

## **D E C I Z I A nr.**

privind solutionarea contestatiei formulata de SC SA cu sediul social in loc. , Codul de Inregistrare Fiscala RO

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP a fost sesizat de DGFP SAF - ACF prin adresa nr. inregistrata la DGFP Timis sub nr., cu privire la contestatia formulata de SC SA cu sediul social in loc. str., Jud., Codul de Inregistrare Fiscala RO

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, inregistrata sub nr. si a masurilor din Raportul de inspectie fiscala inregistrat la DGFP SAF - ACF sub nr..

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207, alin.1 din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul IX si este autentificata prin semnatura si stampila reprezentantului legal al societatii.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.206 si art.209 din OG nr.92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale.

DGFP prin Biroul Solutionarea Contestatiilor este competenta sa se pronunte asupra contestatiei.

**I.** Prin contestatia formulata petenta solicita anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr., emisa de DGFP SAF - ACF si a masurilor stabilite prin Raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr., unde s-au stabilit obligatii de plata suplimentare privind impozitul pe profit in suma de lei si majorari de intarziere in suma de , calculate pentru perioada 26.07.2004 - 25.10.2008.

Motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia sunt:

### **In fapt,**

Motivarea organelor de inspectie fiscala pentru decizia emisa consta in:

**1.** Societatea a inregistrat pe cheltuieli prestari de servicii pe baza unor documente (facturi) care nu indeplinesc conditiile legale pentru a constitui document justificativ, acestea nu contin elementele obligatorii prevazute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**2.** Societatea a inregistrat pe cheltuieli diverse servicii (de consultanta, transport) pentru care nu a putut justifica faptul ca acestea au fost efectiv prestate si ca sunt in scopul realizarii de venituri impozabile;

**3.** Societatea nu a virat la termenul legal impozitul datorat.

**1. Societatea a inregistrat pe cheltuieli prestari de servicii pe baza unor documente (facturi) care nu indeplinesc conditiile legale pentru a constitui document justificativ, acestea nu contin elementele obligatorii prevazute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.**

- se precizeaza ca organele de inspectie fiscala au calificat facturile fiscale ca neandepunind conditiile legale pentru a constitui documente justificative, fara a preciza care sunt conditiile care au fost eludate;

- dupa cum rezulta din cuprinsul prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 exista 14 cerinte/elemente pe care o factura trebuie sa le cuprinda pentru a putea constitui document justificativ;

- desi organele fiscale au apreciat ca facturile emise nu contin elementele necesare, nu au mentionat care sunt elementele lipsa;

- la stabilirea bazei impozabile este necesara existenta unui document justificativ (in situatia de fata factura);

- calitatea de document justificativ este reglementata prin Legea nr.82/1991 - Legea contabilitatii, unde la art.6 se precizeaza: "*orice operatiune economico - financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.* "

Din perspectiva Codului fiscal conditiile pentru ca astfel de document sa poata fi considerat justificativ este ca acesta sa fie:

- emis de catre o persoana juridica inregistrata;

- sa fie emis pe numele beneficiarului;

- sa cuprinda datele prevazute la art.155 alin.(8) din Codul fiscal.

In concluzie legiuitorul nu a dat prioritate anumitor conditii aratate pentru ca un document sa poata fi considerat justificativ pentru deducerea cheltuielilor efectuate, ci a stabilit niste criterii prin care o anumita cheltuiala este deductibila in baza documentelor prezentate.

Aceasta concluzie nu invalideaza dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili anumite limite astfel incat contribuabilii sa nu utilizeze documentele intr-un mod abuziv.

