



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
Fax: +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.
privind soluționarea contestației depusă de M
înregistrată la Direcția generală de soluționare a constestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului X, prin adresa nr..., înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr...cu privire la contestația formulată de M. cu sediul social în localitatea ..., înmatriculată la registrul comerțului sub nr..., având cod unic de înregistrare ...

Societatea a depus contestație împotriva Deciziei de impunere nr...încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice X, pentru suma totală de...lei, reprezentând:

- ... lei, impozit pe profit,
- ... lei, accesorii aferente impozitului pe profit,
- ...lei, taxa pe valoarea adăugată,
- ...lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ...lei, impozit pe veniturile din salarii,
- ...lei, contribuția individuală la asigurările sociale,
- ...lei, contribuția unității la asigurările sociale,
- ... lei, contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate,
- ...lei, contribuția unității la asigurările sociale de sănătate,
- ...lei, contribuția individuală la fondul de somaj,
- ...lei, contribuția unității la fondul de somaj,
- ...lei, contribuția unității pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- ...lei, contribuția unității pentru concedii și indemnizații,
- ...lei, contribuția unității pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.
- ...lei, accesorii aferente impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente salariilor.

Accesoriile stabilite prin Decizia de impunere nr...au fost calculate până la data de ...

Societatea contestă și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..., încheiată de Direcția generală a finanțelor publice X, pentru suma totală de ...lei.

- ...lei, accesorii aferente impozitului pe profit,
- ...lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ...lei, accesorii aferente impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente salariilor.

Accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr...au fost calculate pentru perioada ...

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..., potrivit datei ce este înscrisă de contribuabil pe adresa de înaintare a deciziei de impunere, respectiv ..., și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice X, ...așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin.(1) lit. b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. M, contestă Deciziile de impunere nr...și nr...încheiate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice X, precizând următoarele:

Societatea contestatoare consideră că diferența de plată stabilită prin Decizia de impunere nr...în sumă de ...lei și, implicit diferența de plată a accesoriilor calculate prin Decizia de impunere nr...în sumă de ...lei, este stabilită în sarcina societății M. „*cu încălcarea flagrantă a prevederilor legale în vigoare*”.

Societatea contestatoare invederează că „*organele de inspecție fiscală au manifestat cel puțin o inconsecvență de raționament în privința caracterului nedeductibil al unor cheltuieli și schimbării intempestive și abuzive a naturii juridice a unor tranzacții economice dispunând impozitarea suplimentară, întemeiat pe argumentul că acele cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în condițiile în care agentul economic controlat, în baza acestor cheltuieli, pe care, în cele mai multe cazuri le-a refacturat, și a derulării acestor contracte, a obținut un profit*

considerabil pentru perioada fiscală verificată achitându-și la datele scadențelor impozitul pe profit aferent.”

În ceea ce privește impozitul pe profit:

1). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, privind comisionul achitat către I. în baza contractului de cesiune de creanță nr..., societatea contestatoare menționează că acest contract a avut *“ca obiect transmiterea către cesionarul I. a unor creanțe certe și exigibile reprezentând energie electrică”*, iar impozitul stabilit suplimentar pentru aceste cheltuieli *“este ilegal calculat și nefundamentat juridic”*, întrucât *„comisionul stabilit conform contractului de cesiune de creanță este aferent obținerii unui venit, a unei creanțe care altfel ar fi nerecuperată”*, ceea ce o îndreptățește *„să-l încadreze în categoria cheltuielilor ce au contribuit la realizarea de venituri impozabile, cu atât mai mult cu cât prevederile art.21 alin.(4) din Codul fiscal fac o enumerare limitativă a categoriilor de cheltuieli nedeductibile, comisioanele din cesiunea de creanță nefiind prevăzute expres în această categorie”*.

2). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, privind serviciile de management, consultanță și asistență, efectuate în baza contractului de consultanță nr... încheiat între M și C, societatea menționează că: *„potrivit prevederilor pct.48 din H.G. nr.44/2004 serviciile de consultanță trebuie prestate în baza unui contract sau a oricărei alte forme contractuale între părți ceea ce există în cazul în speță, justificarea acestora să fie efectuată prin rapoarte de lucru, iar necesitatea efectuării cheltuielilor trebuie justificată prin specificul activității desfășurate, ceea ce rezultă fără dubii din textul contractului și anexele acestuia.”*

3). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent lucrărilor de investiții efectuate la Centrul logistic situat în ..., pentru care organele de inspecție au constatat că acestea au fost înregistrate direct pe cheltuieli de exploatare și nu s-a majorat valoarea contabilă a mijlocului fix, societatea contestatoare precizează că este *„doar parțial în opoziție cu organele de control fiscal acestea procedând pur și simplu la majorarea cu ...lei a bazei impozabile și nu cu suma de ...lei,”* sumă recunoscută de societate ca bază de calcul pentru impozitul pe profit suplimentar.

4). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ... lei cu taxele notariale, taxele de publicitate mobiliară, etc, societatea contestatoare consideră că din punct de vedere al costurilor de achiziție a celor trei imobile, teren și construcții, *„inspectorii fiscali au reținut greșit obligația de a cumula la prețul de cumpărare valoarea onorariilor și a taxelor de publicitate imobiliară”*, întrucât *„taxele de publicitate*

imobiliară sunt datorate unor instituții publice, dar fac parte din categoria celor care pot fi recuperate de la autoritățile publice”, iar onorariile au fost achitate notarilor publici pentru serviciile prestate, „servicii care fac parte din categoria veniturilor obținute pentru servicii prestate de persoane care desfășoară profesii liberale și nu de organe de stat sau instituții publice”.

Cu privire la modul de recuperare a cheltuielilor enumerate mai sus, societatea contestatoare mai precizează că „organele de inspecție fiscală au dat dovadă de necunoaștere a prevederilor legale în vigoare, fie de ignorarea acestora”, întrucât terenurile reprezintă active neamortizabile.

5). Referitor la suma de ...**lei**, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei cu servicii turistice externe, cazare și transport Israel, contestatoarea precizează că ordinul de deplasare există, și menționează că *„este pe numele directorului general al societății, iar potrivit raporturilor contractuale dintre M. și T., acesta din urmă a asigurat și refacturat serviciile de transport, cazare și masă pe perioada deplasării”.*

Societatea menționează că aceste sume încasate de la A, de către M au fost înregistrate în evidența contabilă a societății la venituri impozabile, pentru care societatea a plătit impozit pe profit, întrucât *“costurile aferente raporturilor contractuale dintre M. și E, pe de o parte, și M. și C., pe de altă parte au fost înregistrate în evidența contabilă a M., dar au fost refacturate, prin factură fiscală nr...emisă în baza procesului verbal nr...dintre A., societate a cărui acționar unic este M. și adevăratul beneficiar al acestor servicii”.*

6). Referitor la suma de ...**lei**, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate în baza contractului de asociere în participațiune nr..., cu valabilitate de la data de...încheiat cu L, societatea precizează că în baza acestui contract, L, a pus la dispoziție societății M un spațiu cu destinație comercială, iar M s-a obligat să îl amenajeze, să îl utilizeze și să îl doteze cu un fond de marfă corespunzător, în vederea obținerii de venituri impozabile, de profit. Din totalul profitului obținut, L. avea dreptul, conform prevederilor art.12 alin.(1) din contract, *„la un procent de ...%, dar nu mai puțin de...”*, echivalentul în lei, ...Euro. Societatea consideră că din această formulare din contract, rezultă fără dubii voința părților de a semna un contract de închiriere și nu asociere în participațiune.

De asemenea, societatea consideră că *„afirmația organelor de inspecție fiscală cum că, potrivit reglementărilor în materie, unitatea verificată avea obligația conducerii distincte a evidenței contabile pentru operațiunile derulate în baza acestui contract, acesta nu are susținere legală”,* întrucât *„în temeiul prevederilor art.255 Cod Comercial, afară de dispozițiile art.251-254 Cod Comercial, convențiile părților determină forma, întinderea și condițiunile asociațiunii” or, art.241-244 Cod Comercial nu prevăd, expres sau implicit, obligația ținerii distincte a contabilității pentru aceste asociațiuni. Mai mult,*

părțile contractante, prin prevederile art.21 din contract, au prevăzut în mod expres că toate lucrările de contabilitate, financiare și caserie generală vor fi efectuate prin grija M și că toate plățile să fie efectuate prin caseria acestuia”.

Referitor la faptul că spațiul comercial adus ca aport la asociere de către L. nu a fost utilizat efectiv de către M. și în consecință acesta ar fi majorat nejustificat cheltuielile de exploatare, societatea consideră că „*este lipsit de susținere, deoarece toate cheltuielile efectuate de M. au fost refacturate către A. în baza contractelor nr... și nr..., a proceselor verbale nr...care cuprind detalierea facturilor fiscale nr...”.*

7). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, cu combustibilul consumat și cu reparațiile efectuate la autoutilitara AVIA, cu număr de înmatriculare ..., societatea precizează că susținerile potrivit cărora unitatea a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare în perioada aprilie-decembrie 2006 nu se susțin, întrucât, chiar dacă autoutilitara nu se mai afla în patrimoniul M, a fost utilizată în activitatea A, iar aceste costuri au fost refacturate către A, prin factura fiscală nr...cu detaliere în procesul verbal nr...și factura fiscală nr...cu detaliere în procesul verbal nr...

8). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate în baza contractelor de consultanță și management cu mai multe firme și un contract de agenție comercială, societatea consideră că, constatările organelor de inspecție fiscală cum că respectivele contracte nu conțin detalii despre solicitările beneficiarului și despre activitățile prestatorului, că nu au fost prezentate situații de lucrări din care să rezulte natura serviciilor prestate, că conțin unele erori materiale constând în omisiuni cu privire la frecvența plății tarifului, că există similitudini între categorii de servicii prestate în baza a două contracte diferite, că administratorii a două firme furnizoare de servicii de consultanță și management sunt angajați ai unității controlate, că administratorul unei firme furnizoare de servicii de consultanță și management este soția directorului general al unității controlate și că directorul general al unității controlate este acționar sau asociat al unora dintre firmele cu care s-au încheiat aceste contracte, „*sunt cel puțin neîntemeiate*”, întrucât „*nu vede nicio ilegalitate în privința acționariatului acestor firme sau a faptului că administratorul uneia dintre firme este soția administratorului unității controlate*” și consideră că „*organele de inspecție fiscală au încălcat însă prevederile art.11 alin.2 din Codul fiscal privitoare la persoanele afiliate prin faptul că nu au ajustat suma veniturilor și a cheltuielilor oricăreia dintre persoanele contractante pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate, ci pur și simplu le-a considerat integral nedeductibile.*”

Societatea stipulează că nu este relevant „*faptul că administratorii a trei firme identificate sunt angajați ai unității controlate*”, deoarece prestările

de servicii în baza contractului „s-au efectuat în afara programului de lucru al unității controlate, nu este dovedit că prestatorul efectiv al acestor servicii este administratorul prestatorului, acesta având la rândul său angajați, unitatea nu a efectuat pentru perioada controlată, plăți aferente unor ore suplimentare ale acestor salariați și nici din pontajele acestora nu rezultă că aceștia ar fi prestat ore suplimentare pentru angajatorul lor” și că „prin încheierea acestor contracte unitatea controlată a sporit veniturile impozabile și nu cheltuielile deductibile, astfel influența asupra profitului a fost una pozitivă și nu negativă, cum încearcă să inducă organele de control.”

Societatea precizează că deși în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală recunosc că anexat fiecărei facturi fiscale emise în baza acestor contracte există rapoarte de activitate cu privire la serviciile prestate, “nu se explicitează motivul pentru care acestea nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală, atâta timp cât pct.48 din HG.44/2004 nu prevede decât că justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin...rapoarte de lucru”.

Societatea invederează că cheltuielile aferente contractului încheiat cu G. sunt efectuate pentru prestarea de servicii de publicitate. Pe de o parte societatea arată că aceste cheltuieli sunt deductibile din punct de vedere fiscal conform prevederilor exprese ale art.21 alin.2 lit.d) din Codul fiscal, iar pe de altă parte societatea precizează că acestea au fost refacturate către beneficiarul real, A. cu factura nr..., conform contractului nr..., factura detaliată prin procesul verbal nr..., anexat acesteia.

Societatea consideră că „nu este relevant și suficient pentru a considera aceste cheltuieli nedeductibile”, prin faptul că unitatea controlată avea în aceeași perioadă contract de consultanță cu obiect stabilit „notificare și încasare clienți rău platnici” și un alt contract cu o firmă specializată în recuperări de creanțe, întrucât notificarea este doar o etapă din procedura de recuperare a creanțelor.

Societatea precizează că:

- sumele facturate de B. către M. au fost refacturate către A., acesta fiind adevăratul beneficiar al serviciilor prestate, prin facturile nr...și nr..., facturi detaliată prin procesele verbale anexate acestora.

- parte din sumele facturate de H. către M. au fost refacturate către A, ca beneficiar al serviciilor prestate, prin factura nr...în baza contractului nr..., factură în valoare de ...lei+TVA, detaliată prin procesul verbal nr... anexat acestuia.

- parte din sumele facturate de O. către M. au fost refacturate către A., ca beneficiar al serviciilor prestate, prin factura nr...în baza contractului nr..., factură în valoare de ...lei+TVA și detaliată prin procesul verbal nr...anexat acestuia.

9). Referitor la cheltuielile în sumă de ...lei, înregistrate potrivit contractului de management încheiat de M. cu S. al cărei administrator este

angajat al unității controlate și contractele de agenție comercială încheiate cu I. și R. ai căror administratori sunt angajați ai unității controlate, societatea consideră că „*nu este relevant faptul că administratorii a două firme*” sunt angajați ai unității controlate, deoarece „*prestările de servicii în baza contractelor s-a făcut în afara programului de lucru al unității controlate*”, și precizează că „*nu este dovedit faptul că prestatorul efectiv al acestor servicii este chiar administratorul prestatorului, acesta având la rândul său angajați, unitatea controlată nu a efectuat pentru perioada controlată plăți aferente unor ore suplimentare ale acestor salariați și nici din pontajele acelei perioade nu rezultă că aceștia ar fi prestat ore suplimentare pentru angajatorul lor*”.

Societatea consideră că „*este lipsită de orice relevanță juridică consemnarea organelor de inspecție fiscală conform căreia contractele individuale de muncă ale angajatorului, unitate controlată conțin clauza potrivit căreia orele suplimentare se plătesc cu un spor de 100% atâta timp cât din pontajele perioadei verificată nu rezultă efectuarea unor ore suplimentare de acei angajați.*”

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală în legătură cu contractele de consultanță și management, de agenție comercială și cu contractul de asociere în participațiune, societatea menționează că a observat „*cel puțin inconsecvența de raționament a acestora, atunci când pe de o parte, procedează la reîncadarea unor contracte de agenție în contracte individuale de muncă, iar pe de altă parte nu reîncadrează contractul de asociere în participațiune în contract de locațiune, aplicând prevederile legale invocate mai sus arbitrar, după bunul lor plac.*” Societatea precizează că în fel acesta, „*organele de inspecție fiscală au schimbat în mod abuziv natura juridică a contractelor comerciale încheiate cu furnizorii societății dispunând impozitarea suplimentară a valorilor facturate în temeiul acestor contracte.*”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

10). Societatea precizează că „*deficiențele constatate la cap.III, lit.a)- „Impozit pe profit” au influență și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru perioada supusă verificării.*”

Societatea consideră că „*mențiunea conform căreia nu sunt îndeplinite prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal nu are susținere cât timp cheltuielile efectuate de unitatea controlată erau deductibile atât la stabilirea profitului impozabil cât și la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată.*”

În ceea ce privește impozitul din veniturile din salarii și toate contribuțiile legale aferente salariilor:

11) Societatea stipulează faptul că „*inspectorii au trecut la reîncadrarea abuzivă a contractelor de agenție comercială menționate la Cap.III, lit.a)- „Impozit pe profit” lit.l) pct.1-2 din raportul de inspecție fiscală calculând la valoarea acestor contracte impozit pe venituri din salarii și*

contribuții aferente salariilor, atât cele datorate de angajator cât și cele datorate de angajat.”

Societatea consideră „ilegală această reîncadrare, inspectorii fiscali uzând de prevederile art.11 alin.1 Codul fiscal în mod abuziv și arbitrar, din totalul de trei contracte de agenție comercială doar două fiind reîncadrate ca și contracte individuale de muncă, pentru cel de al treilea procedându-se la calculul impozitului pe profit suplimentar, a taxei pe valoarea adăugată nedeductibilă și a accesoriilor aferente acestora.”

