



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare 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
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 446/ -.2009 privind soluționarea contestației formulate de SC - din -, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. -/-2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice - Administrația Finanțelor Publice a -, prin adresa nr.-/.2009, cu privire la contestația formulată de **SC -**, denumită în prezent SC - SRL, având sediul social în -, - nr.- etj.-, cod unic de înregistrare RO - și fiind înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J-/-/, împotriva deciziei de impunere nr.-/.2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.-/-, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice a -.

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

- impozit pe profit suplimentar - lei
- majorări de întârziere la impozit pe profit - lei
- TVA de plată suplimentară - lei
- majorări de întârziere la TVA de plată suplimentară - lei

Contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a - Administrația Finanțelor Publice a -, la data de - așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, față de data de -, data primirii de către societatea contestatoare a raportului de inspecție fiscală nr.-/-, a deciziei de impunere nr.-/- si a deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.-, întocmite de organe de inspecție

fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice a - așa cum reiese din adresa nr.-.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.b) din OG 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 SC - din -.

I. Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. - emisă de Administrației finanțelor publice a -, contestatoarea solicită următoarele :

În ceea ce privește impozitul pe profit, SC - contestă baza stabilită suplimentar în sumă de - lei pentru care a fost calculat impozit pe profit suplimentar de - lei, iar aferent acestuia au fost calculate majorări de întârziere în sumă de - lei.

În motivarea contestației, SC - susține că nu a încălcat prevederile Codului fiscal, iar cheltuielile înregistrate în perioada 2005 – 2008 sunt cheltuieli deductibile, care respectă prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Activitatea de vânzare cereale, mașini agricole ș.a. desfășurată de societate a avut la bază o serie de contracte încheiate cu firme care au avut rolul de comisionar, astfel:

1. Contractul de comision nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect prospectarea pieței și identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru vânzarea de cereale și seminte de cereale. Urmare acestui contract, SC - achiziționează de la SC - cantitatea de - soia, în valoare de - lei, drept pentru care urmează să achite comisionarului suma de - lei.

2. Contractul de comision nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect prospectarea pieței și identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru desfășurarea activității de comercializare de utilaje agricole. Urmare acestui contract, SC - achiziționează de la SC - instalație de irigare cu pivot, o semănătoare, două pluguri și o mașină de ierbicidat, în valoare totală de - lei, drept pentru care urmează să achite comisionarului suma de - lei.

3. Contractul de comision nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect prospectarea pieței și identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru desfășurarea activității de vânzare cereale.

Urmare acestui contract, SC - vinde, în perioada 2006 – 2008, cereale, utilaje agricole ș.a. următorilor clienți identificați de SC -:

- vânzarea către SC - grâu furajer de origine românească, orz de origine românească, orz furajer de origine românească, grâu de panificație de origine românească, floarea soarelui de origine românească. Comisionul datorat pentru aceste intermedieri a fost în sumă de - lei.

- vânzarea către SC - rapiță, floarea soarelui și boabe soia.
Comisionul datorat SC - pentru aceste intermediari a fost stabilit astfel:

- Anexa nr.- prin care obligația de plată a comisionului a fost de - lei

- Anexa nr.- prin care obligația de plată a comisionului a fost de - lei

- Anexa nr.- prin care obligația de plată a comisionului a fost de - lei

- Anexa nr.- prin care obligația de plată a comisionului a fost de - lei

- Anexa nr.- prin care obligația de plată a comisionului a fost de - lei.

- vânzarea către SC - a unor bunuri în valoare totală de - euro.
Comisionul datorat către SC - a fost de - lei.

De asemenea, prin Protocolul anexă la Contractul de comision - lei și actul adițional nr.-, pentru realizarea intermedierei cu SC -, părțile, respectiv SC -și SC -, stabilesc că aceasta din urmă și-a îndeplinit toate obligațiile asumate prin contractul de intermediere, motiv pentru care SC -datorează comision în sumă de - lei. Mai mult, prin actul adițional nr.- la contractul de comision -, părțile au stabilit că obligația de plată față de comisionar a fost de - lei.

