

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 44 din 24 aprilie 2009
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. “...” S.R.L.
din municipiul..., județul Prahova

Biroul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova** a fost sesizat de **Administrația Finanțelor Publice a Municipiului ... – Activitatea de Inspecție Fiscală**, prin adresa **nr. ... din ... martie 2009** – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... martie 2009**, în legătură cu contestația **Societății Comerciale “...” S.R.L. din municipiul ..., județul Prahova**, formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din ... martie 2009**, act administrativ fiscal emis de **A.F.P.M. ... – A.I.F.**, precum și împotriva **Raportului de Inspecție Fiscală** încheiat la data de **... martie 2009** de consilier și inspector din cadrul **A.F.P.M. ... – A.I.F.**, **comunicate societății comerciale** la data de **... martie 2009**.

În conformitate cu prevederile **art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, **A.F.P.M. ... – A.I.F.** a transmis **Dosarul contestației** către **D.G.F.P. Prahova - Biroul soluționare contestații**.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor **art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicată** (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 513/31 iulie 2007), cu modificările și completările ulterioare, respectiv **transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat**, înregistrată la **A.F.P.M. ... sub nr. .../... martie 2009**, precum și **încadrarea în cuantumul de până la 1.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei**, procedează în continuare la **analiza pe fond a contestației**.

Societatea Comercială “...” S.R.L. are **domiciliul fiscal** în municipiul ..., **B-dul ...**, **Nr. ... Bloc ... – ...**, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/.../...** și are codul unic de înregistrare fiscală **...** cu atribut fiscal **RO** din ... iulie 1998.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **... lei** – **din care:**

- **impozit pe profit stabilit suplimentar** **... lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit** **... lei;**
- **taxă pe valoarea adăugată** **... lei;**

- *majorări de întârziere aferente TVA* lei;
- *impozit pe dividende* lei;
- *majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende* lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citat):

"[...] S.C. ... S.R.L. [...], formulăm prezenta

CONTESTAȚIE

Împotriva raportului de inspecție fiscală nr .../...03.2009 și deciziei de impunere nr .../...03.2009
 [...] emise de organele de control din cadrul AFPM ..., [...], prin care s-au calculat în sarcina subscrisei obligații de plată de ... lei și majorări de ... lei, sumele detaliate fiind următoarele:

- **impozit pe profit ... lei și majorări ... lei**
- **taxă pe valoarea adăugată ... lei și majorări ... lei**
- **impozit dividende ... lei și majorări ... lei**

Subscrisea, solicităm prin prezenta admiterea contestației și anularea actelor administrative fiscale sus menționate pentru următoarele motive de fapt și temeuri de drept-fiscale și juridice

1. IMPOZIT PE PROFIT

Verificarea fiscală a cuprins anii 2006-2008, perioadă în care, [...] Societatea noastră a desfășurat activitate în domeniul industriei frigotehnice pentru clienți importanți din industria alimentară care erau beneficiari de fonduri structurale Sapard, lucrări de complexitate ridicată, de anvergură, cu durată în timp și care a implicat angajarea unor subcontractori ce au executat, într-un anumit moment de timp al lucrărilor anumite operațiuni care sunt doar părți componente ale întregului numit instalație de frig, totalizatorul acestui întreg, cu toate elementele sale-materiale și manoperă fiind SC ... SRL și nu diverșii subcontractori participanți pe lanțul lucrărilor în amonte.

[...] Completitudinea soluțiilor a fost asigurată și cu ajutorul unor subcontractori specializați în domeniu, așa cum este cazul SC X SRL București.

În data de11.2006, SC X SRL a emis factura nr ... în valoare fără tva de ... lei reprezentând manoperă facturată în baza contractului nr .../2006, factură însoțită și de un deviz de lucrări în care suma totală este defalcată pe tipuri de lucrări executate, beneficiari finali ai acestora, valoarea fără tva și tva aferentă.

Ulterior, furnizorul SC X SRL ștornează suma de ... lei-valoare fără tva, reprezentând parte din factura sus-menționată ca urmare [a] recalculării costurilor efective reprezentând manoperă, întocmind un nou deviz de lucrări.

Așa cum am prezentat mai sus, această manoperă reprezintă numai o componentă din totalul lucrărilor executate la clienții firmei noastre, pe fiecare verigă comercială în parte fiind realizat profit compus nu numai din valoarea manoperei, cum în mod exagerat și fără bază legală au specificat organele de control, ci și din valoarea adaosului la materialele încorporate în lucrare.

Abordarea organelor de control a fost exagerată și exhaustivă întrucât nu au ținut cont de faptul că o instalație frigotehnică este o lucrare complexă și totală în care se regăsesc mai multe componente, finalul lucrării din punct de vedere fiscal fiind asigurarea profitului pe ansamblu și nu pe fiecare componentă în parte. De altfel, în acest sens nu a fost invocat în decizia de impunere nici un fel de act normativ din domeniul fiscal, comercial, juridic sau tehnic care să prevadă o asemenea obligație din partea firmei noastre, întrucât o astfel de reglementare nici nu există.