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr... , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..., organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice x-Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Obiectivul inspecției fiscale a fost verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat al statului.

Controlul s-a desfășurat în zilele ..., iar perioada supusă verificării este **01.01.2005-31.12.2008**.

În ceea ce privește impozitul pe profit:

1). Referitor la suma de ...**lei**, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate în evidența contabilă prin articolul 621 “Cheltuieli cu colaboratorii” = 401 “Furnizori”, privind comisionul achitat către I. în baza contractului de cesiune de creanță nr..., organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit evidenței contabile, lunar I. a emis către M. facturi fiscale reprezentând, potrivit mențiunilor înscrise în acestea contravaloarea unor produse, respectiv carton, legătorie, etc., cu sume în negru, și ulterior pentru aceeași valoare I. a emis către M. facturi fiscale cu sume în roșu. Totodată, lunar I. a emis către M. și facturi fiscale reprezentând “Contravaloare comision”.

Având în vedere că în timpul inspecției fiscale, societatea nu a făcut dovada efectuării vreunui serviciu pentru care a achitat comisioanele în cauză, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri, respectiv nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil al perioadei în care acestea au fost înregistrate în evidența fiscală, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal și au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...**lei**, calculat astfel:...lei x16%, dobânzi în sumă de ...**lei** și penalități de întârziere aferente în sumă de ...**lei**.

2). Referitor la suma de ...**lei**, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate în evidența contabilă în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, privind serviciile de

management, consultanță și asistență, în baza contractului de consultanță nr...încheiat între M. și C, organele de inspecție fiscală au constatat că în cuprinsul contractului nu se regăsesc specificații referitoare la valoarea prestațiilor. La cap.IV "Plata remunerației", alin.1 din contract se stipulează că: "tariful pentru serviciile prestate este cf. tarifelor convenite". În timpul inspecției fiscale, pe lângă contractul menționat mai sus, societatea nu a prezentat niciun alt înscris din care să rezulte că acesta a solicitat prestarea unor servicii de consultanță, natura acestora și tariful convenit. De asemenea, nu a fost prezentat niciun alt document din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor facturate de către C.

Având în vedere prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal privind serviciile prestate, tarifele percepute sau valoarea totală a contractului, iar pe de altă parte, nu se face dovada prestării efective a serviciilor de management, consultanță și asistență, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...lei, calculat astfel: ...lei x16% și majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei.

3). Referitor la suma de ...**lei**, reprezentând impozit pe profit, aferent lucrărilor de investiții în valoarea de ...lei înregistrate în evidența contabilă în contul 231.1 "Investiții în curs-Centrul logistic ..." și efectuate la Centrul logistic situat în ..., organele de inspecție au constatat că în lunile septembrie și octombrie 2007, prin notele contabile ...si...o parte din contravaloarea lucrărilor de investiții, cuprinse în situații de lucrări întocmite de executantul lucrărilor, sunt trecute pe cheltuieli directe de exploatare prin următoarele articole contabile:

581	=	231.1	... lei
"Viramente interne"		"Investiții în curs-Centrul logistic ..."	
628	=	581	... lei
"Alte cheltuieli"		"Viramente interne"	
cu servicii executate de terți"			
628	=	231.1	... lei
"Alte cheltuieli"		"Investiții în curs-Centrul logistic ..."	
cu servicii executate de terți"			

Având în vedere că potrivit prevederilor art.24 alin.1 din Codul fiscal, cheltuielile aferente construirii, ansamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, organele de inspecție au constatat că în mod eronat, societatea a înregistrat pe cheltuieli directe contravaloarea acestor lucrări efectuate la Centrul logistic ..., diminuând nejustificat impozitul pe profit aferent trim.III și trim.IV al anului 2007 și au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...lei, calculat astfel:...lei x16% și majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei.

4). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei cu taxele notariale, taxele de publicitate mobiliară, etc, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, în contul 623 “Cheltuieli de reclamă și publicitate” și în contul 635 “Alte impozite și taxe”, contravaloarea taxelor în cauză.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde, potrivit prevederilor pct.54 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, costul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția celor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

Potrivit prevederilor art.24 alin.1 din Codul fiscal, cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin includerea pe cheltuieli de exploatare a taxelor în sumă de ...lei, achitate cu ocazia achiziționării unor mijloace fixe s-a diminuat nejustificat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit, fapt pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei, calculat astfel: ...lei x16%, majorări de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ...lei.

5). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, cu servicii turistice externe, cazare și transport în Israel, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 și anul 2007, societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, următoarele documente:

- FF nr...emisă de T, în sumă totală de ...lei,
- FF nr...emisă de T, în sumă totală de ...lei,
- FF nr...emisă de B, în sumă totală de ...lei,
- FF nr...emisă de B, în sumă totală de ...lei,
- FF nr...emisă de C, în sumă totală de ...lei, la care se adaugă

TVA în sumă de ...lei.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au verificat documentele puse la dispoziție de către societate și au constatat că aceste cheltuieli nu sunt destinate realizării de venituri impozabile potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu rezultă că s-au efectuat în numele unor salariați sau a administratorului societății, întrucât societatea nu a prezentat ordine de deplasare sau alte documente din care să rezulte persoanele beneficiare ale serviciilor respective.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei, calculat astfel: ...lei x16% și majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei.

6). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate de societate în evidențele contabile în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirile”, pe baza facturilor emise de L, reprezentând, potrivit specificațiilor înscrise pe acestea „*chirie spațiu Str...conform contract nr...*”.

Societatea nu a prezentat contractul de închiriere, ci contractul de asociere în participațiune nr..., încheiat între L. și M. având ca obiect realizarea de activități economice comune, potrivit căruia L, contribuie cu aport social constând în folosința spațiului cu destinație de comerț, situat în localitatea ..., spațiu concesionat de la Primăria Municipiului ..., iar M contribuie cu aport social în sumă de ...Euro, necesar pentru asigurarea fondului de marfă și de investiții pentru dotarea și amenajarea corespunzătoare a spațiului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit reglementărilor legale, societatea M. avea obligația conducerii distincte a evidenței contabile pentru operațiunile derulate în baza contractului de asociere în participațiune, însă acestea nu au fost puse în practică.

De asemenea, din discuțiile purtate cu reprezentantul legal al societății, organele de inspecție fiscală au constatat că spațiul în cauză nu a fost utilizat de către M, ci de către A. al cărui acționar majoritar este M, având drept destinație „salon prezentare auto”, societatea verificată, respectiv M. nedesfășurând niciun fel de activitate în spațiul respectiv.

Având în vedere cele constatate mai sus, precum și prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de ...lei, calculat astfel: ...lei x16%, majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei.

7). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, cu combustibilul consumat și cu reparațiile efectuate la autoutilitara ..., cu număr de înmatriculare ..., organele de inspecție fiscală au constatat că în martie 2006, M. a vândut autoutilitara către A. cu factura fiscală nr... și cu nota nr... mijlocul fix a fost scos din evidența contabilă. În luna august 2006, M. a emis factura de storno nr...pentru vânzarea în cauză, fără însă a înregistra reintrarea în patrimoniu a mijlocului fix – autoutilitara Avia ...în luna respectivă, operațiunea făcând-o tocmai în luna decembrie 2006.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada în care autoutilitara nu se regăsea în patrimoniul societății, M. a achiziționat și a dat în consum combustibil pentru autoutilitara în cauză și anume ...litri în valoare de ...lei. Totodată, în luna iulie 2006, societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 611 “Cheltuieli cu reparațiile” suma de ...lei, reprezentând contravaloarea reparațiilor executate la autoutilitara Avia ... de către S, conform facturii fiscale nr...

Organele de inspecție fiscală au constatat că M. nu a respectat prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal, prin includerea pe costuri a contravalorii combustibilului consumat și a reparației mijlocului fix în cauză, în perioada când acesta nu a aparținut societății și nici nu a fost utilizat în activitatea acesteia.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...lei, calculat astfel: (...lei + ...lei) x 16% și majorări de întârziere în sumă de ...lei.

8). Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit, aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", în contul 614 "Cheltuieli cu studiile și cercetările" și în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii", organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

8.1) M. a încheiat Contractul cadru nr...privind prestarea unor servicii de consultanță cu B, în baza căruia contestatoarea a înregistrat în contabilitate, pe cheltuieli un număr de șapte facturi fiscale în valoare ...lei, la care se adaugă TVA în sumă de ...lei.

Din analiza materialului documentar prezentat la control, referitor la prestarea în cauză au rezultat următoarele:

- deși în contract se prevede întocmirea unor acte adiționale care să cuprindă detalii despre solicitările beneficiarului – M. și activitățile executantului, astfel de documente nu au fost identificate și nici prezentate urmare solicitărilor repetate ale organelor de inspecție fiscală,

- nu au fost prezentate rapoarte, situații de lucrări, ori alte documente din care să rezulte natura serviciilor facturate, legătura acestora cu obiectul de activitate al beneficiarului și nici nu a fost dovedită necesitatea acestor cheltuieli,

- fiecare factură fiscală are atașat un tabel în care sunt înscrise următoarele date: ...ore și valoarea acestora,

- valoarea totală facturată de B. este de ...lei, deși la art.6 din contract "Valoarea contractului", se stipulează: "*Prezentul contract are valoarea fixă de ...Ron+TVA*",

- cu toate că în contract se menționează la art.5 că "*Recepția Livrabilelor și a Serviciilor*" se realizează "*prin efectuarea recepției*", la control nu au fost prezentate documente în acest sens.

8.2) M. a încheiat contractul de prestări servicii-predare cursuri de limbă engleză, nr...cu C, în baza căruia contestatoarea a înregistrat în contabilitate pe cheltuieli un număr de trei facturi fiscale în valoare totală de ...lei, la care se adaugă TVA de ...lei.

Referitor la serviciile facturate de C. societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciun document din care să rezulte: prestarea

efectivă a serviciilor, participanții la cursurile de limbă engleză, certificatele de atestare eliberate de Universitatea ..., alte informații.

8.3) M. a încheiat contractul de agenție comercială nr...din data de ...cu C, având ca obiect încheierea de contracte de vânzare-cumpărare privind produsele comitentului-M. și reprezentarea acestuia în relația cu terții în zona de activitate stabilită, în baza căruia contestatoarea a înregistrat în contabilitate pe cheltuieli suma de ...lei, și TVA în sumă de ...lei.

Pentru justificarea sumelor înregistrate pe cheltuieli societatea a prezentat situații care cuprind date referitoare la activitatea desfășurată pe anumite perioade, respectiv pe trimestru, de agentul de vânzări X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că M. are încheiat contract individual de muncă cu d-l X, în calitate de agent de vânzări.

Din suma totală stabilită ca fiind convenită agentului X, așa cum rezultă din situațiile menționate mai sus, au fost scăzute sumele acordate sub formă de salarii, acestea regăsindu-se în statul de plată al angajatului în cauză, diferența rezultată fiind facturată de C, către M. sub formă de comision.

Societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale alte documente, situații, ori alte înscrisuri, din care să rezulte plafonul de vânzări stabilit pentru C, realizările periodice, modul de calcul al comisionului facturat de către acesta, astfel că organele de inspecție fiscală au concluzionat că datele înscrise în situațiile prezentate la control, vizează activitatea desfășurată de angajatul firmei X și nu activitatea C.

8.4) M. a încheiat contractul de consultanță nr...cu H, reprezentată prin administrator B, ce este și angajatul societății M. în funcția de agent vânzări, în baza căruia contestatoarea a înregistrat în evidențele contabile, în perioada verificată un număr de 40 de facturi, în valoare totală de ...lei, la care se adaugă TVA în sumă de ...lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că anexat fiecărei facturi fiscale era prezentat un raport de activitate, care avea înscrise următoarele mențiuni: servicii de consultanță și asistență curentă, lucrări pregătitoare elaborării de documentații, diverse documentații privind patrimoniul, evidența facturilor restante, notificarea debitorilor, actualizarea arhivei legislative, evidența contractelor existente pe compartimente și urmărirea derulării lor, alte activități și situații neprevăzute, rezolvarea diverselor probleme la nivelul administrației și bănci, etc., însă societatea nu a prezentat alte date și informații referitoare la natura serviciilor de consultanță și asistență, iar mențiunile de mai sus nu au fost susținute cu date, documente ori alte înscrisuri din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceleași servicii de consultanță și asistență curentă societatea M. mai are încheiat încă un contract și cu societatea O.

În ceea ce privește “evidența facturilor restante”, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deține un program informatic analitic, care permite cunoașterea în orice moment a facturilor emise/primate pentru fiecare client/furnizor în parte, sumele încasate și de încasat la un moment dat, iar legat de notificarea debitorilor, și încasarea clienților rău platnici, unitatea a încheiat în acest sens un contract cu o firmă specializată în acest domeniu recuperării creanțelor și anume U. Mai mult, atribuții în legătură cu “evidența facturilor restante”, rezultă din fișa postului directorului economic.

8.5) M. a încheiat contractele de prestări servicii nr...și nr... cu O. reprezentată prin administrator L, soția d-lui C, asociat și director general al M., în baza căruia contestatoarea a înregistrat în evidențele contabile, în perioada verificată un număr de 46 de facturi, în valoare totală de ...lei, la care se adaugă TVA în sumă de ... lei.

Referitor la contractul de prestări servicii nr..., organele de inspecție fiscală au constatat că anexat fiecărei facturi fiscale a fost prezentat un raport de activitate, care avea înscrise următoarele operațiuni: servicii de consultanță și asistență curentă, elaborări de documente și planuri financiare, alte activități și situații neprevăzute, diverse situații privind patrimoniul, prelucrări de informații financiar contabile, elaborare studiu marketing, însă societatea nu a prezentat alte date și documente, ori alte înscrisuri din care să rezulte că serviciile contractate au fost necesare și efectiv prestate.

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală, în timpul inspecției fiscale, drept justificare, tabele cuprinzând date preluate din balanțele de verificare, referitoare la structura veniturilor și cheltuielilor pe compartimente, investițiile derulate în diferite perioade.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de natura celor prevăzute în contractul de prestări servicii nr..., nu se justifică atâta timp cât societatea are organizat un compartiment financiar contabil, acesta fiind condus de un director economic cu atribuții acoperitoare pentru cerințele beneficiarului și un program informatic care permite cunoașterea în orice moment a tuturor informațiilor legate de situația patrimoniului și evoluția acestuia, investițiile derulate pe obiective, situația clienților neîncasați, situația furnizorilor neachitați, veniturile și cheltuielile defalcate pe fiecare sector în parte, respectiv: service auto, îmbuteliere, uleiuri, electrice, administrativ, etc., ceea ce permite cunoașterea la finele fiecărei luni a rezultatului financiar pe fiecare compartiment în parte.

Referitor la contractul de prestări servicii nr..., societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale un raport de activitate care cuprinde următoarele mențiuni: testarea și evaluarea cunoștințelor de limbă engleză la nivelul compartimentelor societății, stabilire grupe în funcție de nivelul de pregătire, organizare cursuri intensive de limbă engleză pentru afaceri, suport didactic corespunzător, respectiv CD-uri, cărți, reviste.

Etapele parcurse în pregătirea profesională, așa cum rezultă din raportul prezentat, nu a fost susținut cu date, documente ori alte înscrisuri din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii.

8.6) M. a înregistrat în evidența contabilă în contul 623 “Cheltuieli de reclamă și publicitate” suma de ...lei, la care se adaugă TVA în sumă de ...lei, în baza facturilor fiscale emise de G. și a contractului de prestări servicii publicitate nr...

G. este reprezentată prin administrator B, acesta având și calitatea de angajat al M în funcția de agent de vânzări.

Pentru justificarea sumelor înregistrate pe cheltuieli în contul 623, “Cheltuieli de reclamă și publicitate”, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele înscrisuri: “comandă” emisă de M., prin care se solicită unele servicii executantului și “raport de prestări servicii publicitare”. Rapoartele în cauză fac referire la unele expoziții și vizite organizate, la conceperea unor diverse programe pentru stimularea și fidelizarea vânzărilor, deservirea clienților aflați în trafic, cucerirea cotelor de piață, la proiectarea și conceperea materialelor de publicitate și reclamă, fără să prezinte și alte date suplimentare referitoare la serviciile în cauză, ori proiectele propriu zise la care se face referire în cuprinsul referatelor.