4. Contractul de comision nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru desfășurarea activității de comercializare de utilaje agricole și produse agricole. Valoarea comisionului aferent acestui contract a fost de - lei.

5. Contractul de comision nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru desfășurarea activității de comercializare de utilaje agricole și produse agricole. Valoarea comisionului aferent acestui contract a fost de - lei.

6. Contractul de comision nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru desfășurarea activității de comercializare de utilaje agricole și produse agricole. Prin Anexele -, nr.- și nr.- la contract, valoarea totală a comisionului stabilit a fost de - lei.

7. Contractul de prestări servicii nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect prestarea de servicii de consultanță pentru servicii și management, evaluări, proiecte, montaje financiare, proiecte de eficiență și rentabilizare. Prin Anexa nr.- la contract, valoarea totală a comisionului stabilit a fost de - lei.

8. Contractul de comision nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru desfășurarea activității de furnizare echipamente și materiale. Prin Anexa - la contract, valoarea totală a comisionului stabilit a fost de - lei.

9. Contractul de comision nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru desfășurarea activității de

furnizare echipamente și materiale. Prin Anexa - la contract, valoarea totală a comisionului stabilit a fost de - lei.

10. Contractul de comision -, încheiat cu SC -, a avut ca obiect identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru desfășurarea activității de comercializare echipamente. Prin Anexa - la contract, valoarea totală a comisionului stabilit a fost de - lei.

11. Contractul de comision nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect identificarea potențialilor clienți și parteneri pentru desfășurarea activității de furnizare echipamente și materiale. Prin Anexa - la contract, valoarea totală a comisionului stabilit a fost de - lei.

12. Contractul de consultanță imobiliară nr.-, încheiat cu SC -, a avut ca obiect întocmirea unui raport de evaluare, conform termenelor și condițiilor stabilite prin contract. Urmare întocmirii raportului de evaluare solicitat, prețul convenit a fost de - lei.

În ceea ce privește suma de - lei, reprezentând cheltuieli cu prestări de servicii în perioada 2006 – 2008, pentru executarea unui imobil în -, SC - arată că organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au considerat deductibile aceste cheltuieli, motivând prin faptul că autorizația de construcție este emisă pe numele unei persoane fizice, iar societatea nu a dovedit că imobilul este destinat pentru obținerea de venituri. Contestatoarea susține că cele reținute de organele de inspecție fiscală nu se regăsesc ca prevederi în actele normative invocate, respectiv art.21 alin.4 lit e. De asemenea, beneficiarul construcției nu a fost niciodată acționar sau asocial al societății, astfel încât nu sunt aplicabile nici prevederile pct.43 din Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003, în care este prevăzută nedeductibilitatea cheltuielilor facute în favoarea acționarilor sau asociaților.

SC - consideră că deține documente din care rezultă faptul că imobilul a fost construit în scopul obținerii de venituri, acestea fiind:

- contractul de vânzare – cumpărare și prestări servicii nr.-încheiat cu -, obiectul acestuia fiind vânzarea – cumpărarea de materiale de construcții la cererea beneficiarului și executarea lucrărilor de construcții la obiectivul din -;

- contractul de execuție lucrări nr.-, încheiat cu SC -, obiectul acestuia fiind executarea și finalizarea obiectivului din -.

Din analiza celor două contracte, SC - afirmă că a realizat un câștig de - EURO/mp.

Contestatoarea consideră că deoarece nu datorează impozitul pe profit în sumă de - lei, nu datorează nici majorările de întârziere aferente în sumă de - lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea contestă următoarele:

- baza de impunere stabilită suplimentar - lei
- taxa pe valoarea adăugată de plată - lei

- majorări de întârziere

- lei

În susținerea contestației SC - precizează că suma de - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță, management, marketing, este deductibilă deoarece, așa cum a precizat mai înainte aceste contracte sunt legale, iar deducerea taxei pe valoarea adăugată s-a făcut de pe documente justificative care dovedesc prestarea efectivă a acestora, precum și faptul că sunt în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În ceea ce privește suma de - lei, aferentă achiziției de bunuri și servicii utilizate la construcția imobilului din -, contestatoarea susține că, așa cum a arătat și la capitolul privind impozitul pe profit, deține documente din care rezultă că imobilul a fost construit în scopul obținerii de venituri.