Din punct de vedere economic și managerial, SC ... SRL în fiecare din cazurile în care firma X a fost coparticipant la lucrări pentru clienții noștri a asigurat obținerea profitului pe total lucrare-act comercial care presupune atât manoperă cât și materiale, profitul realizându-se nu prin adaos de manoperă ci prin adaos la materiale întrucât acest adaos include în el și punerea în operă a materialelor.

[...] Anexez la prezenta fișele de cont contabil, [...], copia facturilor, note contabile și copie de pe contractul cu SC Y SRL, pentru lucrarea la SC Z SA și de asemeni copie de pe contractul cu SC M SA-leasing, pentru lucrarea de la SC J SRL, în care sunt reflectate valorile înscrise în această analiză.

În actul administrativ fiscal, singura prevedere legală invocată ca aplicabilă acestei situații și că ar fi fost încălcată de către noi este art 19, alin 1 din Legea 571/2003, [...].

Invederăm organelor de soluționare a contestației faptul că tipurile de cheltuieli nedeductibile fiscal au fost precizate explicit și fără echivoc de legiuitor la art 21, alin 4 din Legea 571/2003, printre acestea neregăsindu-se și partea din cheltuielile cu manopera care nu au fost purtătoare de adaos, [...].

Mai mult, dacă legiuitorul ar fi dorit ca acele părți de cheltuieli cu diverse servicii care nu se refacturează în aceeași formă și denumire să fie considerate nedeductibile fiscal ar fi fost reglementate prin articolul 21, alin 3 din Codul Fiscal -cheltuieli cu deductibilitate limitată, dar acest lucru nu s-a întâmplat tocmai datorită faptului că legiuitorul a înțeles fundamentul economic și managerial al unui complex de cheltuieli care participă la realizarea unor lucrări, nefiind justificat din punct de vedere fiscal ruperea din totul unitar a unei componente și analiza acesteia fără a ține seama de interconexiunile cu celelalte componente ale totulului unitar.

Totodată, spiritul și litera prevederii de la art 19, alin 1 din Codul Fiscal nu este în nici un caz cel indus de organele de inspecție fiscală "cheltuieli nedeductibile fiscal" ci cu totul altul, așa cum vom arăta în continuare.

[...] -Se poate observa cu ușurință că niciunde în contextul acestei norme legale nu se precizează că în situația în care o anumită parte de cheltuielă excede venitul, acea parte excedentară de cheltuielă este nedeductibilă fiscal.

-partea de cheltuielă cu manoperă nefacturată clienților explicit în aceeași formă a participat la realizarea veniturilor care s-au concretizat în lucrări ce conțin atât manoperă dar, în principal materiale, actul normativ neimpunând plafoane minime sau maxime în cuantumul cheltuielilor de genul:

** cheltuieli la același nivel cu veniturile*

** cheltuieli mai mici decât veniturile*

** cheltuieli mai mari decât veniturile*

Nu există asemenea plafoane legale întrucât se cunoaște că practica economică poate conduce la oricare din situațiile enumerate

Astfel, chiar în cazul, nereglementat prin nici un act normativ, în care din total lucrare s-ar analiza numai manopera, acest articol 19, alin 1 permite existența unor cheltuieli mai mari decât veniturile, fapt confirmat și prin normele de aplicare ale acestui articol din HG 44/2004 cât și prin modul de întocmire al declarației anuale privind impozitul pe profit nr 101-OMF 35/2005, [...].

[...] Sintagma "cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri" din conținutul articolului 19, în spiritul legii nu are nicidecum interpretarea dată de organele de control și anume cheltuielile cu manopera nedeductibile fiscal ci trebuie avută în vedere fundamentarea Parlamentului României de la momentul adoptării Legii privind Codul Fiscal cât și practica instanțelor judecătorești în materie conform cărora nu sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri cele de un cu totul alt tip, respectiv cheltuielile care nu au absolut nici o legătură cu activitatea economică a societății: [...].

[...] 2. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

În strânsă corelație cu detaliile și argumentele prezentate în cazul impozitului pe profit sunt și cele privitoare la tva, întrucât organele de control au considerat fără bază legală drept tva nedeductibilă fiscal partea de tva aferentă cheltuielii cu manopera facturată de X care nu a fost refacturată clienților noștri în aceeași formă ci sub formă de lucrări de frigotehnie care încorporează atât manoperă cât și, în principal, materiale.

[...] Societatea noastră a respectat întocmai articolul 146, întrucât deține atât factură care cuprinde informațiile prevăzute la art 155 alin. (5), cât și deviz de lucrări întocmit de furnizor așa cum dealtfel au explicat detaliat însăși organele de control în actele administrative încheiate dar și subscrisa pe parcursul punctului privind impozitul pe profit.