Pentru suma totală de ...lei, înregistrată în evidența contabilă pe cheltuieli și pentru care contestatoarea în timpul inspecției fiscale nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor și nici nu a fost justificată necesitatea acestora, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ...lei, calculat astfel: ...lei x 16%, majorări de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei.

9). Referitor la cheltuielile în sumă de ...lei reprezentând comisioanele achitate de M. mai multor societăți, înregistrate în evidența contabilă în contul 621 “Cheltuieli cu colaboratorii” și în contul 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, organele de inspecție au constatat următoarele:

9.1) M. a încheiat cu R. contractul de management nr..., în baza căruia contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 12 facturi fiscale în valoare de ...lei, la care se adaugă TVA în sumă de ...lei.

R. este reprezentată de d-l C, acesta fiind angajat al M. în funcția de director comercial.

Organele de inspecție fiscală au constatat că obligațiile contractuale ale societății R. se suprapun cu obligațiile din fișa postului directorului comercial din cadrul societății verificate și că în situația dată, contractarea unor servicii de management în domeniul comercial nu se justifică atâta timp cât unitatea are organizat un compartiment comercial, acesta fiind condus de un director comercial cu atribuții acoperitoare pentru cerințele angajatorului.

9.2) M. a încheiat în perioada 2005-2007, contracte de agenție comercială, după cum urmează:

- contractul nr...cu I, reprezentată legal prin administrator S, în calitate de agent,

- contractul nr...cu L, reprezentată legal prin administrator D în calitate de agent.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele două contracte de agenție comercială au același obiect și că administratorii acestor două societăți sunt angajați cu carte de muncă, pe perioadă nedeterminată ai firmei M. în funcțiile de agenți de vânzări.

Organele de inspecție fiscală au analizat contractele individuale de muncă și fișa postului "agent vânzări" și au constatat că orele suplimentare prestate după terminarea programului sau în zilele când nu se lucrează se plătesc cu un spor de 100% și printre responsabilitățile agentului de vânzări era și obligația ca acesta să nu desfășoare activități cu profil asemănător activității societății și să nu ocupe funcții de agent în cadrul unei societăți care are obiect de activitate similar sau asemănător societății M.

În baza contractelor de agenție comercială menționate mai sus, cele două societăți au emis facturi fiscale, pe care societatea M. le-a înregistrat pe cheltuieli, în valoare totală de ...lei, plus TVA de ...lei.

Pentru justificarea acestor sume societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală, atașat fiecărei facturi, situații privind modul de calcul al comisionului plătit în baza contractelor de agenție comercială.

Din analiza acestor situații, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- situațiile au fost întocmite trimestrial și au urmărit modul de realizare al planului de vânzări stabilit pentru fiecare agent de vânzări, în persoana S și d-lui D,

- în funcție de realizările planului de vânzări s-a stabilit cuantumul valoric convenit fiecărui agent de vânzări,

- din suma convenită, s-a scăzut partea convenită sub formă de salariu, iar diferența s-a facturat sub formă de comision de către cele două societăți, părți în contractele de agenție comercială.

În urma celor constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru sumele facturate de I. și L., societatea M. nu a prezentat, pentru justificarea comisionului facturat, situații din care să rezulte

valoarea plafonului de vânzări stabilit și gradul de realizare al acestuia, iar comisionul facturat are la bază realizările angajaților M, respectiv S și D.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunile derulate între M și L, I, R. în valoarea totală de ...lei, la venituri din salarii și au calculat, în timpul controlului contribuțiile aferente.

La calculul impozitului pe profit pentru perioada 2005-2007 s-a acordat drept de deducere pentru sumele reprezentând contribuțiile datorate de angajator, urmare reîncadrării operațiunilor în cauză, în cuantum total de ...lei, respectiv din impozitul pe profit stabilit suplimentar s-a scăzut suma de ...lei, iar totalul accesoriilor stabilite s-a diminuat cu accesoriile aferente acestei sume.

Prin Decizia nr...organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit prin Decizia nr..., în sumă de ...lei, din care societatea contestă suma de ...lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

10) Referitor la suma de ...lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în perioada 2005-2008, aferentă unor achiziții din diverse servicii, respectiv comisioane, consultanță, deplasări, închirieri, consum combustibil, reparații auto, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost îndeplinite condițiile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, potrivit cărora orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Urmare a controlului s-a stabilit TVA suplimentară de plată în cuantum de ...lei, majorări de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei.

Prin Decizia nr...organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia nr..., în sumă de ...lei.

11) În ceea ce privește suma totală de ...lei, reprezentând:

- ...lei, impozitul din veniturile din salarii,
- ...lei, contribuția individuală la asigurările sociale,
- ...lei, contribuția unității la asigurările sociale,
- ...lei, contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate,
- ...lei, contribuția unității la asigurările sociale de sănătate,
- ...lei, contribuția individuală la fondul de somaj,
- ...lei, contribuția unității la fondul de somaj,
- ...lei, contribuția unității pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- ...lei, contribuția unității pentru concedii și indemnizații,
- ...lei, contribuția unității pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

• accesorii aferente impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente salariilor în sumă de... lei,
a fost calculată urmare reîncadrării unor operațiuni derulate de societate, constând în acordarea de comisioane unor societăți comerciale reprezentate de persoane fizice ai căror administratori au și calitatea de angajați ai M.

Prin Decizia nr...organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente salariilor stabilite prin Decizia nr..., în sumă de...lei.

Aceste debite stabilite suplimentar au fost calculate în baza următoarelor prevederi legale:

- art.57 alin.1 din Codul fiscal, potrivit căruia beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri;

- art.23 alin.1 lit.a) din Legea nr.19/2000, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale o constituie salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile reglementate prin lege;

- art.24 alin.1 din Legea nr.19/2000, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale o constituie fondul total de salarii brute lunare.

- art.51 alin.2, art.52 din OUG nr.150/2002 și art.257, art.258 din Legea nr.95/2006, potrivit căruia angajatorii au obligația să calculeze, să rețină și să vireze casei de asigurări contribuția datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă, prin aplicarea cotelor corespunzătoare asupra veniturilor din salarii care se supun impozitului pe venit;

- art.26 alin.1 din Legea nr.76/2002, potrivit căruia angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, prin aplicarea cotei corespunzătoare asupra fondului de salarii brute;

- art.27 alin.1 din Legea nr.76/2002 potrivit căruia angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, prin aplicarea cotei corespunzătoare asupra salariului de bază lunar brut;

- art.96 alin.1 din Legea nr.346/2002, potrivit căruia angajatorii datorează contribuții de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale;

- art.4*, alin.1 din OUG nr.158/2005 potrivit căruia cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, este de 0,85% și se aplică la fondul de salarii;

- art.7 alin.1 din Legea nr.200/2006, potrivit căruia angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la fondul de garantare, în cotă de 0,25% aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.

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

În ceea ce privește impozitul pe profit:

1). Referitor la suma totală de ...lei, reprezentând:

- ...lei, impozit pe profit,
- ...lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ...lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli, în condițiile în care acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar societatea nu prezintă documente din care să rezulte prestarea efectivă.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, următoarele:

- comisionul achitat către I. în baza contractului de cesiune de creanță nr..., în sumă de ...lei,
- serviciile de management, consultanță și asistență, în baza contractului de consultanță nr...încheiat cu C, în sumă de ...lei,
- cursurile predate de limbă engleză, în baza contractului ...încheiat cu C, în sumă de ...lei,
- serviciile de agenție comercială în sumă de ...lei, facturate de C,
- servicii de consultanță, în sumă de ...lei, facturate de H.
- serviciile facturate de O, în perioada 07.01.2006-11.12.2007, în valoare totală de...lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit evidenței contabile, lunar, I. a emis către M. facturi fiscale reprezentând, potrivit mențiunilor înscrise în acestea contravaloarea unor produse, respectiv carton, legătorie, etc., cu sume în negru, și ulterior pentru aceeași valoare I. a emis către M. facturi fiscale cu sume în roșu. Totodată, lunar I. a emis către M. și facturi fiscale reprezentând "Contravaloare comision".

Având în vedere că în timpul inspecției fiscale, societatea nu a făcut dovada efectuării vreunui serviciu pentru care a achitat comisioanele în cauză către I, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri, respectiv nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil al perioadei în care acestea au fost înregistrate în evidența fiscală, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal și au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...lei, calculat astfel: ...lei x16%, dobânzi în sumă de ...lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ...lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în cuprinsul contractului de consultanță nr...încheiat cu C. nu se regăsesc specificații referitoare la valoarea prestațiilor. La cap.IV "Plata remunerației", alin.1 din contract se stipulează că: "tariful pentru serviciile prestate este cf. tarifelor convenite". În timpul inspecției fiscale, pe lângă contractul menționat mai sus, societatea nu a prezentat niciun alt înscris din care să rezulte că acesta a solicitat prestarea unor servicii de consultanță, natura acestora și tariful convenit. De asemenea, nu a fost prezentat niciun alt document din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor facturate de către C.

Având în vedere prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal privind serviciile prestate, tarifele percepute sau valoarea totală a contractului, iar pe de altă parte, în timpul inspecției fiscale nu s-a făcut dovada prestării efective a serviciilor de management, consultanță și asistență facturate de către C, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...lei, calculat astfel: ...lei x16% și majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei.

Referitor la serviciile de predare cursuri de limbă engleză, facturate de C. societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciun document din care să rezulte: prestarea efectivă a serviciilor, participanții la cursurile de limbă engleză, certificatele de atestare eliberate de Universitatea ..., alte informații, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...lei, calculat astfel: ...lei x16% și majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei.

Referitor la serviciile de agenție comercială facturate de C, societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale alte documente, situații, ori alte înscrisuri, din care să rezulte plafonul de vânzări stabilit pentru C, realizările periodice, modul de calcul al comisionului facturat de către acesta, astfel că organele de inspecție fiscală au concluzionat că datele înscrise în situațiile prezentate de societate la control, care cuprind date referitoare la activitatea desfășurată pe anumite perioade (trimestru) de agentul de vânzări S, vizează activitatea desfășurată de către acest agent, cu care M. are încheiat contract individual de muncă și nu activitatea C, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...lei, calculat astfel: ... lei x16% și majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că anexat fiecărei facturi fiscale emise de H, era prezentat un raport de activitate, care avea înscrise următoarele mențiuni: servicii de consultanță și asistență curentă, lucrări pregătitoare elaborării de documentații, diverse documentații privind patrimoniul, evidența facturilor restante, notificarea debitorilor, actualizarea arhivei legislative, evidența contractelor existente pe compartimente și urmărirea derulării lor, alte activități și situații neprevăzute, rezolvarea diverselor probleme la nivelul administrației și bănci, etc., însă

societatea nu a prezentat alte date și informații referitoare la natura serviciilor de consultanță și asistență, iar mențiunile de mai sus nu au fost susținute cu date, documente ori alte înscrisuri din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...lei, calculat astfel:...lei x16%.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile facturate de O. în baza contractului nr... având ca obiect servicii constând în analiza lunară a activității desfășurată de societatea și găsirea de soluții privind îmbunătățirea activității manageriale și reorganizarea activității, nu se justifică atâta timp cât societatea are organizat un compartiment financiar contabil, acesta fiind condus de un director economic cu atribuții acoperitoare pentru cerințele beneficiarului și un program informatic care permite cunoașterea în orice moment a tuturor informațiilor legate de situația patrimoniului și evoluția acestuia, investițiile derulate pe obiective, situația clienților neîncasați, situația furnizorilor neachitați, veniturile și cheltuielile defalcate pe fiecare sector în parte, respectiv: service auto, îmbuteliere, uleiuri, electrice, administrativ, etc., ceea ce permite cunoașterea la finele fiecărei luni a rezultatului financiar pe fiecare compartiment în parte. În ceea ce privește serviciile facturate de O. în baza contractului nr..., având ca obiect servicii de pregătire profesională, incluzând cursuri de limbi străine, organele de inspecție fiscală au constatat că etapele parcurse în pregătirea profesională, așa cum rezultă din raportul prezentat de societate, nu sunt susținute cu date, documente ori alte înscrisuri din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii.

Având în vedere cele constatate în ceea ce privește serviciile facturate de O, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ...lei, calculat astfel:...lei x16%.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar urmare a constatării ca nedeductibile de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor cu serviciile de consultanță facturate de H. și cu serviciile de consultanță și de pregătire profesională facturate de O. acestea sunt tratate la capitolul III, punctul 7.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 2005-2007, stipulează:

“(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. [...]”

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot

justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborate cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică:

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

La pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă până la 31.12.2006, sunt prevăzute condițiile obligatorii ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestări servicii:

“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.”

Începând cu data de 01.01.2007, prin Hotărârea nr.1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, pct.48 se completează cu un nou alineat, având următorul cuprins:

“[...]

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.”

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și **cele stabilite prin acte normative în vigoare.**

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor,

contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt necesare contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

1.1) Referitor la cheltuielile cu comisionul de cesiune de creanță în sumă de ...lei, societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, odată cu contestația următoarele documente:

- contractul de cesiune de creanțe nr..., încheiat între M. în calitate de cedent și I. în calitate de cesionar,
- factura seria ...nr..., reprezentând contravaloare a ...kg legătorii, în valoare totală de ...lei.
- factura seria ...nr... în valoare totală de minus ...lei, reprezentând stornarea contravalorii a ...kg legătorii.

În contractul de cesiune de creanțe nr..., se precizează:

“Obiectul

Cedentul se obligă să transmită cesionarului valoarea nominală a creanței în sumă de...conform anexelor lunare, concesionarul urmând să achite cedentului contravaloarea creanței în termen de 45 zile. Cedentul se obligă să plătească cesionarului un comision în valoare de 4%, TVA inclus, din valoarea cesionată aferent acestei tranzacții. Creanța cesionată este certă, reprezentând energie electrică, ea rezultând din documentele anexate prezentei convenții.

Modul de plată

Plata reprezentând valoarea nominală a creanței cesionate se va face cu CEC emis către cesionar după finalizarea procedurii de compensare a datoriilor reciproce dintre cesionar și debitorul cedat. Cesionarul se obligă să notifice cedentului în scris, data finalizării procedurii de compensare anterior menționate.”

Din cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale în vigoare pe perioada verificată se reține că societatea a prezentat în justificarea cheltuielilor cu comisionul achitat către I, deduse la calculul profitului impozabil doar Contractul de cesiune de creanțe nr...

Deși, din contractul de cesiune de creanță se reține că cedentul se obligă să transmită cesionarului valoarea nominală a creanței conform anexelor lunare și că are loc procedura de compensare a datoriilor reciproce

dintre cesionar și debitorul cedat, iar cesionarul se obligă să notifice cedentului, în scris, data finalizării procedurii de compensare anterior menționate, societatea contestatoare nu a prezentat aceste documente în vederea stabilirii realității prestării serviciilor.

Se reține că din documentele depuse de societate nu rezultă că serviciile pentru care a achitat comisioanele în cauză, sunt efectiv prestate și dacă aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri. De asemenea, se reține că societatea nu prezintă documente din care să rezulte ce venituri taxabile a obținut ca urmare a încheierii contractului de creanțe nr...cu firma I.

În concluzie, contestația formulată de M. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de ...lei aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate de societate în baza facturilor emise de I.

1.2) Referitor la cheltuielile de management, consultanță și asistentă în sumă de ...lei, societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, odată cu contestația contractul de consultanță nr..., încheiat între M. în calitate de client și C. în calitate de consultant, în care se precizează:

“Obiect:

În temeiul prezentului contract consultantul va acorda clientului, la solicitarea acestuia și pe baza obiectivelor stabilite de acesta, consultanță și îl va consilia în ceea ce privește activitatea sa, în scopul eficientizării activității sale, al reducerii deficitului bugetar al clientului, al identificării unor surse de finanțare al realizării unor investiții în condiții de maximă siguranță și rentabilitate.

Consultantul va presta clientului servicii de consultanță în vederea:

-eficientizării procesului de producție prin achiziționarea unor instalații, utilaje,

-stimularea și optimizarea capacității de investiții prin vânzarea unor active care nu pot fi valorificate altfel,

-controlul calității produselor și a serviciilor prestate,

-încadrarea produselor sau a serviciilor prestate în indicatorii standard de calitate prevăzuți de normativele în vigoare,

-dezvoltarea producției prin identificarea unor noi posibilități de investiție prin posibilitatea fabricării unor produse noi sau a prestării unor noi servicii,

-asigurării respectării legalității în domeniu protecției muncii, a salarizării și angajărilor de personal,

-asigură colaborarea și medierea relațiilor comerciale cu furnizorii și beneficiarii societății,

-consultanță în vederea întocmirii normelor specifice de protecția muncii pentru fiecare utilaj, instalație, etc.

