totodată, potrivit art.129 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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 comision, serviciile trebuie să fie prestate efectiv 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 privind Codul fiscal.

Așa cum s-a analizat la cap.I pct.3.a) din decizie societatea nu a prezentat alte documente în afara contractului colaborare și exclusivitate din

data de 06.08.2004 din care să rezulte realitatea prestării acestora nefiind astfel îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de actele normative incidente cu privire la deductibilitatea acestora.

Ca urmare, nefiind dovedită realitatea prestațiilor de servicii cu documente în scopul realizării de operațiuni impozabile societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă.

Referitor la TVA aferentă cheltuielilor cu “comisioanele” la obiectivul 19 din raportul de expertiză contabilă se concluzionează că se disting două variante de răspuns:

A. În situația în care art.10 din contract se interpretează ca o participare la profit a SC P SRL, se datorează TVA în sumă de lei.

B.În situația în care SC P SRL i se cuvine un “comision” dimensionat în funcție de profitul obținut nu se datorează TVA întrucât serviciile prestate sunt aferente producției realizate.

Față de cele prezentate se reține că raportul de expertiză contabilă, la emiterea concluziei “varianta B” a avut în vedere faptul că prestațiile de servicii sunt deductibile la calculul profitului impozabil și valoarea comisionului facturat se încadrează în valoarea comisionului convenit SC P SRL, fără să analizeze realitatea prestării acestor servicii pe baza de documente.

Potrivit celor prezentate în decizie și având în vedere prevederile legale în vigoare se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de lei .

3.b) În ceea ce privește TVA în sumă de lei aferentă prestațiilor de servicii de management, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de management în condițiile în care în care la inspecția fiscală societatea a prezentat la încheierea raportului de expertiză contabilă o serie de documente ce nu au fost prezentate și analizate la inspecția fiscală.

Perioada verificata : 01.08.- 31.12.2004.

În fapt, societatea a dedus TVA în sumă de lei din facturile fiscale emise de SC P SRL pentru serviciile de management în sumă de lei ca urmare a încheierii Contractului de colaborare și exclusivitate din data de 06.08.2004.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA pe motiv că nu societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea prestării.

În drept, potrivit art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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”.

Totodată, potrivit pct.45 (4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“ 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.147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Totodată, potrivit art.129 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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 management acestea trebuie să fie utilizate și efectiv prestate 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 privind Codul fiscal.

Așa cum s-a analizat la cap.I pct.3.a) din decizie organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă serviciile prevăzute prin contractul de colaborare și exclusivitate din data de 06.08.2004 ce trebuiau prestate de SC P SRL și pentru care societatea trebuia să achite comisioanele prevăzute la pct.10 din contract. De asemenea, nu a fost analizat nici cuantumul comisioanelor facturate în sensul dacă acestea se încadrează în cuantumul comisioanelor ce trebuiau achitate, mai puțin euro ce reprezintă rambursarea împrumutului.

De asemenea, așa cum s-a analizat la cap.I 3.b) din decizie, în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de management societatea a

prezentat la expertiza contabilă documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală la efectuarea verificării societății.

În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor de management nu a fost analizată prin raportul de expertiză contabilă.

Potrivit celor prezentate în decizie și având în vedere prevederile legale în vigoare se va desființa decizia de impunere pentru TVA în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze TVA aferentă prestărilor de servicii având în vedere documentele prezentate la raportul de expertiză contabilă, prevederile legale în vigoare și cele precizate în decizia de soluționare a contestației.

IV. Referitor la suma de lei, reprezentând:

- dobânzi aferente impozitului pe profit;**
- penalități aferente impozitului pe profit;**
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;**
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului dobânzilor și majorărilor/penalitatilor de intarziere aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate efectua calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit și TVA pentru care s-a respins contestația.

În fapt, pentru TVA și impozitul pe profit stabilit suplimentar au fost calculate în sarcina societății dobânzi și majorări/penalități de întârziere aferente în cuantum total de lei.

Pentru TVA în sumă de lei și pentru impozitul pe profit în sumă de lei s-a respins contestația și pe cale de consecință se datorează dobânzile și majorările/penalitățile de întârziere aferente acestor debite.

În drept, potrivit prevederilor art.119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

Și ale art.120 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd:

„(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” .

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea datorează accesoriile aferente TVA și impozitului pe profit pentru care a fost respinsă contestația.

Întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate efectua recalcularea accesoriilor aferente TVA și impozitului pe profit pentru care a fost respinsă contestația și care sunt datorate se va desființa decizia de impunere pentru dobânzile și majorările/penalitățile de întârziere în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea acestora în funcție și de rezultatele reverificării impozitului pe profit și TVA pentru sumele desființate.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.21(1), (4) lit.f) și lit.m), art.129, art.145(3) lit.a), (5), art.155(8) din Legea nr.571/2003, pct.22, 44, 48 din HG nr.44/2004, art.66(1), (2), art.109(1), (2) și art.206(1) lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, pct.45(4), 47.1, 65.1 și 65.2 din HG nr.1050/2004 , pct.12.1 din OANAF nr.519/2005 coroborate cu art.214(3) din O.G. nr. 92/2003, republicată, se

DECIDE

1. Anularea Deciziei de impunere **pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe profit înscris eronat ca obligație datorată.**

2. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală, **pentru suma totală de lei**, reprezentând:

- impozit pe profit;
- dobânzi aferente impozitului pe profit;
- penalități aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

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

3. Respingerea contestației formulată de SC T SRL ca neîntemeiată **pentru suma de lei**, reprezentând:

- impozit pe profit;
- TVA.

4. Respingerea contestației formulată de SC T SRL ca nemotivată **pentru suma de lei**, reprezentând:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată.

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