Și articolul 145 a fost respectat ad literam și întrutotul de societatea ... deoarece manopera achiziționată de la X a fost destinată și chiar utilizată în folosul operațiunilor taxabile efectuate de subscrisa, aceste operațiuni taxabile materializându-se în venituri din lucrări (manoperă și materiale) facturate clienților nominalizați la capitolul anterior. [...].

[...] 3 Impozitul pe dividende

Inspecția fiscală a considerat că în cazul impozitului pe dividende persoane fizice baza de impozitare a fost determinată eronat, respectiv cota de impozitare s-a aplicat asupra sumei nete și nu asupra sumei brute, invocând ca bază legală art 67, alin 1 din Legea 571/2003, [...].

Din analiza textului legal se observă că niciunde în conținutul acestuia nu există expresia "sume brute" așa încât subscrisa a determinat corect și legal baza impozabilă.

Privitor la cota de impozitare, organele de control consemnează că procentul este de 16% fără înscrierea în actul administrativ fiscal conform cu ce număr de articol, aliniat și literă din Legea 163/2005 s-a legiferat acest procent.

Similar cu impozitul la persoane fizice este și cazul bazei de impozitare pentru impozitul pe dividende persoane juridice care ar fi fost determinat contrar prevederilor art. 36, alin 1 din Legea 571/2003, respectiv cota a fost aplicată asupra dividendelor nete și nu asupra sumei brute deși norma legală invocată nu conține expresia "sume brute" [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr. ... din ... martie 2009, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspecție fiscală din ... martie 2009, rezultă următoarele:

* – **Inspecția fiscală din februarie – martie 2009** a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale la **S.C. "... S.R.L. din municipiul ... pentru perioada 01 ianuarie 2006 – 31 decembrie 2008.** În urma verificării efectuate s-a întocmit **Raportul de inspecție fiscală din ... martie 2009.**

În acest **Raport**, la **Capitolul III – Constatări Fiscale** – s-a consemnat (citată):

"[...] **1. Impozitul pe profit**

[...] **Pentru anul fiscal 2006**

[...] Urmare controlului, au rezultat **aspecte care au condus la modificarea bazei de impozitare**, în sensul **majorării acesteia** cu suma totală de **... lei** -anexa ... datorită următoarelor influențe:

a) [...]

b) **... lei** este **cheltuiala cu manopera** facturată de SC X SRL București, evidențiată în contul 628 și considerată **deductibilă fiscal** deși această manoperă nu se regăsește facturată de societatea verificată diverșilor clienți pentru care s-au executat lucrările așa cum se va detalia în continuare.

În data de **...11.2006**, SC X SRL a emis **factura nr ... în valoare fără tva de ... lei** reprezentând **manoperă facturată** în baza contractului nr .../2006, factură însoțită și de un **deviz de lucrări** în care suma totală este **defalcată pe tipuri de lucrări executate, beneficiarii finali ai acestora**, valoarea fără tva și tva aferentă. Suma de **... lei a fost evidențiată de SC ... SRL în contul 628-cheltuieli cu servicii executate de terți.**

Prin **factura nr.../...08.2007**, furnizorul SC X SRL **șternează** suma de **... lei**-valoare fără tva, reprezentând parte din factura sus-menționată ca **urmare a recalculării costurilor efective reprezentând manoperă-deviz lucrări** anexat.

Astfel, la **31.12.2006**, în contul 628 **se regăsea integral suma de ... lei** care a fost considerată de societate **deductibilă fiscal la calculul rezultatului fiscal.**

În vederea stabilirii modului în care manopera facturată de SC X SRL se regăsește facturată de SC ... SRL către beneficiarii efectivi ai lucrărilor de montaj și punere în funcțiune instalații și centrale frigorifice s-a procedat la analiza comparativă a valorii manoperei facturate de societatea verificată către clienți față de manopera percepută de SC X SRL pentru lucrările realizate la obiectivele aparținând acestora **rezultând faptul că**, în marea majoritate a cazurilor, **această cheltuială** în valoare de **... lei** cu lucrările executate de furnizorul menționat **nu s-a recuperat de SC ... SRL în totalitate**, diferența suportată **nejustificat pe costuri atât în anul fiscal 2006 cât și în 2007** fiind de **... lei**-situațiile analitice sunt prezentate în anexa nr ..., din care:

- în anul 2006, valoarea cheltuielii a fost de **... lei** în timp ce valoarea manoperei facturate de SC ... SRL a fost de **... lei**, diferența suportată nejustificat (până la 31.12.2006) pe costuri fiind de **... lei**
- în cursul anului 2007, din suma nejustificată de **... lei**, SC ... SRL facturează manoperă către clienții-beneficiari finali ai lucrărilor executate de SC X SRL, în sumă de **... lei**, concomitent regăsindu-se și ștornarea sumei de **... lei**, astfel că diferența finală nejustificată este de **... lei** (... lei – ... lei – ... lei – ... lei)

• menționăm că în anul 2008 nu s-au identificat situații în care SC ... SRL să perceapă total sau parțial clienților beneficiari de lucrări executate de X contravaloarea manoperei de ... lei rămasă nejustificat pe costuri.