Obligațiile părților:

a) Obligațiile consultantului:

- să presteze în favoarea clientului servicii de consultanță și consiliere, în scopul enunțat;
- să acționeze pe toate căile legale pentru reducerea deficitului bugetar, facilitarea și realizarea unor investiții, recuperarea debitelor de la diverși debitori rău platnici[...]"

Se reține că în contractul de consultanță nr..., precizat mai sus, nu se menționează date referitoare la termenele de execuție, la valoarea totală a contractului și nici defalcarea cheltuielilor de această natură pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectivului contractului, condiție esențială pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță prevăzute la art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48, Titlul II din HG. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că normele metodologice prin care au fost detaliate condițiile ce trebuie îndeplinite pentru a deduce cheltuielile sunt date în aplicarea legii, făcând corp comun cu aceasta.

Societatea nu justifică cu documente punerea în executare, în conformitate cu prevederile contractuale, a contractului de consultanță nr..., respectiv rapoarte de activitate ale consultantului, corespondență, puncte de vedere sau orice documente cu caracter specific activității de consiliere.

Societatea a mai depus la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, factura ..., reprezentând contravaloare servicii conform contract, în valoare de ...lei și un bilet la ordin cu scadența 13.07.2007 în valoare de ...lei, al cărui beneficiar este M, iar emitent este A, și din conținutul căruia nu rezultă ce legătură are cu firma C, respectiv dacă acesta a fost sau nu girat firmei C.

Având în vedere caracterul de maximă generalitate a documentelor prezentate, respectiv facturi și contract, se reține că prezentarea acestora este o condiție necesară, dar insuficientă conform legislației în vigoare, și nu sunt de natură a proba **prestarea efectivă a serviciilor de consultanță.**

Se reține că societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici la dosarul soluționării contestației documente care să stabilească implicarea societății C, în activitatea de consultanță, respectiv să justifice prestarea efectivă a serviciilor enumerate în contractul de consultanță, așa cum stabilește legea fiscală pentru încadrarea cheltuielilor cu serviciile de consultanță.

Argumentul societății că „potrivit prevederilor pct.48 din H.G. nr.44/2004 serviciile de consultanță, trebuie prestate în baza unui contract sau a oricărei alte forme contractuale între părți ceea ce există în cazul în speță, justificarea acestora să fie efectuată prin rapoarte de lucru, iar

necesitatea efectuării cheltuielilor trebuie justificată prin specificul activității desfășurate, ceea ce rezultă fără dubii din textul contractului și anexele acestuia”, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește justificarea serviciilor prestate prin rapoarte de lucru.

În concluzie, contestația formulată de M. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de ...lei aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate de societate în baza facturilor emise de C.

1.3) Referitor la cheltuielile în valoare de ...lei, cu serviciile privind predarea cursurilor de limbă engleză, societatea contestatoare a depus contractul de prestări servicii – predare cursuri de limbă engleză nr..., încheiat între M, în calitate de beneficiar și C, în calitate de prestator, din care se reține:

“Art.1

Obiectul prezentului contract îl constituie predarea de cursuri- engleza în afaceri de către Prestator către Beneficiar. Programele de instruire se vor derula în perioada ianuarie-aprilie 2007, în prezența unui profesor specializat. [...]

Art.5

Obligațiile prestatorului: să presteze cursurile la sediul beneficiarului conform programei stabilite inițial de comun acord. La finele cursului prestatorul în colaborare cu Universitatea ...din ..., va organiza un test de evaluare a cunoștințelor asimilate, în urma căruia fiecare cursant va primi un certificat care atestă gradul de cunoaștere a cunoștințelor asimilate. [...]

Art.7[...]

La finele fiecărei luni, în funcție de orele predate, se va întocmi factura, termenul de plată al facturii fiind de maxim 5 zile de la emitere. Costul unei ore de curs este de ...RON +TVA pentru 4 persoane.”

Societatea a mai depus la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, următoarele documente:

- anexa 1 din ...la contractul de prestări servicii – predare cursuri de limbă engleză nr..., în care se precizează că în timpul lunii februarie au avut loc 16 ședințe, în valoare de...lei+TVA. *“Au fost predate celor 3 grupe(începători, medii avansați), noțiuni introductive [...]*”

- anexa 2 din ...la contractul de prestări servicii – predare cursuri de limbă engleză nr..., în care se precizează că în timpul lunii februarie au avut loc 21 ședințe, în valoare de ...lei+TVA.

- situația facturilor fiscale emise de C și înregistrate de M. în contul 614 “Cheltuieli cu studiile și cercetările”, în care se menționează următoarele facturi:

- nr..., în valoare de ...lei+TVA,

- nr..., în valoare de ...lei+TVA,
- și nr..., în valoare de ...lei+TVA.

Din analiza documentelor de mai sus se reține că nu există corespondență între valoarea orelor menționate ca fiind prestate pentru luna februarie în anexele 1 și 2, respectiv ...lei, față de valoarea din factura nr..., respectiv ...lei.

De asemenea, se reține că societatea nu demonstrează cu documente justificative demersurile întreprinse cu privire la modul de desfășurarea a cursurilor de limbă engleză, respectiv:

- programa stabilită inițial de comun acord, pentru cele 3 grupe (începători, medii și avansați),
- numele salariaților care au beneficiat de aceste cursuri.
- anexe cu orele de pregătire facturate în lunile aprilie și iunie 2007,
- documente din care să rezulte organizarea testului de evaluare a cunoștințelor asimilate, în colaborare cu Universitatea ...din ...,
- certificatele de absolvire emise pentru cursanții care au participat la pregătire.

Mai mult, având în vedere prevederile reglementărilor speciale din domeniul formării profesionale, societatea M. nu a făcut dovada că această activitate a oferit în principal actualizarea cunoștințelor și perfecționarea pregătirii profesionale a salariaților, însușirea unor cunoștințe avansate, în contextul îndeplinirii sarcinilor de serviciu în ocupația de bază. Societatea nu depune documente din care să rezulte că la încheierea perioadei de formare profesională, persoanele participante la cursurile de formare profesională au fost promovate în funcții sau li s-au mărit drepturile salariale, potrivit art.3 din Ordonanța Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată și Hotărârea Guvernului nr.522/2003, care precizează:

“Formarea profesională a adulților are ca principale obiective:

a) facilitarea integrării sociale a indivizilor în concordanță cu aspirațiile lor profesionale și cu necesitățile pieței muncii;

b) pregătirea resurselor umane capabile să contribuie la creșterea competitivității forței de muncă;

c) actualizarea cunoștințelor și perfecționarea pregătirii profesionale în ocupația de bază, precum și în ocupații înrudite;

d) schimbarea calificării, determinată de restructurarea economică, de mobilitatea socială sau de modificări ale capacității de muncă;

e) însușirea unor cunoștințe avansate, metode și procedee moderne necesare pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că aceste cursuri de formare profesională plătite societății C. nu pot fi recunoscute ca fiind o activitate de formare profesională în sensul reglementărilor Ordonanței Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată, neexistând o legătură între ocupațiile personalului „instruit” și rezultatele activității desfășurate de către societate, societatea contestatoare nefăcând dovada că urmare dobândirii unor competențe profesionale cu standard ridicat ar fi valorificat această pregătire a angajaților instruiți pentru obținerea de venituri.

Se reține că M. nu a prezentat, cu excepția contractului de prestări servicii–predare cursuri de limbă engleză nr..., argumente și documente din care să rezulte necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli privind cursurile organizate, prin specificul activităților desfășurate și oportunitatea organizării acestora și că aceasta a constituit o activitate generatoare de venit și nici nu a prezentat documente din care să rezulte salariații care au participat la aceste cursuri și care au fost obiectivele principale urmărite din efectuarea respectivului curs de formare profesională.

În concluzie, contestația formulată de M. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de ...lei aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate de societate în baza facturilor emise de C.

1.4) Referitor la cheltuielile în sumă de ...lei, reprezentând serviciile de agenție comercială facturate de C. societatea contestatoare a depus contractul de agenție comercială nr..., încheiat între M, în calitate de „comitent” și C, în calitate de „agent”, din care se reține:

Art.1

Prezentul contract are ca obiect:

a) *Încheierea de contracte de vânzare-cumpărare privind produsele comitentului, prevăzute în Anexa prezentului contract cu persoane fizice sau juridice care își desfășoară activitatea în teritoriul determinat*
- reprezentarea comitentului în relația cu terții în zona de activitate stabilită.[...]

Art.5

Orice potențial client, care apare în mod excepțional în afara zonei, trebuie adus la cunoștință Comitentului, iar în cazul unei colaborări reușite Agentul va fi răsplătit pecuniar. [...]

Art.8

Agentul este obligat să desfășoare următoarele activități în numele și pe seama Comitentului[...]
-să întocmească rapoartele cerute de comitent și să depună la timp și corect toate documentele la sediul comitentului în conformitate cu regulamentele existente.[...]

-să urmărească solvabilitatea clienților la care livrează marfa[...]

Art.13

Comitentul va furniza Agentului o declarație privind comisionul datorat, care va conține elementele avute în vedere la calcularea comisionului.”

Societatea a mai depus pentru acest capăt de cerere următoarele:

- adresa nr...emisă de M. către C, prin care face cunoscută propunerea de comision a agenților în anul 2004, în care se menționează următoarele informații:

- procentul acordat pentru valoarea vândută fără TVA,
- premiu acordat pentru fiecare firmă nouă cu minim 2 mil. vânzări,
- procentul de penalizare pentru clienții neîncasați de peste 30 zile,
- procentul de penalizare pentru clienții neîncasați de peste 60 zile,
- sumă fixă pentru cheltuieli lunare cu telefoane, maculatură, etc.

- adresa nr...emisă de M. către C, prin care face cunoscută propunerea de salarizare a agenților comerciali în anul 2004 pentru vânzări vrac cisterne CFR sau Auto precum și “fișa de post pentru această situație”, din care se reține:

“1. Urmărirea vagonului de la intrarea în țară.

2. Anunțarea clientului pentru pregătirea de descărcare

3. Recepția la fața locului a vagonului

4. Facturarea uleiului.

5. Întocmirea documentelor de transport la CFR.

6. Încasarea în termen a facturii.

7. Asumarea riscului de neplată în termen, prin penalitate de 0,1% din valoarea facturii pentru valorile întârziate cu mai mult de 10 zile peste contract”.

Se reține că societatea nu a depus situații din care să rezulte plafonul de vânzări stabilit pentru C, realizările periodice, numărul de firme noi aduse de acesta, modul de calcul al comisionului facturat, situații din care să rezulte clienții neîncasați care au depășit 30 sau 60 zile.

Societatea a depus situații trimestriale privind realizările față de plan ale agentului de vânzări S, din care organele de soluționare a contestației au analizat situația aferentă trimestrului IV 2006 ce cuprinde următoarele informații:

- valoarea vândută: ...lei, pentru care s-a calculat comision în valoare de...lei,

- licitații: ...lei, pentru care s-a calculat comision în valoare de ...lei,

- firme noi: 3, pentru care s-a calculat comision în valoare de ...lei,

- penalizare de 0.5% pentru neîncasări de peste 45 zile: ...lei,

- penalizare de 1% pentru neîncasări de peste 60 zile: ...lei,

- penalizare de 4% pentru neîncasări de peste 90 zile:...lei,

Total comision calculat a fost în valoare de ...lei, din care s-a scăzut suma de ...lei acordată pe ștutul de plată și alte cheltuieli cu “adaosul comercial” și “scoala”, rezultând un rest de plată de ...lei.

Se reține că în raportul de inspecție fiscală nr..., pagina..., organele de inspecție fiscală au constatat că sumele menționate pe situațiile trimestriale privind realizările față de plan ale agentului de vânzări S, au fost regăsite pe ștatul de plată al salariatului S.

Astfel, rezultă că situațiile trimestriale privind realizările față de plan ale agentului S, vizează activitatea desfășurată de salariatul S și nu activitatea desfășurată de C.

Referitor la argumentul societății că organele de inspecție fiscală au procedat *“abuziv și arbitrar”*, pentru că *“din totalul de trei contracte de agenție comercială doar două fiind reîncadrate ca și contracte individuale de muncă, pentru cel de al treilea procedându-se la calculul impozitului pe profit suplimentar, a taxei pe valoarea adăugată nedeductibilă și a accesoriilor aferente acestora”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât cel de al treilea contract de agenție comercială, respectiv contractul nr...este încheiat cu C. reprezentată de S I, iar situațiile trimestriale privesc realizările față de plan ale agentului S C.

Având în vedere prevederile legale, documentele anexate la dosarul cauzei, întrucât M. nu a prezentat, cu excepția contractului de agenție comercială nr..., argumente și documente din care să rezulte efectuarea acestor servicii comerciale, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei stabilit ca urmare a neacordării deductibilității fiscale a cheltuielilor în valoare de ...lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capăt de cerere.

1.5) Referitor la cheltuielile în sumă de ...lei, reprezentând servicii de consultanță, societatea contestatoare a depus contractul de consultanță nr..., încheiat între M, în calitate de beneficiar și H, în calitate de consultant, din care se reține:

“Art. 1

Consultantul va asigura beneficiarului asistență operațională pentru îmbunătățirea și eficientizarea activităților administrative curente ale societății și de asemenea:

-evidența și gestionarea tuturor documentelor, toate suporturile, de natură juridică și administrativă existente la sediul beneficiarului,

-evidența lunară a facturilor restante la nivelul compartimentelor funcționale,

-urmărirea recuperării creanțelor de la debitori,

-menținerea relațiilor cu administrația locală,

-organizarea funcțională a biroului administrativ,

-alte servicii la cererea beneficiarului.”

Din analiza contractului de consultanță nr..., reiese că serviciile de consultanță nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, nu sunt prevăzute termene de execuție, astfel încât să se poată verifica dacă H. a

prestat servicii de consultanță în cantitatea, de calitatea și la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturată.

Se reține că în contractul de consultanță nr... precizat mai sus, nu se menționează date referitoare la termenele de execuție, la valoarea totală a contractului și nici defalcarea cheltuielilor de această natură pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectivului contractului, condiție esențială pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță prevăzute la art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48, Titlul II din HG. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a depus pentru acest capăt de cerere și:

- actele adiționale nr...și nr...la contractul nr...încheiat cu H, prin care se prelungește valabilitatea contractului.

- rapoarte lunare de activitate în care sunt enumerate “servicii de consultanță și asistență curentă”, “lucrări pregătitoare elaborării de documentații”, “evidența facturilor restante pe luna...”, “evidența debitorilor pe compartimente și notificarea lor”, “întocmirea somațiilor de plată pentru debitorii restanți”, “actualizarea arhivei legislative”, “alte activități și situații neprevăzute”, evidența și întocmirea contractelor comerciale”, “asistență operațională și îndrumare pentru serviciul administrativ”, “rezolvarea diverselor probleme la nivelul administrației locale și bănci”.

- anexe la rapoarte de activitate în care nu sunt cuprinse informații menite să clarifice situația fiscală a acestor cheltuieli, întrucât acestea nu fac proba implicării niciuneia dintre părțile în cauză, acestea fiind nedatate, neștampilate, ne semnate.

- facturi emise în perioada 2005-2006 de H. către M. reprezentând „prestări servicii juridice conf.contract nr...”, „prestări servicii conform contract nr...”.

Societatea nu demonstrează cu documente justificative demersurile întreprinse cu privire la modul de desfășurare a activității de consultanță și asistență curentă.

De asemenea, se reține că societatea nu prezintă documente din care să rezulte ce venituri impozabile a obținut ca urmare a încheierii contractului nr...încheiat cu H.

Având în vedere caracterul de maximă generalitate a documentelor prezentate, se reține că acestea nu sunt de natură a proba **prestarea efectivă a serviciilor de consultanță** în scopul realizării de venituri impozabile potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Așadar, documentele prezentate în susținere de societatea contestatoare nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță, așa cum prevăd legile fiscale aplicabile, servicii pentru care M. a

înregistrat în perioada 10.01.2005-06.12.2007, cheltuieli în sumă de...lei, care nu sunt deductibile fiscal.

În concluzie, contestația formulată de M. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de ...lei aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate de societate în baza facturilor emise de H.