**In fapt,**

- facturile fiscale indeplinesc in mare parte conditiile aratate anterior in sensul ca sunt emise de persoane juridice care au fost infiintate conform normelor legale in materie;

- facturile fiscale sunt emise catre SC SA, insa anumite elemente lipsesc printre care si codul de inregistrare in scopuri de TVA;

- s-ar fi inteles situatia inversa si anume lipsa codului de TVA al furnizorului, in acest caz organele de inspectie fiscala ar fi indreptatite sa analizeze legalitatea prestatorului de a emite facturi;

- in acest sens este relevanta Decizia nr. a Curtii Supreme de Justitie prin care s-a constatat realitatea operatiunilor economice si financiare inregistrate in evidenta contabila si ca reclamanta nu datoreaza bugetului de stat sumele constatate mentionate de organele fiscale;

- in motivarea deciziei sale Curtea Suprema de Justitie arata ca prevederile legale invocate de organele fiscale au scopul inlaturarii posibilitatilor de eludare a obligatiilor bugetare datorate de societatile comerciale prin folosirea ca documente

justificative a unor acte contabile referitoare la operatiuni economice si/sau operatiuni financiare nereale;

- solutia Curtii Supreme de Justitie este pe deplin aplicabila la situatia contestata de SC SA deoarece organele de inspectie fiscala au verificat jurnale de achizitii conform RIF, inregistrari contabile conform balantei de verificare la si nu a contestat realitatea inregistrarilor in contabilitate;

- din RIF rezulta ca este incontestabil faptul ca a fost efectuat un serviciu catre societatea petenta de catre prestatorul SC SRL;

- se concluzioneaza ca motivele prezentate de organele de inspectie fiscala in RIF in baza carora a fost emisa decizia de impunere nr., nu pot justifica solutia aleasa nici sub aspect legal dar nici economic.

## **2. Referitor la faptul ca societatea a inregistrat pe cheltuieli diverse servicii (de consultanta, transport) pentru care nu a putut justifica faptul ca acestea au fost efectiv prestate si ca sunt in scopul realizarii de venituri impozabile.**

- aceasta constatare se refera la achizitionarea de catre SC SA a serviciilor de consultanta conform contractului comercial nr incheiat cu SC SRL;

- pentru aceste servicii facturate prin mai multe facturi fiscale corect intocmite (necontestate), organele de inspectie fiscala nu recunosc dreptul societatii de a-si deduce cheltuielile, motivatia fiind ca nu s-a justificat necesitatea si realitatea prestarilor realizate de consultant in favoarea societatii comerciale;

- in justificarea constatarilor facute de catre organele de inspectie fiscala au fost invocate dispozitiile art.21 alin.(4) lit.f) si alin.(1);

- astfel la alin.(1) art.21 se prevede faptul ca sunt deductibile cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile; conform acestei prevederi cheltuielile concretizate in materiale, salarii, servicii prestate de terti sunt si ramin deductibile din punct de vedere fiscal.

- in cuprinsul deciziei organele de inspectie fiscala nu au precizat care litera a art. 21 alin.(4) a fost incalcata, in cuprinsul RIF fiind invocata lit.f) a art.21 care se refera la documentele care nu au la baza un document justificativ, acoperind din punct de vedere legal numai un punct din cele doua invocate de organele de inspectie fiscala cu ocazia intocmirii deciziei.

In ceea ce priveste nejustificarea faptului ca serviciile (platite de societate si deduse) au fost efectiv prestate, se fac urmatoarele precizari:

- art. 21 alin.(4) lit. m) prevede ca nu sunt deductibile:

*“ cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte.”*

- pentru a separa cheltuielile cu perfectionarea managementului ar trebui identificate persoanele care au responsabilitati manageriale, care au atributii de conducere a unor persoane; aceasta diferentiere este necesara pentru ca termenul de manager este utilizat pentru a defini niste posturi care nu au atributii de conducere/coordonare a altor persoane.

Astfel serviciile prestate de SC SRL nu au implicat servicii propriu zise de management, ci au constat in servicii de consultanta pentru sporirea profitului societatii.

Prin Normele metodologice pentru aplicarea art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 se prevede ca pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta trebuie indeplinite urmatoarele conditii: serviciile sa fie efectiv prestate

si executate in baza unui contract incheiat intre parti si contribuabilul sa justifice necesitatea efectuării unor asemenea servicii.