Astfel, au fost încălcate prevederile art 19, alin 1 din Legea 571/2003, [...].

Pentru anul fiscal 2007

[...] Urmare controlului, au rezultat aspecte care au condus la modificarea bazei de impozitare, în sensul diminuării acesteia cu suma de ... lei (... lei + ... lei) datorită influenței privind cheltuiala cu manopera, care la control - aferent anului 2007, a fost majorată în corespondență cu veniturile reprezentând manopera facturată (și recuperată astfel) către clienții la care SC X SRL a executat lucrări de montaj instalații și centrale frigotehnice respectiv punerea în funcțiune a acestora, situație prezentată detaliat pentru anul 2006.

Pentru anul fiscal 2008

[...] Din verificarea prin sondaj efectuată asupra actelor și documentelor de evidență tehnico - operativă și contabilă aferentă perioadei ianuarie - decembrie 2008, la control nu s-au constatat deficiențe care să conducă la modificarea bazei impozabile stabilită de societate.

[...] Recapitulând, avându-se în vedere influențele fiscale prezentate pentru anii fiscali 2006 și 2007, aferent diferenței suplimentare de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal (... lei + ... lei - ... lei), la control s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, pentru care potrivit prevederilor art 120 din OG 92/2003, republicată, [...], s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei-anexa nr ...

[...] În concluzie, la impozitul pe profit s-au stabilit:

- impozit calculat suplimentar ... lei
- impozit nedeclarat ... lei
- majorări de întârziere ... lei

2. Taxa pe valoarea adăugată

[...] **Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor pretinse de către SC X SRL și nerecuperate de către SC ... SRL de la beneficiarii de drept**

Așa cum am prezentat la obiectivul "impozit pe profit", în data de11.2006, SC X SRL - în calitate de furnizor al SC ... SRL, a emis factura nr. ... în valoare totală de ... lei, respectiv valoare fără tva de ... lei și TVA aferentă ... lei - reprezentând manoperă facturată în baza contractului nr. .../2006.

Prin factura nr. .../....08.2007, furnizorul ștornează suma de ... lei - valoare fără tva și suma de ... lei - valoare TVA, reprezentând parte din factura sus-menționată ca urmare a recalculării costurilor efective reprezentând manopera-deviz lucrări anexat.

[...] La control, nu a fost recunoscut dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă unor cheltuieli nedeductibile în sumă de

Astfel, au fost încălcate prevederile: ➤ Codul fiscal: Sfera de aplicare a dreptului de deducere ART. 145 [...] ➤ Codul fiscal: Condiții de exercitare a dreptului de deducere ART. 146 [...].

În concluzie, T.V.A. nedeductibilă fiscal stabilită urmare controlului este în sumă de ... lei - anexa

...

TVA de plată/de rambursat

[...] Aferent diferenței suplimentare de ... lei (... lei + ...), în temeiul art. 120 din O.G. nr. 92/2003 [...] au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de ... lei. [...].

3. Impozitul pe dividende și pe veniturile din investiții

[...] Conform datelor înregistrate în bilanțurile contabile anuale și bilanțele de verificare, societatea a repartizat, din profiturile nete realizate, în contul dividendelor suma de ... lei, din care:

- ... lei către persoane juridice
- ... lei către persoane fizice

Așa cum rezultă și din anexa nr ..., impozitul pe dividende stabilit de unitate a fost de ... lei, sumă ce a fost achitată integral însă cu unele întârzieri [...] motiv pentru care, [...] au fost calculate majorări de întârziere de ... lei.

La control s-au constatat următoarele deficiențe privind modul de calcul al impozitului pe dividende :

a) în cazul impozitului pe dividende persoane fizice s-a reținut faptul că baza de impozitare a fost determinată eronat, respectiv cota de impozitare s-a aplicat asupra sumei nete și nu asupra sumei brute așa cum se prevede la art 67, alin 1 din Legea 571/2003, [...].

Mai mult, societatea a aplicat eronat cota de impozitare, respectiv dividendele au fost impozitate cu 10% în anul 2006 deși începând cu 01 ianuarie 2006 cota este de 16%, așa cum s-a reglementat prin modificările aduse de Legea 163/2005, pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

b) și în cazul impozitului pe dividende persoane juridice baza de impozitare a fost determinată contrar prevederilor art 36, alin 1 din Legea 571/2003, respectiv cota a fost aplicată asupra dividendelor nete și nu asupra sumei brute.

Față de cele prezentate la control s-a luat măsura recalculării impozitului datorat rezultând următoarele sume suplimentare:

- ... lei, impozit pe dividende persoane fizice

- ... lei, impozit pe dividende persoane juridice

Conform prevederile art 120 din OG 92/2003, republicată, [...], au fost calculate:

- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice

- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane juridice [...].”