1.6) Referitor la cheltuielile în sumă de ...lei, reprezentând serviciile facturate de O, în perioada 07.01.2006-11.12.2007, societatea contestatoare a depus contractul de prestări servicii nr..., încheiat între M, în calitate de beneficiar și M, în calitate de prestator, din care se reține:

Art.1

Prestatorul se obligă să efectueze în folosul beneficiarului următoarele servicii:

*-analiza lunară a activității desfășurată de acesta și
-găsirea de soluții privind îmbunătățirea activității manageriale și
pentru reorganizarea activității[...]*

Art.3 *Fără acceptarea scrisă a beneficiarului (prin proces verbal de confirmare), nu se va putea factura și achita nici o factură emisă de prestator.*”

Din analiza contractului nr..., reiese că serviciile de consultanță nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, nu sunt prevăzute termene de execuție, astfel încât să se poată verifica dacă O. a prestat servicii de consultanță în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturată.

Se reține că în contractul de consultanță nr..., precizat mai sus, nu se menționează date referitoare la termenele de execuție, la valoarea totală a contractului și nici defalcarea cheltuielilor de această natură pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectivului contractului, condiție esențială pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță prevăzute la art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48, Titlul II din HG. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a mai depus în susținerea cauzei pentru acest capăt de cerere următoarele documente:

- act adițional la contractul nr...prin care se prelungește valabilitatea contractului.

- raport de prestații consultanță în perioada septembrie 2007, în care sunt enumerate “servicii de consultanță și asistență curentă”, “elaborări de documentații și planuri financiare”, “elaborări documentații economice”, “prelucrări de informații financiar-contabile”, “alte activități și situații neprevăzute”, “studii de marketing și prospectare a pieței”, “elaborare raport activitate desfășurată pe trimestru 2.”

- tabele cuprinzând date preluate din balanțele de verificare, referitoare la structura veniturilor și cheltuielilor pe compartimente, investiții

derulate în diferite perioade, în care nu sunt cuprinse informații menite să clarifice situația fiscală a cheltuielilor de consultanță, întrucât acestea nu fac proba implicării niciuneia dintre părțile în cauză, acestea fiind nedatate, neștampilate, nesemnate.

- factura nr...reprezentând “prestări servicii de management conform contract ...” în valoare de ...lei + TVA.

- factura nr...reprezentând “prestări servicii de management conform contract ...” în valoare de ...lei + TVA.

Societatea nu demostrează cu documente justificative demersurile întreprinse cu privire la modul de desfășurare a activității de consultanță și asistență curentă, precum și „*acceptarea scrisă a beneficiarului (prin proces verbal de confirmare)*”, așa cum se prevede la art.3 din contractul nr...încheiat cu O.

Având în vedere caracterul de maximă generalitate a documentelor prezentate, se retine ca acestea nu sunt de natura a proba **prestarea efectivă a serviciilor de consultanță**.

Mai mult, din dosarul cauzei rezultă că societatea M. are organizat un compartiment financiar contabil condus de un director economic, ce are ca atribuțiuni în fișa postului următoarele:

- întocmește în colaborare cu directorul general și șefii de compartimente planul de afaceri anual, cu defalcare lunară, urmărește realizarea acestuia și propune rectificări în concordanță cu modificările survenite;

- planifică, urmărește, raportează și controlează activitatea financiară a firmei;

- urmărește debitorii și creditorii firmei: facturi neîncasate, debitori greu solvabili;

- prezintă situații lunare și zilnice privind plata furnizorilor, plata dobânzilor, angajarea și rambursarea de credite;

- prezintă următoarele raportări lunare, trimestriale, semestriale și anuale:- situația financiară: bilanț și bilanț,

- indicatori financiari,

- situația facturilor neîncasate,

- situația furnizorilor neachitați,

- planul de investiții și realizări,

- situația debitorilor,

- situația comparativă a bugetului realizat pentru venituri și cheltuieli pe firmă,

- răspunde de întocmirea analizelor financiare ale firmei și aduce la cunoștința directorului general evoluția indicatorilor, propunând măsuri de îmbunătățire.

Totodată, din documentele depuse la dosarul cauzei, se reține că societatea M. deține un program informatic care permite cunoașterea în orice moment a tuturor informațiilor legate de situația patrimoniului și evoluția

acestui, investițiilor derulate pe obiective, situația clienților neîncasați, situația furnizorilor neachitați, etc., iar evidența contabilă este condusă analitic pe fiecare compartiment din cadrul societății, respectiv veniturile și cheltuielile sunt defalcate pe fiecare sector în parte: service auto, îmbuteliere uleiuri, electrice, administrative, etc., ceea ce permite cunoașterea la finele fiecărei luni a rezultatului financiar pe fiecare compartiment în parte.

Astfel, se reține că **societatea nu a prezentat documente care să probeze realitatea serviciilor prestate de care a beneficiat, care să asigure o delimitare concretă a serviciilor efectuate de prestatori față de aceleași servicii prevăzute în atribuțiunile directorului economic al societății contestatoare și care să facă dovada necesității prestării unor astfel de servicii, în condițiile în care societatea contestatoare dispunea de personal specializat, iar aceste servicii reprezentau în fapt atribuțiuni de serviciu stabilite în sarcina personalului angajat al M.**

Pentru justificarea cheltuielilor de pregătire profesională societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei, odată cu contestația, contractul de prestări servicii nr..., încheiat între M, în calitate de beneficiar și O, în calitate de prestator, din care se reține:

“2.1 Obiectul prezentului contract constă în servicii de pregătire profesională, incluzând cursuri de limbi străine, efectuate de prestator în favoarea beneficiarului.”

Din analiza contractului nr..., reiese că serviciile de pregătire profesională nu sunt cuantificate, nu sunt prevăzute termene de execuție, astfel încât să se poată verifica dacă O. a prestat aceste servicii în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturată.

Se reține că în contractul de consultanță nr..., precizat mai sus, nu se menționează date referitoare la termenele de execuție și nici defalcarea cheltuielilor de această natură pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectivului contractului, condiție esențială pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță prevăzute la art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48, Titlul II din HG. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a mai depus în susținerea cauzei pentru acest capăt de cerere raportul de activitate pregătire profesională în perioada noiembrie 2005, în care sunt enumerate *“testare și evaluare cunoștințe de lb. engleză la nivelul compartimentelor societății”, “stabilire grupe în funcție de nivelul de pregătire”, “organizare cursuri intensive de limbă engleză pentru afaceri”, “suport didactic corespunzător (CD, Cărți, reviste)*

Temei legal: contractul nr...din ...

S-a emis factura nr...în valoare de ...lei”.

Se reține că potrivit pct...din contractul nr..., încheiat între M, și O, valoarea serviciilor de pregătire profesională este de ...lei pe an, iar valoarea facturată a fost de ...lei.

De asemenea, se reține că societatea nu demonstrează cu documente justificative demersurile întreprinse cu privire la modul de desfășurarea a cursurilor de limbă engleză, respectiv:

- programa stabilită inițial de comun acord, pentru fiecare grupă, în funcție de nivelul de pregătire,
- numele salariaților care au beneficiat de aceste cursuri.
- anexe cu orele de pregătire facturate în decembrie 2005,
- documente din care să rezulte organizarea testului de evaluare a cunoștințelor asimilate,
- certificatele de absolvire emise pentru cursanții care au participat la pregătire.

Mai mult, având în vedere prevederile reglementărilor speciale din domeniul formării profesionale, societatea M. nu a făcut dovada că această activitate a oferit în principal actualizarea cunoștințelor și perfecționarea pregătirii profesionale a salariaților, însușirea unor cunoștințe avansate, în contextul îndeplinirii sarcinilor de serviciu în ocupația de bază. Societatea nu depune documente din care să rezulte că la încheierea perioadei de formare profesională, persoanele participante la cursurile de formare profesională au fost promovate în funcții sau li s-au mărit drepturile salariale, potrivit art.3 din Ordonanța Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată și Hotărârea Guvernului nr.522/2003, care precizează:

“Formarea profesională a adulților are ca principale obiective:

a) facilitarea integrării sociale a indivizilor în concordanță cu aspirațiile lor profesionale și cu necesitățile pieței muncii;

b) pregătirea resurselor umane capabile să contribuie la creșterea competitivității forței de muncă;

c) actualizarea cunoștințelor și perfecționarea pregătirii profesionale în ocupația de bază, precum și în ocupații înrudite;

d) schimbarea calificării, determinată de restructurarea economică, de mobilitatea socială sau de modificări ale capacității de muncă;

e) însușirea unor cunoștințe avansate, metode și procedee moderne necesare pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că aceste cursuri de formare profesională plătite societății O. nu pot fi recunoscute ca fiind o activitate de formare profesională în sensul reglementărilor Ordonanței Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată, neexistând o legătură între ocupațiile personalului „instruit” și rezultatele activității desfășurate de către societate, societatea contestatoare nefăcând dovada că urmare dobândirii unor competențe profesionale cu standard ridicat ar fi valorificat această pregătire a angajaților instruiți pentru obținerea de venituri.

În concluzie, M. nu a prezentat, cu excepția contractului de prestări servicii–predare cursuri de limbă engleză nr..., argumente și documente din care să rezulte necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli privind cursurile organizate, prin specificul activităților desfășurate și oportunitatea organizării acestora și că aceasta a constituit o activitate generatoare de venit și nici nu a prezentat documente din care să rezulte salariații care au participat la aceste cursuri și care au fost obiectivele principale urmărite din efectuarea respectivului curs de formare profesională.

Așadar, documentele prezentate în susținere de societatea contestatoare nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță și de pregătire profesională, așa cum prevăd legile fiscale aplicabile, servicii pentru care M. a înregistrat în perioada 07.01.2006-11.12.2007, cheltuieli în sumă de ...lei, care nu sunt deductibile fiscal.

Referitor la argumentul societății că *„nu vede nicio ilegalitate în privința acționariatului acestor firme sau a faptului că administratorul uneia dintre firme este soția administratorului unității controlate” și consideră că „organele de inspecție fiscală au încălcat însă prevederile art.11 alin.2 din Codul fiscal privitoare la persoanele afiliate prin faptul că nu au ajustat suma veniturilor și a cheltuielilor oricăreia dintre persoanele contractante pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate, ci pur și simplu le-a considerat integral nedeductibile”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar pentru serviciile facturate de societatea O, reprezentată prin administrator L, soția domnului C, asociat și director general al M, datorită faptului că societatea nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor de consultanță și de pregătire profesională facturate de O, și nu ca urmare a reîncadrării operațiunilor potrivit art.11 alin.2 din Codul fiscal.

În concluzie, contestația formulată de M. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de ...lei aferent cheltuielilor în sumă de ...lei, înregistrate de societate în baza facturilor emise de O.

1.7) Referitor la suma totală de ...lei, reprezentând ...lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și ...lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina M. a fost reținut ca datorat bugetului de stat debitul de natura impozitului pe profit în sumă de ...lei aferent cheltuielilor în sumă de ...lei cu care s-a majorat profitul impozabil, aceasta datorează și suma totală de ...lei cu titlu de majorări și penalități de întârziere reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept ***“accessorium sequitur principale”***.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de ...lei, reținut ca datorat bugetului de stat conform capitolului III punctul 1 din prezenta decizie, ca urmare a nedeductibilității fiscale a

cheltuielilor în sumă de ...lei reprezentând servicii de consultanță facturate de H. și servicii de consultanță și de pregătire profesională facturate de O. acestea sunt tratate la capitolul III, punctul 7.

2). Referitor la suma totală de ...lei, reprezentând:

- ... lei, impozit pe profit,
- ...lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect aplicând cota de 16% asupra sumei reprezentând lucrări de investiții, pe care societatea a înregistrat-o ca și cheltuială directă de exploatare.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă în lunile septembrie și octombrie 2007, prin notele contabile nr...și nr..., o parte din contravaloarea lucrărilor de investiții efectuate la Centrul logistic situat în ..., pe cheltuieli directe de exploatare prin următoarele articole contabile:

581	=	231.1	...lei
“Viramente interne”		“Investiții în curs-Centrul logistic ...”	
628	=	581	...lei
“Alte cheltuieli”		“Viramente interne”	
cu servicii executate de terți”			
628	=	231.1	...lei
“Alte cheltuieli”		“Investiții în curs-Centrul logistic ...”	
cu servicii executate de terți”.			

Organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat, societatea a înregistrat pe cheltuieli directe contravaloarea unor lucrări de investiții efectuate la Centrul logistic ..., diminuând nejustificat impozitul pe profit aferent trim.III și trim.IV din anul 2007 și au stabilit în baza art.24 alin.1 din Codul fiscal, impozit pe profit suplimentar în valoarea de ...lei, calculat astfel: **(...lei+...lei) x16%** și majorări de întârziere aferente în sumă de ...lei.

Din totalul sumei de ...lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, societatea recunoaște ca debit suplimentar impozitul pe profit în sumă de ...lei și contestă suma de ...**lei**, reprezentând impozit pe profit, aferent lucrărilor de investiții efectuate la Centrul logistic situat în ...

Din totalul sumei de ...lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, societatea recunoaște suma de ...lei și contestă suma de ...**lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, aferent lucrărilor de investiții efectuate la Centrul logistic situat în...

În drept, art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 03.04.2007, stipulează:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus se reține că în cazul cheltuielilor aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile, acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

Referitor la argumentul societății că este „doar parțial în opoziție cu organele de control fiscal acestea procedând pur și simplu la majorarea cu ...lei a bazei impozabile și nu cu suma de ...lei,” sumă recunoscută de societate ca bază de calcul pentru impozitul pe profit suplimentar, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală au procedat corect la reîntregirea bazei impozabile cu suma de ...lei (...lei + ...lei) și la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar aferent în cuantum de ...lei prin aplicare cotei de 16% asupra bazei impozabile stabilite suplimentar urmare a constatării ca nedeductibile a cheltuielilor în speță, întrucât societatea în anul 2007 a avut rezultatul financiar net pozitiv, respectiv suma de ...lei, așa cum rezultă din pagina 3 din raportul de inspecție fiscală nr...și întrucât, așa cum se reține, de asemenea, din raport, investiția în cauză a fost recepționată și înregistrată în categoria mijloacelor fixe amortizabile în luna **decembrie 2008**.

Prin urmare, se reține că suma de ...lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, a fost în mod legal stabilită de organele de inspecție fiscală în raport cu legislația în vigoare motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de ...lei în conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la suma ...lei, **reprezentând majorări de întârziere** aferente impozitului pe profit, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina M. a fost reținut ca datorat bugetului de stat debitul de natura impozitului pe profit în sumă de ...lei, aceasta datorează și suma totală de ...lei cu titlu de majorări de întârziere reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

3). Referitor la suma totală de ...lei, reprezentând:

- ... lei, impozit pe profit,
- ... lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ...lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă

cheltuielile cu taxele notariale, taxele de publicitate imobiliară, etc, aferente achiziționării unor mijloace fixe, sunt deductibile din punct de vedere fiscal la stabilirea impozitului pe profit, în condițiile în care acestea pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

În fapt, societatea a achiziționat trei imobile, teren și construcții și a înregistrat în perioada 24.06.2005-29.01.2007 cheltuielile în sumă de ...lei cu taxele notariale, taxele de publicitate imobiliară, etc, în evidența contabilă în contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile", în contul 623 "Cheltuieli de reclamă și publicitate", în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile prestate de terți" și în contul 635 "Alte impozite și taxe".

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin includerea pe cheltuieli de exploatare a taxelor în sumă de ...lei, achitate cu ocazia achiziționării unor mijloace fixe, taxe ce intră în costul de achiziție al acestora, s-a diminuat nejustificat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit, întrucât societatea a încălcat prevederile pct.54 alin.(1) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precum și prevederile art.24 alin.(1) din Codul fiscal, fapt pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei, calculat astfel: ...lei x16%, majorări de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ...lei.

În drept, potrivit art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

"Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol."

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus se reține că societatea are obligația se recupereze din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile.

Pct.54 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabil în perioada verificată, precizează:

"54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective."

Conform prevederilor pct.54 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

Referitor la argumentul societății că „organele de inspecție fiscală au dat dovadă de necunoaștere a prevederilor legale în vigoare, fie de ignorarea acestora, întrucât terenurile reprezintă active neamortizabile”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, **deoarece chiar dacă terenurile reprezintă active neamortizabile, societatea avea obligația să includă în costul de achiziție al terenurilor contravaloarea cheltuielilor direct atribuibile achiziției acestora**, potrivit prevederilor pct.54 alin.1 din OMFP nr.1752/2005, întrucât textul de lege nu distinge cu privire la achiziția de bunuri imobile de natura terenurilor, iar societatea achiziționează atât terenuri cât și construcții.