Contestatoarea concluzionează că nu datorează suma de - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care nu datorează nici majorările de întârziere aferente, în sumă de - lei.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr. -, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice a - în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr.-, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că în **anul 2005** societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de - lei, care, neavând la bază documente justificative, nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit. Urmare recalculării bazei de impozitare, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de - lei și majorări de întârziere aferente în sumă de - lei.

În **anul 2006**, societatea a înregistrat în evidența contabilă o serie de cheltuieli în sumă totală de - lei, astfel:

- - lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de consultanță, management și asistență pentru care societatea nu a putut justifica prestarea serviciilor cu situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare așa cum prevăd normele legale.

- - lei reprezentând cheltuieli cu prestări de servicii înregistrate în baza contractului nr.- încheiat cu SC -, reprezentând contravaloarea lucrărilor de execuție a unei construcții în -, deoarece autorizația de construcție a fost emisă pe numele unei persoane fizice. De asemenea, societatea nu face dovada că imobilul a fost construit în vederea realizării de venituri.

Urmare recalculării bazei de impozitare, a fost stabilit un impozit suplimentar în sumă de - lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de -.

Pentru **anul 2007**, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC - a înregistrat pe cheltuieli suma de - lei, astfel:

- - lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de consultanță, management și asistentă, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, astfel încât au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- - lei reprezentând cheltuieli cu materii prime și materiale achiziționate în vederea realizării unui imobil în -, urmare contractului încheiat cu SC -. Organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile urmare faptului ca autorizația de construcție a fost eliberată pe numele unei persoane fizice.

Urmare recalculării bazei de impozitare, a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de - lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de - lei.

Pentru **anul 2008**, organele de inspecție fiscală au stabilit ca SC - a înregistrat pe cheltuieli suma de -lei, astfel:

- - lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de consultanță, management și asistentă, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, astfel încât au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- - lei reprezentând cheltuieli cu materii prime și materiale achiziționate în vederea realizării unui imobil în -, urmare contractului încheiat cu SC -. Organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile urmare faptului ca autorizația de construcție a fost eliberată pe numele unei persoane fizice.

- - lei reprezentând cheltuieli pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Urmare recalculării bazei de impozitare, a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de - lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de -lei.

În concluzie, pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2008, diferența de impozit pe profit stabilită ca datorată de către organele de inspecție fiscală a fost în sumă de - lei pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de - lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a dedus, fără respectarea prevederilor legale, suma de - lei, astfel:

- - lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă chiriilor plătite către SC -, SC - și SC -;

- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de mărfuri;

- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi prezentate în copie, care nu au fost reconstituite conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2005;

- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu a prezentat documente justificative;
- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de pe bonuri fiscale, altele decât cele de pentru carburanți auto;
- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate de pe documente care nu au înscris codul beneficiarului;
- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate, aferentă lucrărilor de construcție a unui imobil în localitatea Cioflăeni;
- - lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor contracte de consultanță, management, marketing.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, urmare documentelor contabile specifice taxei pe valoarea adăugată, au constatat că societatea a depășit plafonul de deductibilitate pentru cheltuielile de protocol aferente anului 2005 cu suma de - lei, încălcând astfel prevederile art.128 alin.9 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de - lei.

În concluzie, în sarcina societății a fost stabilită ca datorată taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de - lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de - lei.

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

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de - lei

Perioada supusă verificării a fost 01.01.2005 – 31.12.2008.

1.1 referitor la impozitul pe profit în sumă suma de - lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată în condițiile în care societatea nu aduce niciun fel de motivații pentru aceste sume.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr.- se reține că SC - a înregistrat în evidența contabilă sumele de - lei în anul 2005 și - lei în anul 2008, sume pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat ca fiind nedeductibile deoarece nu au la bază documente justificative. Impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli este în sumă de - lei, respectiv - lei.