Se mentioneaza ca dovada prestarii serviciilor de catre Dl. Pratelii rezulta din mai multe inscrisuri care au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si anexate in parte la prezenta.

Referitor la necesitatea serviciilor prestate in favoarea SC SA de catre SC SRL prin:

- contractul de prestari servicii a fost prezentat organelor de inspectie fiscala;
- din Codul civil art.969 alin.(1) reiese ca, conventiile/contractele incheiate intre parti au putere de lege;
- cu privire la necesitatea serviciilor achizitionate potrivit prevederilor art.973 din Codul civil "*conventiile nu au efecte decat intre partile contractante*".

Consecinta erorii organelor fiscale prin aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal fata de sumele ce reprezinta prestatii achitate consultantului si clasificate ca nedeductibile fiscal la impozitul pe profit, este ca TVA aferenta a fost considerata de asemenea nedeductibila conform art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal asa cum este prevazut in RIF.

Se considera ca organele de inspectie fiscala au incalcat principiile impunerii fiscale, textele de lege care reglementeaza aceste principii, scopul urmarit fiind acela de a majora veniturile bugetare in detrimentul interesului economic al SC SA.

Organul fiscal a incalcat dispozitiile art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia exercitarea dreptului de apreciere cu privire la relevanta starilor de fapt fiscale, poate fi realizata numai in limitele si competentele ei revin.

Organele de inspectie fiscala au apreciat existenta contractului de servicii nr.1/01.06.2002 incheiat intre SC SA si SC SRL care a fost mentionat in RIF, raportat la dispozitiile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Acest contract este incheiat in anul 2002 iar pana la aceasta data organele de inspectie fiscala anterioare nu au contestat utilitatea si existenta reala. Mai mult realitatea prestatiilor se deduce si din facturile emise si achitate catre SC SA din care rezulta natura si valoarea achizitiilor efectuate.

Durata contractului de consultanta este de 4 ani de la data semnarii 01.06.2002 - 01.06.2006 iar in cuprinsul contractului sunt prevazute activitati specifice care pot fi prestate numai de persoana fizica din data de 15.06.2002 director executiv care implica coordonarea tehnica.

Hotararea AGA nu a fost modificata ulterior ceea ce coroborat cu cluzele contractului de prestari servicii incheiat cu SC SRL conduce la concluzia ca Dl.a indeplinit atributiile de director executiv prin intermediul acestei din urma societati de consultanta, nefiind retribuit ca director de catre SC SA; in sedinta din 21 februarie 2003 s-a dispus numirea unui alt administrator.

Renuntarea la mandatul de administrator demonstreaza executarea efectiva a calitatii de prestator de servicii de management prin intermediul SC SRL.

Atributiile exercitate efectiv de catre rezulta din:

- dreptul de semnatura la banca prin care este imputernicit sa reprezinte SC SA ;
- acceptarea unor facturi ale furnizorilor de materii prime semnate de ;
- inscrierea de catre furnizori la rubrica destinatara numelui persoanei fizice responsabil tehnic si managerial al SC SA;

- in actele de control intocmite de catre autoritati ale statului se consemneaza faptul ca se comporta ca reprezentant al SC SRL;

In ceea ce priveste prestarea efectiva a serviciilor se mentioneaza ca au fost prezentate mai multe rapoarte de activitate din anii 2005 si 2006.

### **In concluzie,**

- avand in vedere cele aratate mai sus raportate la art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu poate fi pusa in discutie existenta contractului comercial existent in forma scrisa si prezentat organelor de inspectie fiscala dar nici existenta acestuia sub aspectul realitatii serviciilor contractate;

- in fapt se considera ca solutia data de organele de inspectie fiscala a avut ca scop maximizarea profitului datorat la bugetul de stat (cheltuieli nedeductibile la impozitul pe profit dublate de nedeductibilitatea TVA aferenta acestor cheltuieli).