Referitor la argumentul societății că „inspectorii fiscali au reținut greșit obligația de a cumula la prețul de cumpărare valoarea onorariilor și a taxelor de publicitate imobiliară”, întrucât „taxele de publicitate imobiliară sunt datorate unor instituții publice, dar fac parte din categoria celor care pot fi recuperate de la autoritățile publice”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât taxele de publicitate imobiliară nu se restituie persoanelor care fac tranzacții imobiliare, ci se constituie ca surse de finanțare pentru Agenția Națională de Cadastru, potrivit Legii nr.499/2004 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.41/2004 pentru modificarea și completarea Legii cadastrului și a publicității imobiliare nr.7/1996, care precizează:

“3. La articolul 1 punctul 8, articolul 9 va avea următorul cuprins:

"ART. 9

Finanțarea cheltuielilor curente și de capital ale Agenției Naționale și ale unităților subordonate se asigură integral din venituri proprii.

Veniturile proprii se constituie din:

a) încasări din servicii prestate;

b) tarife stabilite conform actelor normative;

c) închirieri de spații și aparatură;

d) donații și sponsorizări primite potrivit legii;

e) dobânzi aferente disponibilităților din conturi și din depozite;

f) alte venituri.

Tarifele și încasările prevăzute la alin. 2 lit. a) și b) nu sunt purtătoare de T.V.A., fiind incluse în cazul operațiunilor de publicitate

imobiliară în taxa notarială de timbru. Aceste tarife nu pot depăși 30% din valoarea taxei notariale de timbru.

Taxele de publicitate imobiliară pot fi încasate de notarii publici în numele Agenției Naționale și pe chitanțierele puse la dispoziție de către aceasta pe baza unei negocieri între Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară și Uniunea Națională a Notarilor Publici și care va face obiectul protocolului de colaborare.[...] Veniturile încasate se virează în contul Agenției Naționale deschis la Trezoreria Statului.”

Referitor la argumentul societății că nu avea obligația de a cumula „la prețul de cumpărare” onorariile care au fost achitate notarilor publici pentru serviciile prestate, întrucât aceste servicii „*fac parte din categoria veniturilor obținute pentru servicii prestate de persoane care desfășoară profesii liberale și nu de organe de stat sau instituții publice*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit prevederilor legale menționate mai sus, societatea avea obligația să includă în costul de achiziție al bunurilor atât prețul de cumpărare cât și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

Prin urmare, întrucât M. a inclus eronat suma de ...lei, reprezentând contravaloarea taxelor notariale, taxelor de publicitate imobiliară, etc, în evidența contabilă în contul 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, în contul 623 “Cheltuieli de reclamă și publicitate”, în contul 628 “Cheltuieli cu serviciile prestate de terți” și în contul 635 “Alte impozite și taxe”, a diminuat nejustificat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit, și a încălcat prevederile pct.54 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se reține că suma de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, a fost în mod legal stabilită în raport cu legislația în vigoare motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de ...lei în conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la suma totală de ...lei, **reprezentând majorări de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei**, aferente impozitului pe profit, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina M. a fost reținut ca datorat bugetului de stat debitul de natura impozitului pe profit în sumă de ...lei, aceasta datorează și suma totală de ...lei cu titlu de majorări și penalități de întârziere reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

4). Referitor la suma totală de ...lei, reprezentând:

- ...lei, impozit pe profit,
- ...lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

- ...lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ...lei, taxa pe valoarea adăugată,
- ...lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ...lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă **în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei sumele mai sus menționate, în condițiile în care societatea motivează că serviciile prestate de furnizori și înregistrate pe cheltuieli au fost refacturate către beneficiarul acestor servicii, obținând astfel venituri impozabile.**

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit și a dedus taxă pe valoarea adăugată, astfel:

- servicii turistice externe, cazare și transport în Israel, în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări", în anul 2005 și anul 2007 în sumă totală de ...lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...lei,

- facturile emise de L, reprezentând, potrivit specificațiilor înscrise pe acestea „*chirie spațiu Str...conform contract nr...*”, în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile”, în perioada 01.04.2005-18.12.2007, în sumă totală de ...lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...lei,

- cheltuielile cu combustibilul și reparațiile executate la autoutilitara Avia ..., în sumă totală de ...lei, în perioada în care autoutilitara nu se regăsea în patrimoniul societății și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...lei,

- serviciile de consultanță facturate de B. în perioada 01.02.2006-31.07.2006, în valoare totală de ...lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...lei,

- serviciile de consultanță facturate de H. în perioada 22.02.2006-05.12.2006, în valoare totală de ...lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...lei,

- serviciile de consultanță și de pregătire profesională, facturate de O, în perioada 18.01.2006-12.09.2006, în valoare totală de ...lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...lei,

- serviciile de publicitate facturate de G. în perioada 20.04.2007-11.12.2007, în valoare totală de ...lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...lei.

Referitor la serviciile turistice externe, cazare și transport în Israel, organele de inspecție fiscală au verificat în timpul inspecției fiscale, documentele puse la dispoziție de către societate și au constatat că aceste cheltuieli nu sunt destinate realizării de venituri impozabile, și nu rezultă că s-au efectuat în numele unor salariați sau a administratorului societății, întrucât

societatea nu a prezentat ordine de deplasare sau alte documente din care să rezulte persoanele beneficiare ale serviciilor respective, fapt pentru care, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, au stabilit impozit de profit suplimentar în sumă de ...lei, calculat astfel: ...lei x 16% și majorări de întârziere în sumă de ...lei.

Referitor la serviciile de închiriere, societatea nu a prezentat contractul de închiriere, în timpul inspecției fiscale, ci contractul de asociere în participațiune nr..., cu valabilitate de la data de 01.01.2005, încheiat între L și M. având ca obiect realizarea de activități economice comune, potrivit căruia L, contribuie cu aport social constând în folosința spațiului cu destinație de comerț, situat în localitatea..., spațiu concesionat de la Primăria Municipiului ..., iar M contribuie cu aport social în sumă de ...Euro, necesar pentru asigurarea fondului de marfă și de investiții pentru dotarea și amenajarea corespunzătoare a spațiului. Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit reglementărilor legale, societatea M. avea obligația conducerii distincte a evidenței contabile pentru operațiunile derulate în baza contractului de asociere în participațiune, însă acestea nu au fost puse în practică.

De asemenea, din discuțiile purtate cu reprezentantul legal al societății, organele de inspecție fiscală au constatat că spațiul în cauză nu a fost utilizat de către M, ci de către A. al cărui acționar majoritar este M, având drept destinație „salon prezentare auto”, societatea verificată, respectiv M. nedesfășurând niciun fel de activitate în spațiul respectiv.

Având în vedere cele constatate referitoare la cheltuielile cu serviciile de închiriere, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de...lei, calculat astfel:...lei x 16% , majorări de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de ..lei.

Referitor la cheltuielile cu combustibilul și reparațiile executate la autoutilitara Avia ... organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada în care autoutilitara nu se regăsea în patrimoniul societății, M. a achiziționat și a dat în consum combustibil pentru autoutilitara în cauză și anume ...litri în valoare de ...lei. Totodată, în luna iulie 2006, societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 611 “Cheltuieli cu reparațiile” suma de ...lei, reprezentând contravaloarea reparațiilor executate la autoutilitara de către D, conform facturii fiscale nr...

Organele de inspecție fiscală au constatat că M.nu a respectat prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât a inclus pe costuri contravaloarea combustibilului consumat și a reparației mijlocului fix în cauză, în perioada când acesta nu a aparținut societății și nici nu a fost utilizat în activitatea acesteia, fapt pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei, calculat astfel: (...lei+...lei) x 16% și majorări de întârziere în sumă de...lei.

În ceea ce privește serviciile de consultanță facturate de B, H, O, precum și serviciile de publicitate facturate de G, organele de inspecție fiscală, având în vedere că societatea prin documentele prezentate în timpul inspecției fiscale nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor facturate și nici nu a fost justificată necesitatea acestora, au constatat că sumele înregistrate pe cheltuieli în cuantum de ...lei, din care în soluționarea prezentei cauze în sumă de ...lei, nu sunt aferente realizării de venituri, respectiv nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, fapt pentru care, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de ...lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar urmare a constatării nedeductibilității cheltuielilor cu serviciile de consultanță facturate de B. și cu serviciile de publicitate facturate de G.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar urmare a constatării ca nedeductibile de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor cu serviciile de consultanță facturate de H. și cu serviciile de consultanță și de pregătire profesională facturate de O. acestea sunt tratate la capitolul III, punctul 7.

Totodată, având în vedere deficiențele constatate cu privire la impozitul pe profit supus prezentei cauze cu influență și asupra taxei pe valoarea adăugată și întrucât în perioada verificată (2006-2008) pentru achizițiile de bunuri și servicii societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu a îndeplinit condițiile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, potrivit cărora orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei și au stabilit majorări de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei.

Prin contestația formulată, societatea precizează că serviciile prestate de furnizori și înregistrate în evidența sa contabilă pe cheltuieli au fost refacturate către beneficiarul acestor servicii, obținând astfel venituri impozabile.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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. [...]”

Potrivit acestor prevederi legale se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2005, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere, prevede:

“(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 01.01.2007, sunt în vigoare prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale menționate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Art.129 alin.(2) lit.e) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare până la 31.12.2006, precizează:

“(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

e) intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.”

“(5) Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii.”

Începând cu data de 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile art.129 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”

Coroborate cu prevederile pct.6 alin.2 și pct.7 alin.1 din H.G. nr.44/2004 privind Codul fiscal cu aplicare de la 01.01.2007:

“6. (2) În sensul [art.128](#) alin.(2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.”

“ 7.(1) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin.(2) și (3) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art.129 alin.(2) din Codul fiscal.”

Față de aceste prevederi legale rezultă că în drept comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

În ceea ce privește momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată, până la 31.12.2006, potrivit prevederilor art. 134 alin.(3) din Legea nr.571/2003:

“(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.

Începând cu 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile privind faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii prevăzute la art. 134¹ alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

“(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

Art.155 alin.(1) privind facturarea, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.[...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.** Astfel, în cazul prestărilor de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data **la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**

Conform prevederilor legale menționate mai sus rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu TVA către beneficiar pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Totodată, pct.22 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, precizează că:

“(2) Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidențiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare. De asemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 "Creditori diverși", inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are

dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza cărora a fost întocmită.”

Conform prevederilor legale menționate mai sus, se reține că pentru sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. Se refacturează aceleași sume, identice cu cele de pe factura inițială, se specifică ce factură se refacturează, cu nr., data, furnizor, se atașează copie după factura inițială, iar în evidența contabilă se fac următoarele înregistrări:

462 "creditori diverși" = 401 "furnizori",

4111 "clienți" = 462 "creditori diverși",

astfel încât să nu înregistreze aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri.

4.1) Referitor la cheltuielile cu serviciile turistice externe, cazare și transport în Israel, în valoare totală de ...lei, societatea a depus la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, odată cu contestația, următoarele documente:

- factura nr...emisă de M către A, în valoare de ...lei, reprezentând „prestații conform contract ...”.

- procesul verbal nr..., anexă la factura ...încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, prezentat organelor de inspecție fiscală, în care se precizează: „*în baza contractului nr...cedentul facturează următoarele servicii beneficiarului:[...]*
-refacturare „Misiune economică la H”, factura E în valoare de ...lei.”

- un alt proces verbal nr..., anexă la factura ...încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, prezentat organelor de soluționare a contestației, în care se precizează: „*în baza contractului nr... cedentul facturează următoarele servicii beneficiarului: [...]*

-refacturare cheltuieli delegații în valoare de...lei+TVA, astfel:

- „*Misiune economică la H*”, în valoare de ...lei, reprezentând facturile E nr...și...,

- ...lei+TVA, reprezentând factura C. nr...”

4.2) Referitor la cheltuielile cu chiria în valoare totală de ...lei, societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, odată cu contestația, următoarele documente:

a) pentru anul 2005, conform anexei nr.17 la raportul de inspecție fiscală, cheltuielile cu chiriile înregistrate de societate în evidența contabilă au fost în sumă de ...lei, respectiv ...lei pentru trimestrele II + III, și ...lei pentru

trimestru IV, iar cele pe care societatea susține că le-a refacturat sunt în sumă de ...lei.

Pentru aceste sume societatea a depus următoarele documente:

- procesul verbal nr... anexă la factura ...în care se precizează: „cedare spațiu în folosință pentru anul 2005 în valoare de ...lei+TVA”,

- factura nr...emisă de M. către A, pe care se menționează: "prestări servicii conform contract ..."

- procesul verbal nr..., anexă la factura ...în care se precizează:

- „cedare spațiu în folosință pentru anul 2005 în valoare de ...lei+TVA”,

- factura nr...emisă de M. către A, pe care se menționează: "prestări servicii conform contract"

- procesul verbal nr... anexă la factura ...în care se precizează:

- „cedare spațiu în folosință pentru anul 2005 în valoare de ...lei+TVA”,

- factura nr...emisă de M. către A, pe care se menționează: "prestări servicii conform contract ..."

b) pentru anul 2006, conform anexei nr.17 la raportul de inspecție fiscală, cheltuielile cu chiriile înregistrate de societate în evidența contabilă au fost în sumă de ...lei, respectiv ...lei pentru trimestrele I+ II + III, și ...lei pentru trimestru IV, iar cele pe care societatea susține că le-a refacturat sunt în sumă de ...lei.

Pentru aceste sume societatea a depus următoarele documente:

- procesul verbal nr..., anexă la factura ...în care se precizează: „cedare spațiu în folosință pentru anul 2006 în valoare de ...lei+TVA.”

- factura nr...emisă de M către A, pe care se menționează: "prestări servicii conform contract ..."

c) pentru anul 2007, conform anexei nr.17 la raportul de inspecție fiscală, cheltuielile cu chiriile înregistrate de societate în evidența contabilă au fost în sumă de ...lei, respectiv ...lei pentru trimestrul I și ...lei pentru trimestrele II+III+IV, iar cele pe care societatea susține că le-a refacturat sunt în sumă de ...lei.

Pentru aceste sume societatea a depus următoarele documente:

- procesul verbal nr..., anexă la factura ...în care se precizează: „cedare spațiu în folosință pentru anul 2007 în valoare de ...lei+TVA”,

- factura nr...emisă de M. către A, pe care se menționează: "prestări servicii conform contract..."

4.3) Referitor la cheltuielile cu combustibilul consumat și cu reparațiile efectuate la autoutilitara în valoare totală de ...lei, societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, odată cu contestația:

- factura nr...emisă de M. către A, reprezentând „prestații conform contract ...”, în valoare de ...lei+TVA.

- „proces verbal nr..., anexă la factura ...”, încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, prezentat organelor de inspecție fiscală, în care se precizează: „*în baza contractului nr...cedentul facturează următoarele servicii beneficiarului: [...]*”

-refacturare servicii de publicitate pentru semestru 1 din 2006,...lei+TVA.”

- un alt „proces verbal nr..., anexă la factura ...”, încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, prezentat organelor de soluționare a contestației, în care se precizează: „*în baza contractului nr...cedentul facturează următoarele servicii beneficiarului: [...]*”

-refacturarea cheltuielilor (consumabile și reparații) cauzate de folosirea autoturismului ...în valoarea de ...lei.”

Societatea a depus pentru acest capăt de cerere și:

- factura nr...emisă de M. către A, reprezentând „prestații conform contract ...”, în valoare de ...lei+TVA.

- „proces verbal nr..., anexă la factura...”, încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, în care se precizează: „*în baza contractului, cedentul facturează următoarele servicii beneficiarului: [...]*”

-refacturare cheltuielilor (consumabile și reparații) cauzate de folosirea autoturismului ...în valoarea de ...lei.”

4.4) Referitor la serviciile de consultanță facturate de B. în valoare totală de ...lei, societatea contestatoare a depus pentru această speță următoarele:

- contractul cadru nr...privind prestarea unor servicii de consultanță, încheiat între M, în calitate de „beneficiar” și B, în calitate de „executant”,

- act adițional nr...la contractul cadru nr...ce conține „**centralizatorul de servicii, care vor fi executate de către Furnizor pentru Beneficiar, în baza contractului cadru mai sus menționat, în perioada 01.01.2006-31.01.2006**”, în care se menționează un număr total de ore „estimate” de ...ore.

- factura nr...emisă de B. către M, în valoarea de ...lei + TVA, în conținutul căreia se menționează „*prestări servicii conform contract cadru nr...și act adițional la contract cadru nr...*”.