Prin contestația depusă și înregistrată sub nr.-, SC - nu aduce nici un fel de argumente referitor la aceste constatari.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd :

“Contestatia se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

De asemenea, la pct.2.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prevederile mai sus menționate trebuie coroborate cu cele ale pct. 12.1 lit.b) din același act normativ, în care se stipulează :

“Contestatia poate fi respinsă ca [...] 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 ”.

Se reține că societatea, deși contestă suma totală de - lei reprezentând impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr.-, nu aduce niciun fel de argumente în susținerea contestării sumei de - lei stabilită cu acest titlu, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

1.2 referitor la impozitul pe profit în sumă de - lei aferent cheltuielilor cu servicii de consultanță, management, consiliere, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă măsura organelor de inspecție fiscală de a considera respectivele cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit este legală în condițiile în care contestația nu demonstrează că serviciile au fost efectiv prestate.

În fapt, SC - - a încheiat cu diverse societăți contracte pentru prestarea unor servicii de intermediere în vederea găsirii de potențiali clienți fie pentru vânzarea/cumpărarea de semințe, cereale, rapiță, floarea soarelui, fie pentru vânzarea/cumpărarea de mașini și utilaje agricole.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a dedus nelegal cheltuielile cu comisioanele aferente acestor contracte deoarece nu a prezentat documente din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor, încălcând astfel prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea apreciază că a respectat prevederile legale în vigoare deoarece a prezentat pe lângă contractele încheiate și facturile prin care se face dovada că tranzacțiile prevăzute au fost efectuate, astfel încât a înregistrat în mod legal în contabilitate cheltuielile referitoare la respectivele contracte.

În drept, art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede la pct.48 condițiile care trebuie îndeplinite pentru a considera cheltuielile de management deductibile:

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Față de cele de mai sus se reține că, pentru a fi deductibile la calculul impozitului pe profit, societatea trebuia să facă dovada ca serviciile prestate au fost în scopul activității pe care o desfășoară, că serviciile au fost efectiv prestate, iar justificarea prestării să se efectueze prin diverse situații, studii, procese verbale, iar societatea să dovedească necesitatea efectuării prestației pentru activitatea proprie.

SC - a depus la dosarul contestației copii după contractele de comision încheiate, precum și copii după facturile prin care s-a făcut plata comisionului achitat. De asemenea, contestatoarea anexează fiecărui contract copii după facturi care, așa cum afirmă contestatoarea, au fost emise

în urma contractelor de vânzare/cumpărare încheiate cu diversi clienți găsiți de către comisionari.

Din contractele de comision depuse în copie la dosarul cauzei se reține ca obiectul contractelor a fost prestarea unor servicii de intermediere în vederea găsirii de potențiali clienți fie pentru vânzarea/cumpărarea de semințe, cereale, rapiță, floarea soarelui, fie pentru vânzarea/cumpărarea de mașini și utilaje agricole. De asemenea, la capitolul privind „*Obligațiile comisionarului*” este prevăzută obligația acestuia de „a solicita de la potențialii parteneri contractuali [...] toate informațiile și documentele necesare pentru luarea deciziei de încheiere a contractului cu clientul indicat de comisionar. Toate aceste informații care pot influența decizia comitentului de încheiere a contractului vor trebui comunicate cu promptitudine și în timp util acestuia.” De asemenea, este prevăzută și obligația comisionarului de a verifica și se a informa asupra bonității clientului identificat.

Față de aceste prevederi înscrise de părți în contractele de comision, se reține că SC -nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici nu a depus la dosarul contestației documente privind corespondența pe care a purtat-o cu comisionarul, din care să rezulte activitățile desfășurate de acesta pentru a identifica potențialii clienți, precum și demersurile întreprinse de comisionar pentru a stabili bonitatea clienților identificați, documente care să justifice punerea în execuție a contractelor.