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* – În **Raportul de inspecție fiscală din ... martie 2009** încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul A.F.P.M. ... la **S.C. "... S.R.L. a fost consemnată verificarea perioadei ianuarie 2006 – decembrie 2008** în ceea ce privește modul de stabilire, evidențiere, declarare și virare a **obligățiilor fiscale datorate bugetului general consolidat**, printre care și cele reprezentate de **impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe dividende**.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale este “...” - cod CAEN

În urma inspecției fiscale, s-au constatat următoarele:

a) **Referitor la impozitul pe profit:**

Motivele de fapt și de drept ce au determinat **stabilirea diferenței suplimentare de impozit** în sumă de **... lei** în perioada anilor 2006 – 2007, **sunt:**

– **majorarea cheltuielilor nedeductibile** din punct de vedere fiscal **aferente exercitiului financiar 2006** cu suma totală de **... lei**, din care:

- **... lei** reprezintă **amenzi și penalități** pe care societatea comercială le-a considerat deductibile fiscal, contrar prevederilor **art. 21 alin. (4) lit. b** din **Codul fiscal**;

- **... lei** reprezintă **depășirea limitei de deductibilitate fiscală a cheltuielilor cu protocolul** pe care societatea comercială nu a determinat-o conform prevederilor **art. 21 alin. (3) lit. b** din **Codul fiscal**;

- **... lei** reprezintă **cheltuieli cu serviciile prestate de terți**, evidențiate în contabilitate în contul 628, **care nu au fost refacturate** de societatea comercială contestatoare clienților săi, considerate astfel ca **nedeductibile din punct de vedere fiscal**, conform prevederilor **art. 19 alin. (1)** din **Codul fiscal**.

La inspecția fiscală din ... martie 2009, s-a mai constatat ca deficiență și **modul de declarare a impozitului pe profit** în sumă de **... lei** – aferent **trimestrului II al anului 2006**.

Această obligație a fost declarată la organul fiscal, conform **Declarației 100** înregistrată sub **nr. ... din ... iulie 2006** și a fost virată, conform OP nr. .../... iulie 2006.

Ulterior, în trimestrul III al anului 2006, impozitul pe profit în sumă de ... lei **a fost ștornat** din evidența contabilă a societății comerciale deoarece, pe cumul, s-a înregistrat pierdere fiscală. Această ștornare a fost înscrisă și în **Declarația 100** înregistrată la organul fiscal sub **nr. ... din ... octombrie 2006**, ca impozit pe profit de restituit.

Deși s-a declarat un impozit pe profit de restituit în sumă de ... lei la trimestrul III al anului 2006, în mod eronat aceiași sumă a fost înscrisă și în **Declarația anuală 101 pentru anul 2006** – înregistrată la organul fiscal sub **nr. .../... aprilie 2007**, fapt ce a condus la înregistrarea în evidențele fiscale pe plătitor ale A.F.P.M. ... a unei suprasolviri de ... lei, care nu corespunde însă situației de fapt.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 94 alin. (3) lit. e) din **Codul de procedură fiscală**, republicat în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, suma de ... lei a fost stabilită ca **diferență suplimentară datorată în contul impozitului pe profit** la inspecția fiscală din ... martie 2009.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 120 din **Codul de procedură fiscală**, republicat în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, pentru **diferența suplimentară de impozit pe profit** – în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) – s-au calculat și **majorări de întârziere** în sumă totală de ... lei.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Având în vedere cele prezentate la punctul privind impozitul pe profit, pentru **cheltuielile cu serviciile prestate de terți** în sumă de ... lei [parte din factura în sumă de ... lei (valoare fără TVA) emisă la data de ... noiembrie 2006 de furnizorul S.C. "X" S.R.L.], stabilite de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, la inspecția fiscală din ... martie 2009 nu s-a acordat nici dreptul de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de ... lei, considerându-se că nu au fost respectate de către S.C. "... S.R.L. prevederile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

c) Referitor la impozitul pe dividende:

Pentru **dividendele în sumă de ... lei repartizate a fi plătite asociaților după data de 1 ianuarie 2006**, din care ... lei cuvenite asociaților persoane juridice, iar ... lei cuvenite asociaților persoane fizice, societatea comercială plătitoare – respectiv S.C. "... S.R.L. a calculat, reținut, declarat și virat în mod eronat impozitul datorat.

Astfel, pentru **dividendele plătite după data de 1 ianuarie 2006 asociaților persoane fizice**, în mod eronat s-a utilizat la calculul impozitului datorat cota de 10%, în loc de cota legal stabilită de 16% – conform prevederilor art. 67 alin.(1) din **Codul fiscal**, coroborate cu cele ale art. I pct. 39 din **Legea nr. 163/2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**.

În ceea ce privește modul de calcul efectiv, atât în cazul asociaților persoane fizice, cât și în cazul asociaților persoane juridice, veniturile sub formă de dividende nu au fost impuse corect, respectiv la sumele repartizate nu s-a aplicat corect cota de impozitare legal

stabilită, fapt ce a condus la calculul, reținerea și virarea unor impozite mai mici decât cele datorate.

Față de aceste constatări **au rezultat diferențe suplimentare de plată la impozitul pe dividende** în sumă de **... lei** în cazul asociațiilor persoane fizice și în sumă de **... lei** în cazul asociațiilor persoane juridice – pentru care **s-au caculat majorări de întârziere de ... lei**, respectiv de **... lei**.

.....
* – **Prin contestația formulată de S. C. "... S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. ... din ... martie 2009** sunt contestate **obligatii fiscale suplimentare de plată** în sumă totală de **... lei**.

La impozitul pe profit, deși contestă integral diferența suplimentară stabilită ca datorată, ca și accesoriile aferente acesteia, S.C. "... S.R.L. prezintă motivații numai în legătură cu aspectele privind încadrarea de către organele de inspecție fiscală la cheltuieli nedeductibile a sumei de ... lei, reprezentând o parte din serviciile facturate de furnizorul său S.C. "X" S.R.L. București, prin factura nr. ... emisă la data de ... noiembrie 2006.

Legat de aceste aspecte, consideră că aceste cheltuieli nu au fost recunoscute ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil din perioada verificată în mod exagerat și exhaustiv, întrucât organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că instalațiile frigotehnice pe care S.C. "... S.R.L. le realizează pentru clienții săi sunt lucrări complexe și totale în care se regăsesc mai multe componente, iar finalul acestor lucrări din punct de vedere fiscal este asigurarea profitului pe ansamblu și nu pe fiecare componentă în parte.

Și la TVA este contestată integral diferența suplimentară în sumă de ... lei, ca și accesoriile aferente, prezentându-se motivații numai pentru suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă aferentă cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei (în corelație cu impozitul pe profit), pentru care la inspecția fiscală s-a stabilit și măsura privind anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă. Societatea comercială contestatoare consideră că această măsură este nelegală, deoarece au fost respectate prevederile **art. 145 și 146** din **Codul fiscal** invocate de organele de inspecție fiscală ca încălcate.

Referitor la impozitul pe dividende societatea comercială contestatoare consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul suplimentar, fără a menționa baza legală a noțiunii de "sume brute" și a cotei de impozitare de 16%.

* – **Legislația fiscală în vigoare, din perioada analizată, prevede:**

– **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal** (forma în vigoare de la 1 ianuarie 2006):

"[...] Titlul I – Dispoziții generale

[...] CAPITOLUL IV – Reguli de aplicare generală

Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

[...] Titlul II – Impozitul pe profit

[...] CAPITOLUL II – Calculul profitului impozabil

Reguli generale

Art. 19. - (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.

[...] Cheltuieli

Art. 21. – (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.

[...] CAPITOLUL VI – Reținerea impozitului pe dividende

Declararea și reținerea impozitului pe dividende

Art. 36. – (1) O persoană juridică română care plătește dividende către o persoană juridică română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende, reținut către bugetul de stat, astfel cum se prevede în prezentul articol.

(2) Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 10% asupra dividendului brut plătit către o persoană juridică română.

(3) Impozitul pe dividende care trebuie reținut se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul. [...].

[...] Titlul III – Impozitul pe venit

[...] CAPITOLUL V – Venituri din investiții

[...] Reținerea impozitului din veniturile din investiții

Art. 67. – (1) Veniturile sub formă de dividende, [...], se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. [...].

[...] Titlul VI – Taxa pe valoarea adăugată

[...] CAPITOLUL X – Regimul deducerilor

[...] Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

[...] Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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 urmeaza 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); [...]."

.....
– Legea nr. 163 din 1 iunie 2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 466 din 1 iunie 2005):

"[...] 39. Articolul III va avea următorul cuprins:

"Art. III. - (1) Prin derogare de la dispozițiile art. 4 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevederile prezentei ordonante de urgență intră în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2005, cu următoarele excepții:

[...] (4) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, pentru calculul impozitului pe veniturile realizate de persoane fizice din investiții [...], definite potrivit dispozițiilor cap. V [...] din titlul III, cota de impozit este de 16%, [...]." [...]."

.....
*** – În urma analizei pe fond a contestației, organul de soluționare stabilește următoarele:**

a) – Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit:

– Conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală din ... martie 2009, instalațiile frigotehnice realizate de S.C. "... S.R.L. la beneficiarii săi au fost executate și

cu ajutorul unui subcontractor specializat în domeniul frigotehnic – S.C. "X" S.R.L. București.

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv în data de ... noiembrie 2006, acest subcontractor a emis pe numele societății comerciale contestatoare **factura nr. ...** – în valoare de ... lei (fără TVA), reprezentând **servicii prestate** (manoperă), conform devizelor de lucrări executate la beneficiarii finali ai instalațiilor frigotehnice, contractate de aceștia cu S.C. "... S.R.L..

Factura nr. .../... noiembrie 2009 a fost înregistrată în contabilitatea societății comerciale contestatoare în contul **628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"**, iar suma de ... lei a fost considerată integral drept o **cheltuială deductibilă la calculul rezultatului fiscal al anului 2006**.

Ulterior, în anul 2007, conform facturii nr. ... din ... august 2007, S.C. "X" S.R.L. București a ștornat suma de ... lei (valoare fără TVA), ca urmare a recalculării costurilor efective ale serviciilor prestate în anul 2006 (facturate prin factura nr. .../... noiembrie 2006).

Sesizând aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză a modului în care valoarea serviciilor prestate de subcontractorul S.C. "X" S.R.L. București facturată către S.C. "... S.R.L. a fost recuperată prin refacturare către beneficiarii finali, respectiv dacă aceasta se regăsește în veniturile înregistrate în contul contabil **704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate"**.

În urma acestei analize, s-a întocmit Anexa nr. ... la Raportul de inspecție fiscală, din care rezultă faptul că valoarea de ... lei nu s-a regăsit facturată către beneficiarii finali, motiv pentru care cheltuielile de această valoare înregistrate în evidența contabilă în anul 2006 au fost considerate – în conformitate cu prevederile **art. 19 alin. (1) din Codul fiscal** – ca nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

– Referitor la acest aspect, societatea comercială contestatoare arată că **manopera** reprezentată de serviciile prestate de S.C. "X" S.R.L. București **este numai o componentă** din totalul lucrărilor executate la clienții săi, pe fiecare verigă comercială în parte fiind realizat profit compus nu numai din valoarea manoperei, ci și din valoarea adaosului la materialele încorporate în lucrări.

În susținerea acestui argument, S.C. "... S.R.L. efectuează în cuprinsul contestației o analiză care are în vedere atât manopera, cât și materialele încorporate în lucrări.

Sunt anexate contestației și copii ale unor documente (contracte și facturi) aparținând unor clienți – S.C. "Y" S.R.L. București și S.C. "M" S.A. București, care nu fac însă obiectul analizei efectuate de organele de inspecție fiscală – prezentată în **Anexa nr.... la R.I.F.**, întrucât nu a existat niciun fel de interconexiune cu manopera facturată de furnizorul S.C. "X" S.R.L. București.

Astfel, sunt anexate facturi și contracte din perioada noiembrie – decembrie 2005, perioadă care nu a făcut obiectul inspecției fiscale din ... martie 2009.

În schimb, societatea comercială contestatoare omite să prezinte prevederile Contractului de prestări servicii nr. .../... iulie 2006 în baza căruia S.C. "X" S.R.L. București a emis factura nr. .../... noiembrie 2006 – ce face obiectul contestației.

La articolul ... din acest Contract s-a stabilit: *"... punerea în funcțiune se va consemna într-un proces verbal încheiat între firma ce a efectuat montajul și beneficiarul indicat de cumpărător."*, iar din conținutul Proceselor verbale de recepție reiese: *"... se*

adeverește că SC X SRL și-a îndeplinit toate obligațiile contractuale în ceea ce privește lucrările de montaj și punere în funcțiune la SC P SA, ... la SC F SRL, ...", aspect ce indică în mod evident beneficiarul de drept (final) al serviciilor prestate.

Rezultă astfel că, S.C. "Y" S.R.L. București și S.C. "M" S.A. București **nu sunt în legătură de cauzalitate cu S.C. "..."** S.R.L. **în ceea ce privește obiectul Contractului nr. .../... iulie 2006.**

Un alt argument invocat de societatea comercială contestatoare este faptul **art. 19 alin. (1)** din **Codul fiscal** **nu stipulează că este nedeductibilă fiscal o parte de cheltuială nefacturată în aceeași formă și sub aceeași denumire**, dar care este numai o componentă a totalului – ce include și materialele, reprezentat de lucrarea frigotehnică executată.

Însă, **art. 21 alin. (1)** din **Codul fiscal** prevede "**Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, [...]**", deci deductibilitatea fiscală a cheltuielilor nu este dată de realizarea de venituri pe total activitate ci, din contră, **trebuie justificată efectuarea oricărei cheltuieli în scopul realizării de venituri**, în caz contrar **cheltuiala fiind nedeductibilă fiscal** la calculul profitului impozabil.

De asemenea, în contestație se arată ca **felurile de cheltuieli cu deductibilitate limitată și cheltuieli nedeductibile în totalitate** sunt stabilite de legiuitor la **art. 21 alin. (3)**, respectiv **alin. (4)** din **Codul fiscal**, printre acestea **neregăsindu-se și cheltuiala ce face obiectul cauzei de față.**

Însă, **în afara acestor cheltuieli enumerate expres de lege**, sunt **cheltuieli nedeductibile orice alte cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, așa cum rezultă din **regula generală a deductibilității cheltuielilor**, mai sus citată, prevăzută la **art. 21 alin. (1)** din **Codul fiscal**.

Față de argumentele invocate de societatea comercială contestatoare, **având în vedere analiza efectuată de organele de inspecție fiscală prezentată în Raportul din ... martie 2009 și în anexele la acesta**, rezultă faptul că, în marea majoritate a cazurilor, **cheltuielile cu serviciile prestate de furnizorul S.C. "X" S.R.L. București nu au fost recuperate în totalitate prin venituri de S.C. "..."** S.R.L., **diferența suportată nejustificat pe costuri** în perioada 2006 – 2007 fiind de **... lei**, deci acestea **nu au fost cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri** – contrar prevederilor **alin. (1) al art. 19** și **alin. (1) al art. 21** din **Codul fiscal**.

Societatea comercială **contestă integral impozitul pe profit suplimentar** în sumă de **... lei**, ca și **majorările de întârziere** aferente în sumă de **... lei**, cu toate că **diferența suplimentară la impozitul pe profit are următoarea componență:**

– **... lei** este **impozit pe profit nedeclarat** la organul fiscal teritorial, pentru care nu se aduce niciun argument prin care să se demonstreze că această sumă nu este datorată;

– **... lei** este **impozit pe profit suplimentar** aferent unei **baze suplimentare totale de ... lei**, din care **... lei** reprezintă **cheltuielile cu amenzile și penalitățile**, cât și **cu protocolul**, care în mod eronat au fost considerate de S.C. "... " S.R.L. ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, în condițiile în care acestea fac parte din categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal – prevăzute la **art. 21 alin. (3) și (4)** din **Codul fiscal**, **contestatoarea neprezentând niciun argument din care să rezulte că impozitul pe profit de ... lei (... lei x 16%) nu este datorat.**

Față de cele prezentate mai sus, la impozitul pe profit contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și insuficient motivată pentru suma totală de ... lei, ca și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei.

b) – Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată:

Legat de cele prezentate mai sus, în contextul în care cheltuielile cu serviciile prestate de terți în sumă totală de ... lei nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri, TVA deductibilă aferentă în sumă de ... lei nu poate fi dedusă, deoarece achizițiile reprezentate de aceste servicii prestate nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. "... S.R.L. – contrar prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Și la acest capăt de cerere, societatea comercială contestă integral TVA suplimentară în sumă de ... lei, ca și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, cu toate că diferența suplimentară de TVA are următoarea componență:

– ... lei TVA deductibilă pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, aferentă achizițiilor de servicii prestate de terți în sumă de ... lei;

– ... lei TVA colectată suplimentar ca urmare a depășirii valorilor înscrise în certificatele de scutire de TVA eliberate de D.G.F.P. Prahova unor clienți ai S.C. "... S.R.L., pentru care contestatoarea nu a prezentat niciun argument în susținerea altui punct de vedere, diferit de cel al organelor de inspecție fiscală.

Față de cele prezentate mai sus, la TVA contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și insuficient motivată pentru suma totală de ... lei, ca și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei.

c) – Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe dividende:

Inspecția fiscală din ... martie 2009 a reținut faptul că, pentru dividendele de plată în sumă totală de ... lei repartizate asociaților S.C. "... S.R.L. și plătite după data de 1 ianuarie 2006, nu s-a aplicat cota corectă – în cazul asociaților persoane fizice și nu s-a calculat și reținut corect impozitul datorat – atât în cazul asociaților persoane fizice, cât și în cazul asociaților persoane juridice.

Societatea comercială contestatoare arată că textul legal invocat de organele de inspecție fiscală nu are în conținut expresia "*sume brute*", iar în ceea ce privește temeiul legal al cotei de 16% ce se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2006 pentru dividendele plătite asociațiilor persoane fizice, acesta nu este menționat în actul administrativ fiscal atacat.

În ceea ce privește modul de stabilire a bazei de impunere pentru impozitul pe dividende, la art. 36 alin. (2) din Codul fiscal (mai sus citat) se arată clar că impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit asupra dividendului brut plătit.

În ceea ce privește temeiul legal al cotei de impozit pe dividende valabilă începând cu data de 1 ianuarie 2006 pentru dividendele brute repartizate a fi plătite asociaților persoane fizice, acesta este art. I pct. 39 alin. (4) din Legea nr. 163 din 1 iunie 2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, temei legal care este înscris la pag.... din Decizia de impunere nr. .../... martie 2009.

Față de cele prezentate mai sus, la impozitul pe dividende contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei, ca și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială "... " S.R.L. cu sediul în municipiul ..., județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ... din ... martie 2009, act administrativ fiscal emis de A.F.P.M. ... – A.I.F., în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. - Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei – din care:

- **impozit pe profit stabilit suplimentar lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit lei;**
- **taxă pe valoarea adăugată lei;**
- **majorări de întârziere aferente TVA lei;**
- **impozit pe dividende lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende lei.**

2. - Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de ... lei – din care:

- **impozit pe profit stabilit suplimentar lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit lei;**
- **taxă pe valoarea adăugată lei;**
- **majorări de întârziere aferente TVA lei.**

3. - În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,

CT/4ex./24.04.2008