- act adițional nr... la contractul cadru nr... ce conține „**centralizatorul de servicii, care vor fi executate de către Furnizor pentru Beneficiar, în baza contractului cadru mai sus menționat, în perioada 01.02.2006-28.02.2006**”, în care se menționează un număr total de ore „estimate” de ...ore.

- factura nr...emisă de B. către M, în valoarea de ...lei + TVA, în conținutul căreia se menționează „*prestări servicii conform contract cadru nr...și act adițional la contract cadru nr...*”.

- factura nr...emisă de M. către A reprezentând “*prestări servicii conform contract ...*”

- „proces verbal ..., anexă la factura ...”, încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, în care se precizează: „refacturare servicii prestate de către B, privind mentenanța clienților, coordonarea și urmărirea proiectelor conform facturilor:

- nr... în valoare de ...lei + TVA,
- nr..., în valoare de ...lei + TVA,
- nr..., în valoare de ...lei + TVA.”

- factura nr...emisă de M. către A, reprezentând “prestări servicii conform contract...”

- „proces verbal ..., anexă la factura ...”, încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, în care se precizează: „refacturare servicii prestate de către B., privind mentenanța clienților, coordonarea și urmărirea proiectelor conform facturilor:

- nr..., în valoare de ... lei + TVA,
- nr..., în valoare de ...lei + TVA,
- nr..., în valoare de ...lei + TVA.”

4.5) Referitor la cheltuielile în valoare totală de ...lei, reprezentând contravaloarea serviciilor facturate de H., societatea contestatoare a depus pentru această speță următoarele:

- factura nr...emisă de M. către A, reprezentând “prestații conform contract ...”.

- „proces verbal nr..., anexă la factura...”, încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, în care se precizează: „cedentul facturează în favoarea beneficiarului următoarele servicii prestate de către H:

- ...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,
- ...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,
- ...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,
- ...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,
- ...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,
- ...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr..., (facturile fiscale și rapoarte de prestații consultanță)

- ...lei + TVA, avans servicii consultanță.

S-a emis factura nr..., în valoare totală de... lei+ TVA.”

4.6) Referitor la cheltuielile în valoare totală de ...lei, reprezentând contravaloarea serviciilor facturate de O, în perioada 18.01.2006-12.09.2006, societatea contestatoare a depus pentru acest capăt de cerere următoarele documente:

- contractul de prestări servicii nr..., încheiat între M, în calitate de beneficiar și O, în calitate de prestator, din care se reține:

- act adițional la contractul nr...prin care se prelungește valabilitatea contractului.

- raport de prestații consultanță în perioada septembrie 2007, în care sunt enumerate “servicii de consultanță și asistență curentă”, “elaborări de documentații și planuri financiare”, “elaborări documentații economice”, “prelucrări de informații financiar-contabile”, “alte activități și situații neprevăzute”, “studii de marketing și prospectare a pieței”, “elaborare raport activitate desfășurată pe trimestru 2.”

- tabele cuprinzând date preluate din balanțele de verificare, referitoare la structura veniturilor și cheltuielilor pe compartimente, investiții derulate în diferite perioade, în care nu sunt cuprinse informații menite să clarifice situația fiscală a cheltuielilor de consultanță, întrucât acestea nu fac proba implicării niciuneia dintre părțile în cauză, acestea fiind nedatate, neștampilate, nesemnate.

- factura nr...emisă de O către M, reprezentând “prestări servicii de management conform contract ...” în valoare de... lei + TVA.

- factura nr...emisă de O. către M.reprezentând “prestări servicii de management conform contract ...” în valoare de...lei + TVA.

Pentru justificarea cheltuielilor de pregătire profesională societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei, odată cu contestația, următoarele documente:

- contractul de prestări servicii nr..., încheiat între M, în calitate de beneficiar și M, în calitate de prestator,

- raport de activitate pregătire profesională în perioada noiembrie 2005, în care sunt enumerate “*testare și evaluare cunoștințe de lb. engleză la nivelul compartimentelor societății*”, “*stabilire grupe în funcție de nivelul de pregătire*”, “*organizare cursuri intensive de limbă engleză pentru afaceri*”, “*suport didactic corespunzător (CD, Cărți, reviste)*”

Temei legal: contractul nr...din....

S-a emis factura nr...în valoare de ...lei”.

- factura nr...emisă de M. către A, reprezentând “*prestații conform contract ...*”.

- „proces verbal nr..., anexă la factura ...”, încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, în care se precizează: „*cedentul facturează în favoarea beneficiarului următoarele servicii prestate de către O:*

- *...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,*
- *...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,*
- *...lei+TVA,contravaloarea facturii fiscale nr...,*
- *...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,*
- *...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,*
- *...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,*
- *...lei+TVA, contravaloarea facturii fiscale nr...,*
- *...lei+TVA, avans servicii consultanță.”*

4.7) Referitor la cheltuielile în valoare totală de ...lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de publicitate facturate de G, societatea contestatoare a depus următoarele documente:

- contractul de prestări servicii publicitate nr...încheiat între M, în calitate de beneficiar și G, în calitate de executant,
- factura nr...emisă de M. către A., reprezentând *“prestații conform contract ...”*.
- „proces verbal nr..., anexă la factura ...”, încheiat între M. în calitate de cedent și A. în calitate de beneficiar, în care se precizează: *„refacturare serviciilor de reclamă și publicitate de către G. în 2007, în valoare de ...lei+TVA, astfel:*
 - *comanda nr...- „Organizare expoziție autoturisme”, conform facturii nr..., în valoare de ...lei + TVA,*
 - *comanda nr...- „Organizare expoziție autoturisme”, conform facturii nr..., în valoare de ... lei + TVA,*
 - *comanda nr...- „Conceperea unui program pentru promovarea autoturismelor X”, conform facturii nr..., în valoare de ...lei + TVA,*
 - *avans comandă ...,întocmire bază de date concurență în valoare de ...lei +TVA.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că întrucât M. a refacturat o parte din sumele facturate de diverși furnizori, pe care le-a înregistrat pe cheltuieli deductibile, avea obligația înregistrării pe venituri a sumelor refacturate, precum și a colectării taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru aceste servicii, și de a emite facturi cu TVA până în cea de-a 15-zi a lunii următoare celei în care a luat naștere faptul generator al taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.155 alin.(1) din Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea a refacturat o parte din sumele ce i-au fost facturate de furnizori, reprezentând servicii care nu au fost efectuate pentru M, ci pentru A, societatea beneficiară a acestor servicii.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor cheltuieli, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv la necesitatea prestării serviciilor menționate mai sus, la prestarea efectivă a lor, și nu au analizat modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, respectiv dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere faptul că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...organele de inspecție fiscală nu au analizat și:

- dacă cheltuielile înregistrate de societate sunt corect stabilite și înregistrate conform contractelor menționate mai sus,

- dacă sunt aferente perioadei în care au fost înregistrate,

- dacă facturile întocmite pentru fiecare în parte, cuprind toate elemente prevăzute de lege, pentru îndeplinirea calității de document justificativ,

- dacă s-au refacturat aceleași sume, identice cu cele de pe factura inițială, specificându-se factura ce se refacturează, cu nr., data, furnizor, și având atașat copie după factura inițială,

- dacă refacturarea și înregistrarea veniturilor s-a realizat în același exercițiu financiar când s-a efectuat și înregistrarea cheltuielilor pentru a determina în mod corect rezultatul impozabil al exercițiului și implicit a impozitului pe profit, și pentru a respecta principiul independenței exercițiului,

- dacă data refacturării a fost până în cea de-a 15-zi a lunii următoare celei în care a luat naștere faptul generator al taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.155 alin.(1), situație în care organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să calculeze numai penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, între data când trebuia emisă factura și data emiterii, urmează să se desființeze decizia de impunere contestată, referitoare la:

•...lei, impozit pe profit,

• ...lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

• ...lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

• ...lei, taxa pe valoarea adăugată,

• ...lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

• ...lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea

adăugată, cu consecința reverificării de către o altă echipă, pentru același impozit și taxă vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii, în vederea determinării impozitului pe profit datorat, a taxei pe valoarea adăugată de plată și a accesoriilor aferente

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași

perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

5) Referitor la suma totală de ...lei, reprezentând:

- ...lei, impozitul din veniturile din salarii,
- ...lei, contribuția individuală la asigurările sociale,
- ... lei, contribuția unității la asigurările sociale,
- ...lei, contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate,
- ...lei, contribuția unității la asigurările sociale de sănătate,
- ... lei, contribuția individuală la fondul de somaj,
- ...lei, contribuția unității la fondul de somaj,
- ...lei, contribuția unității pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- ...lei, contribuția unității pentru concedii și indemnizații,
- ...lei, contribuția unității pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

• accesorii aferente impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente salariilor în sumă de ...lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe **dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au reîncadrat operațiunile derulate de societate, constând în acordarea de comisioane unor societăți comerciale, în condițiile în care acestea erau reprezentate de persoane fizice ce au și calitatea de angajați ai M., iar din documentele prezentate nu rezultă o delimitare concretă a serviciilor prestate de aceeași natură ce intră în sarcina aceluiași persoane în calitate de angajați ai societății contestatoare și de reprezentanți ai societăților prestatoare.**

În fapt, M. a încheiat cu R. contractul de management nr..., în baza căruia contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 12 facturi fiscale în valoare de ...lei, la care se adaugă TVA în sumă de ...lei.

R. este reprezentată de d-l C, acesta fiind angajat al M. în funcția de director comercial.

Organele de inspecție fiscală au constatat că obligațiile contractuale ale societății R. se suprapun cu obligațiile din fișa postului directorului comercial din cadrul societății verificate și că în situația dată, contractarea unor servicii de management în domeniul comercial nu se justifică atâta timp cât unitatea are organizat un compartiment comercial, acesta fiind condus de un director comercial cu atribuții acoperitoare pentru cerințele angajatorului.

Totodată, M. a încheiat în perioada 2005-2007, contracte de agenție comercială, după cum urmează:

- contractul nr...cu I., reprezentată legal prin administrator S în calitate de agent,

- contractul nr...cu S., reprezentată legal prin administrator D, în calitate de agent.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele două contracte de agenție comercială au același obiect și că administratorii acestor două societăți sunt angajați cu carte de muncă, pe perioadă nedeterminată ai firmei M. în funcțiile de agenți de vânzări.

În baza contractelor de agenție comercială menționate mai sus, cele două societăți au emis facturi fiscale, pe care societatea M. le-a înregistrat pe cheltuieli, în valoarea totală de ...lei, plus TVA de ...lei.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunile derulate între M. și R., I, S. în valoarea totală de ...lei, la venituri din salarii și au calculat, în timpul controlului contribuțiile aferente, în baza următoarelor prevederi legale:

- art.57 alin.1 din Codul fiscal, potrivit căruia beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri;

- art.23 alin.1 lit.a) din Legea nr.19/2000, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale o constituie salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile reglementate prin lege;

- art.24 alin.1 din Legea nr.19/2000, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale o constituie fondul total de salarii brute lunare.

- art.51 alin.2, art.52 din OUG nr.150/2002 și art.257, art.258 din Legea nr.95/2006, potrivit căruia angajatorii au obligația să calculeze, să rețină și să vireze casei de asigurări contribuția datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă, prin aplicarea cotelor corespunzătoare asupra veniturilor din salarii care se supun impozitului pe venit;

- art.26 alin.1 din Legea nr.76/2002, potrivit căruia angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, prin aplicarea cotei corespunzătoare asupra fondului de salarii brute;

- art.27 alin.1 din Legea nr.76/2002 potrivit căruia angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, prin aplicarea cotei corespunzătoare asupra salariului de bază lunar brut;

- art.96 alin.1 din Legea nr.346/2002, potrivit căruia angajatorii datorează contribuții de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale;

- art.4*, alin.1 din OUG nr.158/2005 potrivit căruia cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, este de 0,85% și se aplică la fondul de salarii;

- art.7 alin.1 din Legea nr.200/2006, potrivit căruia angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la fondul de garantare, în cotă de

0,25% aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.

La calculul impozitului pe profit pentru perioada 2005-2007 s-a acordat drept de deducere pentru sumele reprezentând contribuțiile datorate de angajator, urmare reîncadrării operațiunilor în cauză, în cuantum total de ...lei, respectiv din impozitul pe profit stabilit suplimentar s-a scăzut suma de ...lei, iar totalul accesoriilor stabilite s-a diminuat cu accesoriile aferente acestei sume.

În drept, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, valabil pe perioada supusă verificării, precizează:

"La stabilirea sumei unui impozit sau 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".

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunile derulate între M. și R., I, S. în valoarea totală de ...lei, ca fiind venituri de natură salarială sau asimilate salariilor, pe considerentul că aceste societăți sunt reprezentate de persoane care au calitatea de salariați ai societății contestatoare, având aceleași obligații în realizarea sarcinilor ce sunt consemnate în contractele individuale de muncă și fisei postului.

Referitor la serviciile facturate de R., societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei următoarele documente:

- contractul de management nr..., încheiat între M., în calitate de beneficiar și R., reprezentată prin C, în calitate de manager, în care se precizează:

„Articolul III Obiectul contractului:

Beneficiarul încredințează managerului organizarea, conducerea și gestionarea compartimentului comercial, pe baza unor obiective și criterii de performanță, în schimbul unei plăți, potrivit celor convenite prin prezentul contract.

Articolul IV Drepturile și obligațiile managerului

A. Managerul are următoarele drepturi:

1. plata unei sume de X lei+TVA trimestrial/lunar, care stă la baza drepturilor convenite și stabilite conform acestui contract.[...]

B. Managerul are următoarele obligații:

1. să aducă la îndeplinire obiectivele și criteriile de performanță prevăzute în anexa nr.2 la prezentul contract.

În acest scop managerul dispune de următoarele prerogative:

a) concepe și aplică strategii și politici de dezvoltare a beneficiarului referitor la compartimentul comercial,

b) selectează, angajează și concediază personalul salariat din cadrul compartimentului,

c) reprezintă pe beneficiar în legătură cu activitatea de care răspunde,

e) alte obligații convenite între părți.

2. să prezinte trimestrial autorității executive a beneficiarului situația economico-financiară a societății, modul de realizare a indicatorilor de performanță conveniți și alte documentații solicitate, vizate și certificate de organele de verificare financiară.”

Se reține că în contractul de management nr..., precizat mai sus, nu se menționează date referitoare la termenele de execuție, la valoarea totală a contractului și nici defalcarea cheltuielilor de această natură pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectivului contractului, condiție esențială pentru a deduce cheltuielile cu serviciile prevăzute la art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48, Titlul II din HG. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestatoare depune la dosarul cauzei „Fișa postului pentru Director comercial” în cadrul firmei M., funcție ocupată de C, în care se precizează:

„Directorul comercial este persoana de conducere, care conduce activitatea comercială din subordonarea sa stabilită prin Organigrama firmei, îndeplinește sarcinile stabilite de Directorul General și reprezintă firma în relațiile cu terți, cu respectarea competențelor stabilite de Directorul General.[...]

Atribuții principale

2.1. Coordonează activitatea comercială:

2.1.1. propune pentru aprobare schema de funcționare și organizare a direcției comerciale.

2.1.2. propune personalul necesar pentru îndeplinirea sarcinilor de servicii.

2.1.3. Organizează și controlează legalitatea actelor comerciale îndeplinite de angajații din subordine.

2.1.4. Întocmește în colaborare cu Directorul General și Directorul Financiar Planul de afaceri anual și defalcă pe perioade.

2.1.5. Urmărește îndeplinirea Planurilor de afaceri, făcând raportările săptămânale și lunare.

2.1.6. Coordonează, îndrumă și controlează activitatea punctelor de lucru și a agenților comerciali.

2.1.7. Dezvoltă activitatea societății și propune noi afaceri în vederea maximizării profitului. [...]”

Din analiza documentelor de mai sus, se reține că atribuțiunile din fișa postului pentru Directorul Comercial al M, funcție ocupată de C, sunt aceleași cu obiectul Contractului nr...încheiat cu R., reprezentată prin C, în calitate de manager.

Mai mult, se reține că **societatea nu a prezentat documente care să probeze realitatea serviciilor prestate de care a beneficiat, care să asigure o delimitare concretă a serviciilor efectuate de prestator față de aceleași servicii prevăzute în atribuțiunile Directorului economic al societății contestatoare** și care să facă dovada necesității prestării unor astfel de servicii, în condițiile în care societatea contestatoare dispunea de personal specializat, iar aceste servicii reprezentau în fapt atribuțiuni de serviciu stabilite în sarcina personalului angajat al M.