**II.** In fapt prin Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

### **Referitor la diferentele suplimentare privind impozitul pe profit.**

1. S-a constatat ca in trim.II, III si IV 2004 societatea a inregistrat cheltuieli pe baza unor documente care nu indeplinesc conditiile pentru a constitui documente justificative, in suma de prezentate in anexa nr.12 la RIF; aceste cheltuieli au fost constatate si analizate cu ocazia inspectiilor fiscale efectuate in vederea solutionarii cererilor de rambursare TVA prin RIF nr., TVA aferenta acestor cheltuieli fiind considerata nedeductibila fiscala si neadmisa la rambursare.

Pentru TVA aferenta acestor cheltuieli a fost depusa contestatie care a fost respinsa ca neantemeiata fiind emisa decizia nr., ramasa definitiva.

2. Societatea a inregistrat cheltuieli constand in prestari - servicii consultanta in anul 2008, pentru care nu a putut justifica ca prestatia a fost realizata efectiv si ca este executata in vederea realizarii de venituri impozabile, (pozitiile 25-30 din anexa nr.12 la RIF).

Aceste cheltuieli in suma de au fost stabilite in urmatoarele Rapoarte de inspectie fiscala, necontestate de societate:

RIF nr.:

- factura fiscala nr. lei, fara TVA;
- factura fiscala nr., valoare de lei, fara TVA;
- factura fiscala nr, valoare de lei, fara TVA.

RIF nr.:

- factura fiscala nr., valoare de lei, fara TVA;
- factura fiscala nr, valoare de lei, fara TVA;
- factura fiscala nr., valoare de lei, fara TVA.

Rezulta total cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de lei cu care organele de inspectie fiscala au recalculat baza impozabila si au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata in suma de lei, anexa nr.12 la RIF.

**In concluzie** din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

SC SA din a inregistrat in contabilitate:

- cheltuieli pe baza unor documente care nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi document justificativ;
- cheltuieli constand in servicii pentru care nu a putut justifica prin documente realizarea efectiva a prestatiei si faptul ca aceste cheltuieli sunt realizate in scopul obtinerii de venituri.

Temei de drept:

- art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 modificata si completata;
- art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 modificata si completata;
- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 modificata si completata;
- decizia nr.5 din 15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

Pentru impozitul pe profit datorat si nevirat in suma de lei, societatea datoreaza majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Temei de drept:

- art.120 alin.(1) din OG nr. 92/2003 modificata si completata;
- art.120 alin.(7) din OG nr. 92/2003 modificata si completata.

**III.** Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de contestator si de catre organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, organul de solutionarea contestatiei retine urmatoarele:

Prin contestatia formulata petenta solicita anulara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr., emisa de DGFP SAF - ACF si a masurilor stabilite prin Raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr., unde s-au stabilit obligatii de plata suplimentare privind impozitul pe profit in suma de lei cu accesorii aferente - majorari si penalitati de intarziere in suma de lei, calculate pentru perioada .

**Fata de aceste argumente organul de solutionare a contestatiei face urmatoarele precizari:**

Din Raportul de inspectie fiscala inregistrat la AFP Timisoara sub nr. rezulta ca SC SA din loc. a inregistrat in contabilitate:

**a)** Cheltuieli pe baza unor documente care nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi documente justificative;

**b)** Cheltuieli constand in servicii pentru care nu a putut justifica prin documente realizarea efectiva a prestatiei si faptul ca aceste cheltuieli sunt realizate in scopul obtinerii de venituri.

**a) Referitor la cheltuielile inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi documente justificative in suma de lei.**

- SC SA din a fost verificata de AFP in vederea solutionarii cererilor de rambursare TVA, incheindu-se RIF nr.;

- ca urmare a inspectiei fiscale privind rambursarea TVA au fost constatate cheltuieli inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi documente justificative in suma de prezentate in anexa nr.12 la RIF (stabilite pentru trim. II, III si IV 2004);

- TVA aferenta acestor cheltuieli a fost considerata de organele de inspectie fiscala nedeductibila si neadmisa la rambursare;

- pentru acest capat de cerere a fost depusa contestatie la DGFP Timis - Biroul Solutionarea Contestatiilor care a fost respinsa ca neantemeiata fiind emisa Decizia nr., ramasa definitiva;

- ca urmare a constatarilor inscrise in actul de control intocmit anterior pe linie de TVA, organele de inspectie fiscala au recalculat cu suma de lei baza impozabila pentru stabilirea impozitului pe profit, intocmindu-se Raportul de inspectie fiscala nr. .

**b) Referitor la cheltuielile constand in servicii, pentru care societatea nu a putut justifica prin documente realizarea efectiva a prestatiei si faptul ca aceste cheltuieli sunt realizate in scopul obtinerii de venituri, in suma de lei.**

In Raportul de inspectie fiscala nr. intocmit de AFP Timisoara pe linie de TVA, au fost stabilite cheltuieli constand in servicii pentru care nu s-a putut justifica realizarea efectiva a prestatiei inscrise in urmatoarele facturi:

- factura fiscala nr., valoare de lei, fara TVA;
- factura fiscala nr., valoare de lei, fara TVA;
- factura fiscala nr., valoare de lei, fara TVA.

In Raportul de inspectie fiscala nr. intocmit de AFP Timisoara pe linie de TVA, au fost stabilite cheltuieli constand in servicii pentru care nu s-a putut justifica realizarea efectiva a prestatiei inscrise in urmatoarele facturi:

- factura fiscala nr., valoare de lei, fara TVA;
- factura fiscala nr., valoare de lei, fara TVA;
- factura fiscala nr., valoare de lei, fara TVA.

***- Rapoartele de inspectie fiscala nu au fost contestate de societate.***

- TVA aferenta cheltuielilor in suma de a fost considerata de organele de inspectie fiscala nedeductibila si neadmisa la rambursare;

- ca urmare a constatarilor inscrise in actul de control intocmit anterior pe linie de TVA, organele de inspectie fiscala au recalculat cu suma de lei baza impozabila pentru stabilirea impozitului pe profit, intocmindu-se Raportul de inspectie fiscala nr. .

**Au fost incalcate prevederile urmatoarelor acte normative:**

- art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, unde sunt prevazute urmatoarele:

*“ cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate (...).”*

- art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, unde sunt prevazute urmatoarele:

*“Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii(...).”*

- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, unde sunt prevazute urmatoarele:

*”Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. ”*

Cu privire la aplicarea dispozitiilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii, prin Decizia nr.V din 15.01.2007, emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie- Sectiile Unite, sunt prevazute urmatoarele:

- in acceptiunea prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal:

*“sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare”;*

- prin art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal se subliniaza ca:

*“ nu sunt deductibile cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor ”;*

- OG nr.92/2003, republicata art. 119 - Dispozitii generale privind majorari de intarziere.

- alin (1) *“Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere”.*

- art.120 - Majorari de intarziere.

- alin. (1) *” Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv”.*

#### **Avand in vedere cele prezentate rezulta urmatoarele:**

- cu cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei organele de inspectie fiscala au recalculat baza impozabila si au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata in suma de lei,( anexa nr.12 la RIF);

- au fost calculate accesorii aferente - majorari si penalitati de intarziere in suma de lei, pentru perioada 26.07.2004 - 25.10.2008.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in baza referatului nr. , in temeiul Legii nr.571/22.12.2003 si OG nr.92/2003, republicata, actualizata, Titlul IX privind



solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele MEF, se

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

1) Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de petenta pentru suma de lei, ce reprezinta:

- lei, impozit pe profit suplimentar de plata;
- lei, majorari si penalitati de intarziere calculate pentru perioada

26.07.2004 - 25.10.2008.

2) Prezenta decizie se comunica :

- SC SA din loc ;
- DGFP SAF - ACF.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata de catre contestator la Instanta Judecatoreasca de Contencios Administrativ competenta, in termen de 6 luni de la data confirmarii de primire a prezentei.

