De asemenea, în ceea ce privește contractul de prestări servicii încheiat cu SC - se reține ca obiectul acestuia a constat în servicii de consultanță, management, evaluări, proiecte, montaje financiare, proiecte de eficiență și rentabilizare. Nici în această situație contestația nu a prezentat niciun document din care să rezulte în ce au constat serviciile prestate, cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor facturate.

Referitor la contractul de consultanță imobiliară încheiat cu SC -, părțile au convenit la evaluarea unui imobil, destinația raportului de evaluare fiind obținerea unui credit bancar. SC - nu a depus la dosarul cauzei niciun document din care să reiasă că s-a respectat scopul pentru care a fost realizată evaluarea, respectiv faptul ca societatea a întreprins demersuri pentru obținerea unui credit și dacă acest credit a fost obținut și utilizat în scopul activității desfășurate de societate. De asemenea, din documentele depuse de societate nu se poate reține nici dacă apartamentul era în proprietatea societății sau a unui asociat și dacă acesta îl putea aduce drept gaj pentru societate.

În concluzie, aplicând principiul de drept *sarcina probei incumbă reclamantului*, se reține ca societatea contestația avea obligația să demonstreze, prin diverse mijloace de probă (situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente) realitatea

prestării serviciilor facturate, precum și faptul ca acestea au fost desfășurate în scopul activității societății.

Față de aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la influențarea bazei de calcul a impozitului pe profit în sensul majorării acesteia cu suma de - lei reprezentând cheltuieli generate de contractele de comision, prestări servicii sau consultanță imobiliară, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru căpătul de cerere reprezentând impozit pe profit în sumă de - lei.

2. referitor la impozitul pe profit în sumă de - lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de - lei, aferente cheltuielilor cu realizarea unui imobil, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra legalității și cuantumului sumelor mai sus menționate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au precizat prin raportul de inspecție fiscală nr.- dacă societatea, aferent acestor cheltuieli, a respectat obligația de a înregistra venituri în contul 711 „Variația stocului”, respectiv, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, dacă au analizat documentele din punct de vedere al condițiilor prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, contestatoarea, în baza contractului de prestări servicii nr. - încheiat cu -, s-a angajat să realizeze pentru acesta o locuință în localitatea -. Pentru realizarea acestui obiectiv SC - a încheiat contractul de execuție de lucrări nr.-, cu SC -. Cheltuielile generate de derularea contractului de execuție de lucrări au fost înregistrate de societatea contestatoarea pe cheltuieli deductibile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, SC - a dedus de pe facturile emise pentru achiziționarea de materii și materiale pentru realizarea imobilului suma de - lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele cheltuite pentru realizarea imobilului sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit deoarece autorizația de construcție este pe numele unei persoane fizice care nu are nicio funcție în cadrul societății și, mai mult, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte ca imobilul a fost construit în scopul obținerii de venituri.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de - reprezintă taxă aferentă achiziției de bunuri și servicii care nu sunt în folosul operațiunilor taxabile ale societății așa cum este prevăzut la art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația depusă, societatea susține că deține documente din care rezultă că imobilul a fost construit în scopul obținerii de venituri,

deoarece, urmare prestării de servicii către -, a obținut un profit de - euro/mp. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea consideră ca a dedus în mod legal suma, deoarece bunurile și serviciile au fost în folosul operațiunilor sale taxabile și au avut la baza documente justificative.

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

“(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.”

De asemenea sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

“(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.”

Referitor la prestările de servicii, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene prevede la punctul 215 următoarele:

„(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, pentru anul 2006, art.134 din Ordonanța Guvernului nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„[...] (3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

De asemenea, la art.145 alin.1 din același act normativ se precizează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.”

iar la alin.3 este stipulat:

„(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;”

Începând cu anul 2007, prevederile de mai sus sunt preluate, astfel:

„ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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

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

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

Prin prisma textelor de lege sus citate, se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile fiscal cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să fie aferente aceluiași an fiscal în care au fost efectuate cheltuielile.

Aferent cheltuielilor efectuate, conform prevederilor pct.215. ale Ordinului ministrului finanțelor publice 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, coroborate cu prevederile cap.7 „Funcțiunea conturilor”, la sfârșitul anului fiscal contestatoarea avea obligația să efectueze operațiuni contabile, astfel:

332 “lucrări și servicii în curs de execuție” = 711 “*Variația stocurilor*”
și

711 “*Variația stocurilor*” = 121 “*Profit sau pierdere*”.

cu contravaloarea serviciilor nefacturate la sfârșitul anilor 2006, 2007, 2008, influențând veniturile respectivelor exerciții, cu implicații asupra profitului aferent fiecărei perioade.

Prin raportul de inspecție fiscală nr.-, organele de inspecție fiscală nu au analizat existența acestor operațiuni contabile, respectiv dacă societatea a înregistrat venituri în contul 711 “*Variația stocurilor*”, în anii în

care a înregistrat cheltuieli pentru realizarea construcției din localitatea Cioflăeni.

În concluzie, nu se reține constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia cheltuielile efectuate pentru realizarea unui imobil nu sunt deductibile deoarece autorizația de construcție este pe numele persoanei fizice. Acestea aveau posibilitatea de a stabili dacă, aferent cheltuielilor efectuate, societatea a înregistrat sume și în contul 711 „Venituri din variația stocurilor”.

Față de cele de mai sus, decizia de impunere nr.-, va fi desființată parțial pentru suma de - lei reprezentând impozit pe profit, urmand ca organele de inspecție fiscală să verifice dacă societatea a înregistrat în contul de „lucrări și servicii în curs de execuție” cheltuielile efectuate pentru realizarea unui imobil în localitatea -, nefacturate beneficiarului până la sfârșitul anului fiscal, pe seama veniturilor din producția stocată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, deductibilitatea acesteia, conform prevederilor legale invocate mai sus, este la data înscrisă pe documentele legale prin care se face achiziționarea materialelor sau prestărilor de servicii.

Se reține ca la dosarul cauzei nu au fost depuse toate documentele menționate de organele de inspecție fiscală în anexa -, pentru care acestea au stabilit că taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă eronat. Mai mult, din raportul de inspecție fiscală nr.- nu reiese că organele de inspecție fiscală au analizat documentele și prin perspectiva art.155. alin.5, respectiv dacă documentele pe care le-au avut în vedere îndeplinesc condițiile stipulate în această prevedere legislativă. Prin adresa nr. - organele de inspecție fiscală au precizat ca societatea contestatoare nu a prezentat în timpul controlului contractul de prestări servicii încheiat între SC - și -, cu toate că îi fuseseră aduse la cunoștință consecințele fiscale, contract depus ulterior de petentă la dosarul contestației.

Având în vedere aceste aspecte, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra realității și legalității deducerii taxei pe valoarea adăugată de pe facturile aferente lucrărilor de construcții, motiv pentru care decizia de impunere nr.- urmează să fie desființată parțial pentru suma de - lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de construcție a unui imobil în localitatea -, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată ținând cont de prevederile art.155 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere, totodată, și contractul de prestări servicii încheiat între contestatoare și -, depus la dosarul cauzei ulterior controlului.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de - lei
Perioada supusă verificării a fost 01.04.2004 – 31.12.2008

3.1 referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de - lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr.- se reține că SC - a dedus taxa pe valoarea adăugată fără respectarea prevederilor legale, astfel:

- - lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă chiriilor plătite către SC -, SC - și SC -;

- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de mărfuri;

- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi prezentate în copie, care nu au fost reconstituite conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2005;

- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu a prezentat documente justificative;

- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de pe bonuri fiscale, altele decât cele de pentru carburanți auto;

- - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate de pe documente care nu au înscris codul fiscal al beneficiarului.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut ca societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de - lei.

Prin contestația depusă și înregistrată sub nr.-, deși contestă suma totală de - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, SC - nu aduce niciun fel de argumente referitoare la aceste constatari.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

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

*d) **dovezile pe care se întemeiază contestația** ”,*

De asemenea, la pct.2.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prevederile mai sus menționate trebuie coroborate cu cele ale pct. 12.1 lit.b) din același act normativ, în care se stipulează :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea*

contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa soluționării ”.

Se retine ca societatea, desi contesta suma totala de - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere nr.- nu aduce niciun fel de argumente în susținerea contestației referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de - lei, drept pentru care aceasta va fi respinsă ca nemotivată pentru această sumă.

3.2 referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de - lei, aferentă contractelor de consultanță, management si asistență, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată în condițiile în care contestația nu demonstrează că serviciile a fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, SC - a încheiat cu diverse societăți contracte pentru prestarea unor servicii de intermediere în vederea găsirii de potențiali clienți fie pentru vanzarea/cumpărarea de semițe, cereale, rapiță, floarea soarelui, fie pentru vanzarea/cumpărarea de masini și utilaje agricole sau pentru consultanță imobiliara.

Asa cum s-a reținut la pct.1.2 din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a dedus nelegal cheltuielile aferente acestor contracte deoarece societatea nu a prezentat documente din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor. Pe cale de consecință, nu este deductibilă nici taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii pentru care nu s-a putut face dovada că au fost utilizate in folosul operațiunilor taxabile.

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

„Dreptul de deducere

[...] (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”

Pentru anul 2007 textul de lege de mai sus a fost preluat la art.145 alin.2, astfel:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

Față de cele de mai sus, se reține ca pentru a putea fi dedusa, taxa pe valoarea adăugată trebuie să fie aferentă realizării de operațiuni taxabile, iar obligația justificării acestora ca fiind aferentă operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Se reține că SC - a încheiat contracte cu diverse societăți având drept obiect prestarea unor servicii de intermediere în vederea găsirii de potențiali clienți fie pentru vanzarea/cumpărarea de semințe, cereale, rapiță, floarea soarelui, fie pentru vanzarea/cumpărarea de mașini și utilaje agricole sau pentru consultanță imobiliară. Mai mult, legiuitorul a impus măsuri legale exprese pentru a se putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și implicit al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract/acord de prestări servicii încheiat între părți nu este suficient pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilii având obligația să justifice cu documente specifice prestarea efectivă a serviciilor de consultanță.

Chiar dacă societatea nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de intermediere și, totodată, folosirea acestora pentru nevoile firmei, respectiv pentru a fi destinate realizării de operațiuni taxabile, acesta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de intermediere, documente din care să rezulte că serviciile de intermediere sunt în conformitate cu prevederile contractuale, respectiv raportul de activitate a comisionarului, corespondența, puncte de vedere sau orice alte documente cu caracter specific activității de intermediere.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au admis la deducere suma de - lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă contractelor de prestări servicii, motiv pentru care contestația formulată de SC - pentru această sumă va fi respinsă ca neîntemeiată.

*
* *

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de - lei aferente impozitului pe profit și - lei aferente taxei pe valoarea adăugată se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitele. Prin contestația depusă, societatea nu obiectează asupra modului de calcul al acestor majorări de

întârziere, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere, cota de majorări aplicată, însumarea produselor din baza de calcul, numărul zilelor de întârziere și cota majorărilor de întârziere aplicată.

Deoarece prin prezenta decizie au fost pronunțate atât soluții de respingere a contestației, cât și de desființare, iar din documentele aflate la dosarul cauzei nu se poate identifica pentru fiecare capăt de cerere cuantumul majorărilor de întârziere, urmează ca decizia de impunere nr.- să fie desființată pentru sumele de - lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și de - lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea acestora în funcție de rezultatele reverificării impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, pentru sumele desființate.

*

* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art. 206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, al 21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, al pct.48 Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, al art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, al art.145 alin.3 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, al art.134 din Ordonanța Guvernului nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, al art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, precum și ale art.206, art.207 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea contestației depuse de SC - din București, ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de - lei reprezentând:

- impozit pe profit - lei
- taxa pe valoarea adăugată - lei

2. Desființarea deciziei de impunere nr.- pentru suma de - lei reprezentând:

- impozit pe profit - lei

- taxa pe valoarea adăugată - lei
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit - lei
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata - lei

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform celor dispuse prin prezenta decizie.

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

-