Având în vedere cele reținute mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție au reîncadrat operațiunile derulate între M. și R. la venituri din salarii și au calculat, în timpul controlului contribuțiile aferente.

Referitor la serviciile facturate de S. și I, societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei următoarele documente:

-contractul de agenție comercială nr..., încheiat între M., în calitate de comitent și S, în calitate de agent, reprezentată legal prin D,

-contractul de agenție comercială nr..., încheiat între M., în calitate de comitent și I., în calitate de agent, reprezentată legal prin S,

- fișa postului „Agent vânzări” pentru salariatul D,

- fișa postului „Agent vânzări” pentru salariatul S.

În contractele menționate mai sus se precizează:

„1. Obiectul contractului

Art.1. Prezentul contract are ca obiect:

a) Încheierea de contracte de vânzare-cumpărare privind produsele comitentului, prevăzute în Anexa prezentului contract cu persoane fizice sau juridice care își desfășoară activitatea în Teritoriul determinat.[...]

Art.8 Agentul este obligat să desfășoare următoarele activități în numele și pe seama Comitentului, activități pentru care răspunde material sau penal, în cazul în care, se produc eventuale pagube Comitentului sau terților în relația cu Comitentul:

- să întocmească corect și legal toate documentele în numele comitentului[...]

-să urmărească solvabilitatea clienților la care livrează marfă și răspunde material sau penal în cazul în care livrează marfa unui client despre care știe că este insolubil în momentul livrării.[...]”

În fișa postului „Agent vânzări” pentru salariații D și S.

„5. Atribuții

A. pe linie profesională

a) Acoperirea sistematică a teritoriului alocat, conform unui plan de rute zilnice, menținerea și dezvoltarea relațiilor de colaborare cu clienții existenți căutarea unor oportunități suplimentare pentru extinderea distribuției în teritoriu.

b) Îndeplinirea planurilor de vânzări

c) Vânzarea întregii game de produse

d) Încasarea tuturor facturilor emise către clienți.

Sarcini și responsabilități de serviciu[...]

5. să acopere teritoriul cu regularitate în conformitate cu planul de activitate și să prezinte clienților activi sau potențiali oferta societății, explicând de fiecare dată avantajele acesteia în fața concurenței. Să dezvolte relațiile profesionale cu clienții.

6. Să încheie contracte comerciale de vânzare cumpărare cu clienții. Are grijă să intre în posesia tuturor actelor necesare găsirii în orice moment a clienților. Verifică veridicitatea acestora. [...]

6. Responsabilități[...]

Nu poate desfășura activități cu profil asemănător activității societății.

Nu poate să ocupe funcții de agent în cadrul unei societăți care are ca obiect de activitate similar sau asemănător societății M. [...]

Societatea a depus situații trimestriale privind realizările față de plan ale agentului de vânzări D, din care organele de soluționare a contestației au analizat situația aferentă trimestrului III 2007 ce cuprinde următoarele informații:

- valoarea vândută: ...lei, pentru care s-a calculat comision în valoare de ...lei,

- licitații: ...lei, pentru care s-a calculat comision în valoare de ...lei,

- firme noi: ... pentru care s-a calculat comision în valoare de ...lei,

- penalizare de 0.5% pentru neîncasări de peste 45 zile: ...lei,

- penalizare de 1% pentru neîncasări de peste 60 zile: ...lei,

- penalizare de 4% pentru neîncasări de peste 90 zile: ...lei,

Total comision calculat a fost în valoare de ...lei, din care s-a scăzut suma de ...lei acordată pe statul de plată și alte cheltuieli, rezultând un rest de plată de ...lei, pentru care societatea S. a emis factura nr...către M., în valoare de ...lei +TVA.

Societatea a depus situații trimestriale privind realizările față de plan ale agentului de vânzări C, din care organele de soluționare a contestației au analizat situația aferentă trimestrului I 2007 ce cuprinde următoarele informații:

- valoarea vândută: ...lei, pentru care s-a calculat comision în valoare de ...lei,

- firme noi: ... pentru care s-a calculat comision în valoare de ...lei.

Total comision calculat a fost în valoare de ...lei, din care s-a scăzut suma de ...lei acordată pe statul de plată și alte cheltuieli, rezultând un rest de plată de ...lei, pentru care societatea I., a emis factura nr...către M, în valoarea de ...lei +TVA.

Din analiza situațiilor privind modul de calcul al comisionului plătit în baza contractelor de agenție comercială acestor situații, se reține că:

-situațiile au fost întocmite trimestrial și au urmărit modul de realizare al planului de vânzări stabilit pentru fiecare agent de vânzări, în persoana S și d-lui D,

-în funcție de realizările planului de vânzări s-a stabilit cuantumul valoric convenit fiecărui agent de vânzări,

-din suma convenită, s-a scăzut partea convenită sub formă de salariu, iar diferența s-a facturat sub formă de comision de către cele două societăți, părți în contractele de agenție comercială.

Societatea contestatoare a depus la dosarul cauzei, odată cu contestația contractul de muncă al salariatului S, înregistrat sub nr...în registrul Camerei de muncă, din analiza căruia se reține că orele suplimentare prestate după terminarea programului sau în zilele când nu se lucrează se plătesc cu un spor de 100%.

De asemenea, din fișa postului "agent vânzări" se reține că printre responsabilitățile agentului de vânzări este și obligația ca acesta să nu desfășoare activități cu profil asemănător activității societății și să nu ocupe funcții de agent în cadrul unei societăți care are obiect de activitate similar sau asemănător societății M.

Mai mult, în contractele de agenție comercială nr...și nr..., precizate mai sus, nu se menționează date referitoare la termenele de execuție, la valoarea totală a contractului și nici defalcarea cheltuielilor de această natură pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectivului contractului, valoarea plafonului de vânzări stabilit și gradul de realizare al acestuia, condiție esențială pentru a deduce cheltuielile cu serviciile prevăzute la art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48, Titlul II din HG. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că societatea nu a prezentat, pentru justificarea comisionului facturat de I. și S., situații din care să rezulte valoarea plafonului de vânzări stabilit și gradul de realizare al acestuia, iar comisionul facturat are la bază realizările angajaților M, respectiv S și D, se reține că în mod legal organele de inspecție au reîncadrat operațiunile derulate între M. și I., S. la venituri din salarii și au calculat, în timpul controlului contribuțiile aferente.

Referitor la argumentele societății referitoare la „faptul că administratorii a trei firme identificate sunt angajați ai unității controlate nu este relevant”, deoarece prestările de servicii în baza contractului „s-au efectuat în afara programului de lucru al unității controlate, nu este dovedit că prestatorul efectiv al acestor servicii este administratorul prestatorului, acesta având la rândul său angajați, unitatea nu a efectuat pentru perioada controlată, plăți aferente unor ore suplimentare ale acestor salariați și nici din pontajele acestora nu rezultă că aceștia ar fi prestat ore suplimentare pentru angajatorul lor” și că „prin încheierea acestor contracte unitatea controlată a sporit veniturile impozabile și nu cheltuielile deductibile, astfel influența asupra profitului a fost una pozitivă și nu negativă, cum încearcă să inducă organele de control”, și că „este lipsită de orice relevanță juridică consemnarea organelor de inspecție fiscală conform căreia contractele individuale de muncă ale angajatorului, unitate controlată conțin clauza potrivit căreia orele suplimentare se plătesc cu un spor de 100% atâta timp cât din pontajele perioadei verificate nu rezultă efectuarea unor ore suplimentare de acei angajați”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a prezentat documente care să probeze realitatea serviciilor prestate de care a beneficiat, care să asigure o delimitare concretă a serviciilor efectuate de prestator față de aceleași servicii prevăzute în atribuțiunile de serviciu stabilite în sarcina personalului angajat al M și care să facă dovada necesității prestării unor astfel de servicii, în condițiile în care societatea contestatoare dispunea de personal specializat.

Prin urmare, având în vedere cele reținute și prevederile legale menționate urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de totală de ...**lei**, reprezentând:

- ...lei, impozitul din veniturile din salarii,
- ...lei, contribuția individuală la asigurările sociale,
- ...lei, contribuția unității la asigurările sociale,
- ... lei, contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate,
- ...lei, contribuția unității la asigurările sociale de sănătate,
- ...lei, contribuția individuală la fondul de somaj,
- ...lei, contribuția unității la fondul de somaj,
- ..lei, contribuția unității pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- ... lei, contribuția unității pentru concedii și indemnizații,
- ...lei, contribuția unității pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.
- accesorii aferente impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente salariilor în sumă de ...lei.

Se reține că la calculul impozitului pe profit pentru perioada 2005-2007 s-a acordat drept de deducere pentru sumele reprezentând contribuțiile datorate de angajator, urmare reîncadrării operațiunilor în cauză, în cuantum total de ...lei, respectiv din impozitul pe profit stabilit suplimentar s-a scăzut suma de ...lei, iar totalul accesoriilor stabilite s-a diminuat cu accesoriile aferente acestei sume.

6). Referitor la suma de ...lei, reprezentând:

- ...lei, taxa pe valoarea adăugată,
- ...lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ...lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de diverse servicii, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate de către prestator și în ce măsură sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, societatea contestatoare a dedus în perioada 2005-2008, taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de ...lei, aferentă achiziției de diverse servicii, respectiv comisioane, consultanță, deplasări, închiriere, combustibil, reparații.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost îndeplinite condițiile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, potrivit cărora orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Urmare a controlului s-a stabilit TVA suplimentară de plată în cuantum de ...lei, majorări de întârziere în sumă de...lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2005, privind sfera de aplicare a dreptului 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;”

Începând cu 01.01.2007, sunt în vigoare prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestațiile de servicii care **i-au fost prestate** sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale menționate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în pe perioada 01.01.2005-31.12.2006, se prevede că:

“Sfera de aplicare:

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art.127 alin.\(1\)](#);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art.127 alin.\(2\)](#).”

Începând cu 01.01.2007, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2005-31.12.2006, citate mai sus.

Cu privire la aplicarea art.126 din Codul fiscal prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003

privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2005-31.12.2006, se prevede la pct.1 alin.(3) că:

“(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plată. Această condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. Pentru a se determina dacă o operațiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit, astfel:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigură finanțarea sau, în absența acestuia, atunci când operațiunea a fost efectuată, să permită să se stabilească un asemenea angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciul a fost colectiv, nu a fost măsurabil cu exactitate sau se înscrie în cadrul unei obligații legale;

b) condiția referitoare la existența unei legături între operațiune și contrapartida obținută este respectată chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri, ia forma unei sume calificate drept reducere de preț, nu este plătit de către beneficiar, ci de un terț.”

Începând cu 01.01.2007, prevederile din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct.2 alin.(2) sunt similare cu prevederile pct.1 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aplicabil în perioada 01.01.2005-31.12.2006, citate mai sus.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus se reține că pentru încadrarea unei operațiuni ca prestare de servicii trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului, iar contrapartida obținută să fie aferentă avantajului primit condiție îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata.

Se reține că societatea M. a dedus în perioada 2005-2008, din facturile reprezentând serviciile menționate mai sus, taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de ...lei, astfel:

- din facturile primite de la I. în baza contractului de cesiune de creanță nr..., suma de ...lei,
- pentru comisionul facturat de A. suma de ...lei,
- pentru serviciile de consultanță facturate de C. suma de ...lei,

- pentru serviciile de predare cursuri engleză facturate de C. suma de ...lei,
- pentru serviciile de agenție comercială facturate de C. suma de ...lei,
- pentru serviciile de consultanță facturate de H. suma de ...lei,
- pentru serviciile de consultanță și serviciile de predare cursuri engleză facturate de M. suma de ...lei,
- pentru serviciile de management facturate de R. suma de ...lei,
- pentru serviciile de agenție comercială facturate de I. și S, suma de ...lei.

Întrucât la capitolul III punctele anterioare din prezenta decizie s-a reținut că societatea nu a justificat prestarea efectivă și necesitatea serviciilor în cauză, respectiv comisioane, consultanță, deplasări, închiriere, combustibil, reparații, **acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.**

Prin urmare, având în vedere cele reținute și prevederile legale menționate urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de totală de ...lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Referitor la suma totală de ...lei, **reprezentând majorări de întârziere în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina M. a fost reținut ca datorat bugetului de stat debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, aceasta datorează și suma totală de ...lei cu titlu de majorări și penalități de întârziere reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principale*”**.

În ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ...lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță facturate de H. și serviciilor de consultanță și de pregătire profesională facturate de G. acestea sunt tratate la capitolul III, punctul 7.

7). În ceea ce privește suma de ...lei reprezentând:

- ... lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ... lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ... lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ... lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente impozit pe profit și taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la cap.III punctul 1) și 6) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată pentru:

- impozitul pe profit în sumă de ...lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei aferente cheltuielilor înregistrate conform contractului încheiat cu H.

- impozitul pe profit în sumă de ...lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei aferente cheltuielilor înregistrate conform contractului încheiat cu G.,

și la punctul 4) s-a desființat Decizia de impunere nr...pentru:

- impozit pe profit în sumă de ...lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, aferente cheltuielilor înregistrate conform contractului încheiat cu H.

- impozitul pe profit în sumă de ...lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei aferente cheltuielilor înregistrate conform contractului încheiat cu G.

și întrucât accesoriile aferente debitelor stabilite suplimentar, menționate mai sus, nu pot fi defalcate urmează să se desfiinteze decizia de impunere contestată și pentru:

- ...lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ...lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ...lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ...lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

8). În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..., încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice X-Administrația finanțelor pentru contribuabili mijlocii- Activitatea de inspecție fiscală, referitoare la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei, accesorii aferente impozitului pe profit,
- ...lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ...lei, accesorii aferente impozitului pe salarii și contribuțiilor

aferente salariilor,

având în vedere cuantumul sumei contestate, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența materială de soluționare potrivit art.209 din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente

constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;

b) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, al căror quantum este de 1.000.000 lei sau mai mare, cele formulate împotriva actelor emise de organe centrale, cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, inclusiv accesoriile aferente acestora, indiferent de quantum, și cele formulate împotriva actelor de control financiar se soluționează de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

În speță se face aplicațiunea și a punctului 9.6 din Ordinul nr.519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că: **„nu se poate stabili o altă competență de soluționare decât cea care rezultă din contestarea fiecărui act administrativ fiscal luat individual.”**

Având în vedere prevederile legale menționate și quantumul sumei de ...lei, precum și faptul că M. nu este mare contribuabil, iar actul nu a fost încheiat de organ central, se va transmite dosarul cauzei pentru acest capăt, Direcției generale a finanțelor publice X, spre competența soluționare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.11 alin.(1), art.19 și art.21 alin.(1) și alin.4 lit.m), art.24 alin.(1), art.156 alin.(1) lit.d), art.145 alin.(3) lit.a), în vigoare până la 01.01.2007 și alin.(2) lit.a), în vigoare începând cu 01.01.2007 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.22, pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.54 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct.3 din legea nr.499/2004 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.41/2004 pentru modificarea și completarea Legii cadastrului și a publicității imobiliare nr.7/1996, art.3 din Ordonanța Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată și Hotărârea Guvernului nr.522/2003, și art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de M. împotriva Deciziei de impunere nr...pentru suma totală de plată de ...lei, reprezentând:

- ...lei, impozit pe profit stabilit suplimentar,
- ...lei, accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,

- ... lei, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,
- ...lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,
- ... lei, impozitul din veniturile din salarii,
- ... lei, contribuția individuală la asigurările sociale,
- ... lei, contribuția unității la asigurările sociale,
- ... lei, contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate,
- ... lei, contribuția unității la asigurările sociale de sănătate,
- ... lei, contribuția individuală la fondul de somaj,
- ...lei, contribuția unității la fondul de somaj,
- ...lei, contribuția unității pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- ...lei, contribuția unității pentru concedii și indemnizații,
- ...lei, contribuția unității pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.
- accesorii aferente impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente salariilor în sumă de ... lei.

2). Desființarea Deciziei de impunere nr...pentru suma totală de ...lei, reprezentând:

- ... lei, impozit pe profit,
- ...lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ...lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ...lei, taxa pe valoarea adăugată,
- ...lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ...lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

3). Transmiterea contestației formulată de M. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..., Direcției generale a finanțelor publice X-Administrația finanțelor pentru contribuabili mijlocii – Activitatea de inspecție fiscală, spre competența soluționare, pentru suma totală de ...lei.

- ... lei, accesorii aferente impozitului pe profit,
- ... lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ...lei, accesorii aferente impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente salariilor.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării.