



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Adminstrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a Municipiului București



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. 232/03.07.2009

privind solutionarea contestatiei formulata de

#### S.C. R P S.R.L.

inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr. \*\*

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr. \*\*, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr. \*\*, cu privire la contestatia formulata de S.C. R P S.R.L..

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. \*\* emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. \*\* pentru suma totala de \*\* RON, reprezentand:

- \*\* lei - impozit pe profit;
- \*\* lei - majorari de întârziere aferente;
- \*\* lei - penalitati de intarziere aferente;
- \*\* lei - taxa pe valoarea adaugata;
- \*\* lei - majorari de întârziere aferente;
- \*\* lei - penalitati de intarziere aferente;
- \*\* lei - impozit pe veniturile nerezidentilor;
- \*\* lei - majorari de întârziere aferente;
- \*\* lei - penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa la Directia generala de administrare a marilor contribuabili in data de \*\* asa cum reiese din stampila registraturii, in termenul prevăzut de art. 207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de \*, data comunicarii deciziei de impunere nr. \*\* inscrisa pe adresa de inaintare nr. \*\* anexata in copie la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. R P S.R.L..

***I. Prin contestatia formulata, S.C. R P S.R.L. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:***

**I. Impozit pe profit**

**1. Remuneratie administrator societate comerciala rezidenta in Olanda**

S.C. R P S.R.L. arata ca *“Hotararea Asociatului Unic prevede intr-adevar o remuneratie lunara de \*\* USD/luna, fara a preciza ca aceasta include orice alte taxe”* si ca *“partile nu au precizat care sunt taxele indirecte aplicabile, evident acceptand aplicarea corecta a prevederilor legale din \*\* si Romania”*.

Societatea contestatoare sustine ca *“are dreptul de a deduce in intregime cheltuielile cu serviciile de administrare prestate de societatea olandeza, respectiv intreaga suma de \*\* USD/luna (din care \*\* dolari reprezinta TVA datorat statului olandez conform legilor aplicabile local), intrucat serviciile au fost prestate efectiv”* iar aceasta taxa pe valoarea adaugata reprezinta *“un cost cu un impozit datorat conform legilor aplicabile”*.

**2. Discounturi acordate catre L P I**

Societatea contestatoare arata ca in contractul de vanzare - cumparare polipropilena incheiat cu S.C. L P I S.A. partile au convenit sa se acorde un discount stabilit procentual *“in functie de media lunara cumparata pentru care se stabilesc procente pe praguri (minim 400 tone, intre 400 si 600 tone lunar si peste 600 tone lunar), procente calculate din valoarea totala realizata a contractului pe trimestru”*.

S.C. R P S.R.L. sustine ca organul de inspectie fiscala a interpretat *“in mod eronat contractul si vointa partilor cu privire la modul de stabilire al discountului”* si ca *“raportarea la valoarea pe trimestru se face numai in scopul identificarii procentului corespunzator de discount, acesta urmand a fi aplicat cantitatilor medii lunare”*.

De asemenea, cu privire la temeiul legal invocat de organul de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca *“data fiind natura tranzactiei, respectiv tranzactie exclusiv cu bunuri, este absolut inaplicabila vreo prevedere fiscala cu privire la servicii”*.

In concluzie, societatea arata ca *“temeiul legal invocat de inspectorii fiscali este complet inaplicabil spetei date ce priveste bunuri si nu servicii, si mai*

*mult, chiar modul de estimare a cheltuielilor nedeductibile este eronat, netinand cont de prevederile contractuale”.*

### 3. Discounturi acordate catre Ro

S.C. R P S.R.L. aduce in sustinere aceleasi argumente invocate in cazul discounturilor acordate catre S.C. L P I S.A., respectiv interpretarea eronata a prevederilor contractuale si invocarea unor temeieri legale aplicabile tranzactiilor ce vizeaza serviciile in cazul unui contract de vanzare - cumparare de bunuri.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala a calculat in mod eronat cuantumul discounturilor nedeductibile, suma corecta a acestora fiind de \*\* ROL fata de \*\* ROL.

*In concluzie, societatea arata ca “discounturile acordate sunt cheltuieli deductibile satisfacand criteriul general de deductibilitate, respectiv acela de a fi efectuate in scopul realizarii veniturilor (in mod evident in scopul cresterii vanzarilor), justificate in totalitate cu documente justificative”.*

### 4. Cheltuieli cu comisioane platite catre G T S.R.L.

S.C. R P S.R.L. arata ca a platit, conform contractului, comisioane catre S.C. G T S.R.L. care *“avea obligatia de a prospecta piata si a gasi furnizori pentru cantitatea minima de \*\* tone polipropilena, productie interna, cu caracteristici prevazute expres”.*

Societatea contestatoare arata ca *“partile nu puteau prevedea contractual neacordarea comisionului in conditiile in care tertul identificat de catre comisionar nu isi indeplineste obligatiile fata de comitent”* si ca *“serviciile prestate au avut la baza un contract de comision incheiat in forma scrisa, cuprinzand toate elementele necesare prevazute de lege, iar necesitatea prestarii acestor servicii in scopul activitatii desfasurate este evidenta”.*

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca neindeplinirea *“obligatiilor contractuale de catre comisionar nu poate atrage considerarea serviciilor ca nejustificate”* in conditiile in care *“obligatiile contractuale ale comisionarului fata de comitent sunt in realitate indeplinite”*, iar concluzia organelor de inspectie fiscala *“potrivit careia serviciile sunt nejustificate fiind absolut inaplicabile”.*

### 5. Cheltuieli cu serviciile de publicitate prestate de catre Od Co S.R.L.

S.C. R P S.R.L. arata ca organul de inspectie fiscala a invocat prevederile art. 21 (2) lit. d) si art. 21 (4) lit. m) din Codul fiscal, desi contestatoarea a prezentat un contract scris incheiat cu S.C. Od Co S.R.L..

De asemenea, in legatura cu *“prezenta situatiilor de lucrari”*, societatea contestatoare sustine ca *“modalitatile de justificare a prestarii serviciilor prevazute de Normele de aplicare a Codului fiscal sunt numai enumerative si nu restrictive”*.

Referitor la natura serviciilor prestate de S.C. Od Co S.R.L., societatea contestatoare arata ca acestea au constat in clipuri publicitare a caror *“aparitie publica la diverse televiziuni reprezinta in sine o dovada suficienta a prestarii serviciului”*.

#### 6. Cheltuieli cu obligatiile catre sindicat prevazute de contractul colectiv de munca

S.C. R P S.R.L. arata ca platile efectuate catre Sindicatul “P” sunt aferente art. 83 din contractul colectiv de munca si facturilor emise de Sindicatul “P”.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal intrucat reprezinta obligatii de plata rezultate din contractul colectiv de munca si au la baza facturi fiscale *“ce contin toate elementele”* prevazute de Legea contabilitatii si de Ordinul nr. 425/1998, indeplinind astfel conditia de document justificativ.

Societatea contestatoare invoca in sustinere si Protocolul incheiat cu Sindicatul “P” in data de 02.02.2004.

#### 7. Cheltuieli cu seviceile de medicina muncii (protectia muncii)

S.C. R P S.R.L. arata ca organul de inspectie fiscala a considerat *“in mod eronat ca acestea reprezinta cheltuieli de natura celor sociale peste limita prevazuta de lege”* si sustine ca acestea reprezinta cheltuieli cu forta de munca impuse de lege si care *“nu sunt limitate la deducere de nici o prevedere a Codului fiscal”*.

Societatea contestatoare arata ca, potrivit Legii nr. 53/2003, *“avea obligatia legala ... de a oferi salariatilor sai servicii de medicina muncii”* constand in examenul medical la angajarea in munca, controlul de adaptare si controlul periodic, examenul medical la reluarea activitatii si consultatiile spontane.

In sustinere, societatea invoca prevederile art. 9(1) din Legea nr. 414/2002, Legea bugetului de stat pe anul 2003 nr. 631/2002, art. 21(2) lit. b) din Codul fiscal.

#### 8. Cheltuieli cu bonusurile de succes platite catre R\*\* S.A.

S.C. R P S.R.L. arata ca *“sumele platite in plus fata de intelegerea initiala a partilor reprezinta diferente de pret pentru serviciile contractate si nicidecum plati pentru servicii pentru care nu ar exista un contract in forma scrisa”* si ca *“pretentia existentei unor acte aditionale in forma scrisa ... excede cerintelor legii fiscale”*.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca *“intelegerile intre parti privind corectiile de pret”* rezulta *“din corespondenta comerciala dintre parti, precum si din factura intocmita de furnizor, document in forma scrisa, in care este in scris pretul renegociat, factura acceptata si platita de catre beneficiar”*.

#### 9. Cheltuieli cu serviciile de mentenanta prestate de R\*\* S.A.

Societatea contestatoare arata ca sumele pentru care nu s-a acordat deductibilitate reprezinta *“platile unor servicii efectiv prestate de catre S.C. R\*\* S.A. in beneficiul S.C. R P S.R.L., pentru care valoarea anuala a contractului (contravaloarea convenita conform prevederilor contractului scris dintre parti) a fost respectata”*.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca temeiul legal invocat de organele de inspectie fiscala *“nu isi gaseste de loc aplicabilitatea, cheltuielile cu serviciile de mentenanta prestate de S.C. R\*\* S.A. fiind integral deductibile”* intrucat *“au la baza un contract scris intre parti care cuprinde toate elementele prevazute de punctul 48 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, iar prestarea acestor servicii este justificata corespunzator”*.

S.C. R P S.R.L. arata ca *“bugetul lunar la care fac referire inspectorii fiscali nu are decat un rol estimativ, previzional”*, iar *“solicitarea unui act aditional care sa includa un buget modificat, pe langa faptul ca excede legislatiei fiscale, este lipsita de logica si contrara scopului pentru care este necesara utilizarea bugetelor”*.

## II. Taxa pe valoarea adaugata

### 1. Taxa pe valoarea adaugata aferenta discounturi acordate catre L

P I

Societatea contestatoare arata ca *“este absolut inaplicabila vreo prevedere fiscala cu privire la servicii”* in conditiile in care *“operatiunea este o vanzare de bunuri efectuata de S.C. R P S.R.L. si nicidecum o achizitie”*.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca *“discounturile au fost acordate cu respectarea acestor prevederi legale si prin includerea lor pe facturi”*, iar *“temeiul legal invocat pentru nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta discounturilor este in totalitate inaplicabil spetei date”*.

### 2. Taxa pe valoarea adaugata aferenta discounturi acordate catre

Ro

S.C. R P S.R.L. arata ca organul de inspectie fiscala a considerat in mod nejustificat ca societatea a calculat gresit discountul la cantitatea cumparata si nu in functie de valoarea realizata si ca, in cauza fiind o *“tranzactie exclusiv cu bunuri, este absolut inaplicabila vreo prevedere fiscala cu privire la servicii”*.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca *“discounturile au fost acordate cu respectarea acestor prevederi legale si prin includerea lor pe facturi”*, fapt pentru care *“este total indreptatita la deducerea integrala a taxei pe valoarea adaugata aferenta discounturilor acordate societatii Ro S.A. pentru achizitiile acesteia din urma de polipropilena”*.

### 3. Taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu comisioane platite catre G T S.R.L.

Societatea contestatoare arata ca plata comisionului s-a efectuat conform prevederilor contractuale intrucat *“G T S.R.L., in calitate de comisionar a prospectat si identificat pe piata furnizori de polipropilena cu respectarea prevederilor contractuale pentru cantitatea minima, indeplinindu-si astfel obligatia contractuala pentru care era indreptatit la primirea comisionului”*.

S.C. R P S.R.L. sustine ca respectat prevederile art. 145(2) lit. a) si art. 146 din Legea nr. 571/2003, fapt pentru care este indreptatita sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta comisionului platite catre G T S.R.L..

### 4. Taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu serviciile de publicitate prestate de catre Od Co S.R.L.

S.C. R P S.R.L. arata ca pentru serviciile de reclama si publicitate prestate de S.C. Od Co S.R.L. detine contracte in forma scrisa si probe care atesta prestarea efectiva a serviciilor.

Intrucat a respectat prevederile art. 145(2) lit. a) si art. 146 din Legea nr. 571/2003, societatea contestatoare sustine ca are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu serviciile de publicitate prestate de S.C. Od Co S.R.L..

### 5. Taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu serviciile de medicina muncii (protectia muncii) incadrate eronat ca si cheltuieli sociale

Societatea contestatoare arata ca *“avea obligatia legala”* de a oferi salariatilor servicii de medicina muncii a caror contravaloare nu este limitata la deducere de nici o prevedere a Codului fiscal, *“fiind cheltuieli cu forta de munca”*.

Totodata S.C. R P S.R.L. arata ca *“in fapt facturile privind serviciile de medicina muncii avute in vedere nici nu au fost purtatoare de taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care nu exista taxa pe valoarea adaugata*

*aferenta a carei deductibilitate sa fie refuzata, ajustarea taxei pe valoarea adaugata fiind in totalitate nejustificata”.*

**6. Taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu bonusurile de succes platite catre R\*\* S.A.**

S.C. R P S.R.L. arata ca pentru serviciile prestate de S.C. R\*\* S.A. exista contract in forma scrisa care contine *“toate detaliile cerute enumerativ de lege”*, exista situatii de lucrari, facturi si alte documente care atesta ca *“serviciile au fost efectiv prestate in legatura cu activitatea autorizata”*.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca a respectat prevederile art. 22(3) si (4) si art. 24(1) lit. a) din Legea nr. 345/2002, si art. 145(2) lit. a) si art. 146 din Legea nr. 571/2003, in sensul ca *“serviciile prestate de furnizor sunt aferente activitatii societatii si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile”*, fapt pentru care beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta bonusurilor de succes platite catre S.C. R\*\* S.A..

Societatea contestatoare mentioneaza ca a fost verificata asupra modului de constituire a taxei pe valoarea adaugata solicitata prin decontul de T.V.A. cu sold negativ aferent lunii mai 2007 pentru care a fost exercitata optiunea de rambursare si ca, impotriva actului administrativ incheiat in urma verificarii, a formulat contestatie.

**7. Taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu serviciile de mentenanta prestate de R\*\* S.A.**

Societatea contestatoare arata ca *“platile efectuate de S.C. R P S.R.L. corespund unor servicii efectiv prestate de R\*\* S.A. in beneficiul societatii, pentru care valoarea anuala a contractului a fost respectata”*.

Totodata, societatea sustine ca a respectat prevederile art. 145(2) lit. a) si art. 146 din Legea nr. 571/2003, in sensul ca *“serviciile prestate de furnizor sunt aferente activitatii societatii si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile”*, fapt pentru care beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu serviciile de mentenanta prestate de S.C. R\*\* S.A..

**III. Impozit pe veniturile realizate in Romania de persoanele fizice si juridice nerezidente**

S.C. R P S.R.L. arata ca organul de inspectie fiscala nu a respectat *“conditiile de forma privind elementele minimale prevazute de Codul de Procedura fiscala”* in sensul ca *“nu descrie situatia de fapt, natura serviciilor si nici motivatia pentru care modul de calcul sau abordarea societatii nu sunt corecte”*, fapt ce face *“foarte dificila contestarea in detaliu pe fiecare suma calculata suplimentar de organele fiscale”*.

Astfel, societatea contestatoare arata ca la stabilirea impozitului suplimentar pentru anul 2003, organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de faptul ca o mare parte din serviciile in cauza nu au fost prestate de nerezidenti in Romania, incalcand astfel prevederile art. 2 lit. c) din O.G. nr. 83/1998.

In ceea ce priveste perioada 2004 - 2006, societatea contestatoare arata ca organul de inspectie fiscala nu a respectat prevederile art. 115 lit. k) din Codul fiscal in sensul ca, fara a examina obiectiv situatia de fapt, a stabilit *“impozit pe veniturile nerezidentilor suplimentar inclusiv pentru cursuri si conferinte desfasurate in strainatate, servicii evident departe de a fi asimilate serviciilor de management si consultanta”*.

De asemenea, S.C. R P S.R.L. arata ca organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare prevederile pct. 2 din Normele de aplicare ale Codului fiscal corespunzator art. 115, incadrand dobandirea *“dreptului de utilizare proprie a software-ului Oracle sau a informatiilor de tip text descarcate”* in categoria prestarilor de servicii pentru care se datoreaza redevente.

Societatea contestatoare mai face trimitere la impozitul aferent *“platilor de dobanda catre Banca A”* pe care organul de inspectie fiscala l-a stabilit fara a avea in vedere faptul ca S.C. R P S.R.L. *“a achitat impozitul stabilit potrivit propriei metodologii ..., conducand astfel la plata de doua ori a aceluiasi impozit”*.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala *“a inclus in calculul impozitului pe veniturile nerezidentilor pentru perioada controlata si plati aferente unei perioade ulterioare”*, ca de exemplu factura nr. 154 din 30.11.2006 care a fost platita in data de 15 ianuarie 2007.

***II. Prin decizia de impunere nr. \*\* organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. \*\* :***

Verificarea a vizat perioada \*\*\*.

S.C. R P S.R.L. este o societate comerciala cu capital privat autohton care are ca obiect de activitate *“fabricarea maselor plastice primare”*.

### **I. Impozit pe profit**

In urma verificarii efectuate s-a constatat ca urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal:



1. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anii 2003 si 2004 societatea contestatoare a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea facturilor emise de \*\* reprezentand remuneratie administrator.

Remuneratia administratorului stabilita prin hotararea asociatului unic din data de 27.12.2002 este in cuantum de \*\* USD/luna, in timp ce din facturile emise de \*\* rezulta o remuneratie in suma de \*\* USD/luna.

Organul de inspectie fiscala a stabilit, in conformitate cu art.9 (7) lit.j) din Legea nr.414/2002 si art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, diferenta facturata in plus fata de remuneratia administratorului stabilita prin hotararea asociatului unic reprezentand taxa pe valoarea adaugata eronat inregistrata pe costuri ce nu este deductibila fiscal intrucat nu are la baza documente justificative.

2. S.C. R P S.R.L. a vandut polipropilena in anii 2003, 2004, 2005 si 2006 catre S.C. Living Plastic Industry S.R.L. in baza contractelor de vanzare - cumparare incheiate intre cele doua societati.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca "*partile contractante nu au respectat prevederile*" contractuale privind discountul, respectiv societatea contestatoare "*a calculat discount lunar in functie de cantitatea cumparata si nu s-a raportat in functie de valoarea totala realizata pe trimestru*".

Intrucat "*scopul acestui contract de acordare discount este de a stimula clientul pentru a cumpara polipropilena in mod constant, fara a crea o distorsiune in veniturile realizate de S.C. R P S.R.L.*", organul de inspectie fiscala a stabilit, in baza prevederilor art. 9 (7) lit. j) din Legea nr. 414/2002, pct. 9.14 din H.G. nr. 859/2002 si art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 ca societatea a inregistrat in mod eronat "*discount acordat fara baza legala*".

3. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anii 2003, 2004, 2005 si 2006 S.C. R P S.R.L. a vandut polipropilena catre S.C. Ro S.A. in baza contractelor de vanzare - cumparare incheiate intre cele doua societati.

In conformitate cu prevederile art. 9 alin. 4 din contractele incheiate intre cele doua parti, "*Cumparatorul va primi un discount functie de cantitatea medie lunara cumparata*".

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca "*partile contractante nu au respectat prevederile*", societatea contestatoare inregistrand "*discount acordat fara baza legala*" care, in conformitate cu prevederile art. 9 (7) lit. j) din Legea nr. 414/2002, pct. 9.14 din H.G. nr. 859/2002 si art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, nu este deductibil fiscal.

4. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anii 2004, 2005 si 2006 societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli cu comisioane acordate S.C. G T S.R.L..

Intre cele doua societati au fost incheiate contracte prin care S.C. G T S.R.L., in schimbul unui comision, se angaja sa prospecteze piata si sa gaseasca furnizori pentru cantitatea de minim 2.500 tone/luna de propilena.

In urma verificarii facturilor de achizitie propilena, organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“nu a fost indeplinita cerinta pentru cantitatea de minim \*\* tone/luna”*, fapt pentru care, in conformitate cu prevederile art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, cheltuielile cu comisioanele platite catre S.C. G T S.R.L. nu sunt deductibile fiscal.

5. In anul 2004 societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli de reclama si publicitate in baza facturilor emise de S.C. Od Co S.R.L. *“reprezentand avansuri in vederea realizarii prestatiiilor de publicitate”*.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca intre cele doua societati a fost incheiat contractul nr. 15/15.04.2004 si ca *“sumele inregistrate pe cheltuiala sunt avansuri pentru care nu s-a prezentat o situatie a serviciilor prestate si nici facturi pentru finalizarea proiectelor de publicitate”*.

Avand in vedere prevederile art. 21 (2) lit. d), art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

6. Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. R P S.R.L. a inregistrat in anii 2003 si 2004 cheltuieli *“reprezentand ajutor social pentru sarbatorile de iarna”* sau *“participare la seminarii”*, in baza facturilor emise de Sindicatul P.

Avand in vedere ca societatea contestatoare nu a justificat *“cu liste cuprinzand semnaturi si sume platite fiecarui membru de sindicat”* sau cu bilete de transport, cazare, taxa de participare la seminarii, in conformitate cu prevederile art. 9 (7) lit. j) din Legea nr. 414/2002 si art. 21 (4) lit. f) Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste sume nu sunt deductibile fiscal intrucat nu s-au prezentat documente justificative.

7. In anii 2004 si 2005 societatea contestatoare a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea serviciilor medicale prestate de S.C. SOS Servicii Medicale de Urgenta si Ambulanta S.A. si constand in *“examene medicale la angajarea in munca, control medical periodic, consultatii de medicina generala, asistenta medicala de urgenta in caz de accidente sau boli acute in clinica medicala ce apartine S.C. R P S.R.L.”*.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli *“se incadreaza la categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitata de pana la 2% prevazuta de art. 21 alin. 3 lit. c) din Legea nr. 571/2003”*, fapt pentru

care a procedat la recalcularea limitei deductibile a cheltuielilor sociale deductibile.

De asemenea, organul de inspectie fiscala precizeaza ca *“nu a luat in considerare”* sustinerea societatii contestatoare potrivit careia aceste cheltuieli au fost efectuate *“pentru protectia muncii si pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale”* intrucat pe de o parte, nu a prezentat documente in sustinere, iar pe de alta parte *“S.C. R P S.R.L. are incheiate contracte separate cu terte persoane juridice afiliate”* avand ca obiect protectia muncii si prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale.

8. Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. R P S.R.L. a inregistrat in anii 2003, 2004, 2005 si 2006 cheltuieli cu comisioane de succes - bonusuri acordate in baza contractului incheiat cu S.C. R\*\* S.A. avand ca obiect *“managementul si executarea <<la cheie>> a tuturor lucrarilor si proiectelor de revizie periodica sau generala, reabilitarea si modernizarea tuturor instalatiilor, realizarea tuturor investitiilor”*.

Contractul in cauza prevede ca *“in cazul in care contravaloarea serviciilor executate este mai mica decat valoarea comenzii, prestatorul va primi un comision de succes calculat dupa cum urmeaza:*

- *10% din valoarea comenzii daca lucrarile comandate au fost realizate in termenul prevazut;*

- *5% din valoarea comenzii daca lucrarile comandate s-au realizat cu depasirea termenului de executie”*.

Urmare a verificarii datelor la care au fost terminate lucrarile contractate avand in vedere procesele verbale de receptie, organul de inspectie fiscala a constatat ca *“pentru o parte a lucrarilor executate de prestator, S.C. R P S.R.L. nu a respectat prevederile contractuale, in sensul ca a acordat comisionul de succes de 10% in loc de 5% din valoarea comenzii, cu toate ca termenul de executare conform proceselor verbale de receptie preliminara era depasit”* sau in cazul *“in care termenul era respectat dar existau lucrari neexecutate”*.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“nerespectarea prevederilor contractuale referitoare la termenele de executie au determinat o includere pe costuri a bonusului de succes de 10% in loc de 5%, determinand o scadere a profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit datorat”*, fapt pentru care s-a procedat la recalcularea comisionului de succes corect in baza prevederilor art. 9 (1), art. 9 (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002, pct. 9.14 din H.G. nr. 859/2002, art. 21 (1), art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 si art. 2 (2) din Legea nr. 469/2002.

De asemenea, organul de inspectie fiscala precizeaza ca aspectele prezentate mai sus au fost constatate anterior *“de catre reprezentantii A.N.A.F. - D.G.A.M.C. in verificarea efectuata pentru rambursarea de taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei august 2005 - august 2006”* si ca decizia de impunere nr. 3/08.10.2007 prin care au fost stabilite debite suplimentare nu a fost contestata de S.C. R P S.R.L..

**9.** Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. R P S.R.L. a inregistrat in anii 2005 si 2006 cheltuieli cu servicii de mentenanta curenta acordate in baza contractelor incheiate cu S.C. R\*\* S.A..

Prin contractele incheiate se aloca o suma repartizata in mod egal pe fiecare luna calendaristica.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *“valoarea lunara stabilita prin contract nu a fost respectata in unele luni, rezultand o depasire”* pentru care societatea nu a prezentat *“documente justificative (acte aditionale la contracte)”* din care sa rezulte ca *“valorile lunare stabilite initial prin contract pot fi depasite si aprobate de catre partenerii contractuali”*.

In aceste conditii, avand in vedere prevederile art. 21 (4) lit. f) si lit. m) din Legea nr. 571/2003 si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma reprezentand depasirea valorii lunare stabilite prin contract reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

## **II. Taxa pe valoarea adaugata**

**1.** Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anii 2003, 2004, 2005 si 2006 societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta discounturilor acordate S.C. L P I.

Avand in vedere constatările prezentate la capitolul “Impozit pe profit” cu privire la discounturile acordate de societatea contestatoare fara a respecta prevederile contractuale, si in baza art. 24 (2) lit.a) din Legea nr. 345/2002 si art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. R P S.R.L. nu intruneste conditiile de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor discounturi.

**2.** In cazul taxei pe valoarea adaugata aferenta discounturilor acordate in anii 2003, 2004, 2005 si 2006 catre S.C. Ro, organul de inspectie fiscala a stabilit la capitolul “Impozit pe profit” ca discounturile au fost acordate de societatea contestatoare fara a respecta prevederile contractuale.

Avand in vedere prevederile art. 24 (2) lit.a) din Legea nr. 345/2002 si art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. R P S.R.L. nu intruneste conditiile de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor discounturi.

3. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anii 2004, 2005 si 2006 societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta comisioanelor achitate catre S.C. G T S.R.L..

Avand in vedere constatările prezentate la capitolul "Impozit pe profit" cu privire la faptul ca societatea contestatoare a achitat comisioane in conditiile in care "*nu a fost indeplinita cerinta pentru cantitatea de minim 2.500 tone/luna*", in baza art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. R P S.R.L. nu intruneste conditiile de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor comisioane.

4. In anul 2004 S.C. R P S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adaugata inregistrata in facturile emise de S.C. Od Co S.R.L..

Organul de inspectie fiscala a constatat ca "*sumele inregistrate pe cheltuiala sunt avansuri pentru care nu s-a prezentat o situatie a serviciilor prestate si nici facturi pentru finalizarea proiectelor de publicitate*".

Avand in vedere faptul ca "*operatiunea nu a fost finalizata*", in baza art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. R P S.R.L. nu beneficiaza de deducerea taxei pe valoarea adaugata inregistrata in facturile de avans emise de S.C. Od Co S.R.L..

5. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anii 2003 si 2004 societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor sociale inregistrate de S.C. R P S.R.L. peste limita deductibila.

Aferent diferentiei nedeductibile de cheltuieli sociale, in temeiul art. 22 (4) lit. c) din Legea nr. 345/2002 si art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor sociale care depasesc plafonul de deductibilitate.

6. S.C. R P S.R.L. a dedus in anii 2003, 2004, 2005 si 2006 taxa pe valoarea adaugata aferenta comisioanelor de succes - bonusuri acordate catre S.C. R\*\* S.A. fara a se respecta prevederile contractuale.

Organul de inspectie fiscala a stabilit in baza art. 24 (2) lit.a) din Legea nr. 345/2002 si art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta bonusurilor platite catre S.C. R\*\* S.A. fara respectarea prevederilor contractuale vizand termenele de executie.

7. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anii 2005 si 2006 societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu servicii de mentenanta prestate de S.C. R\*\* S.A. ce depasesc valoarea lunara stabilita prin contract.

Avand in vedere constatările prezentate la capitolul "Impozit pe profit" și în baza art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, organul de inspecție fiscală a stabilit că S.C. R P S.R.L. nu întrunește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu servicii de mentenanță peste valoarea lunară stabilită prin contract.

### **III. Impozit pe veniturile realizate în România de persoanele fizice și juridice nerezidente**

Verificarea a vizat perioada 09.12.2002 – 31.12.2006.

#### **Anul 2003**

Organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. R P S.R.L. "nu a calculat și reținut impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în cota de 15% conform prevederilor art. 2 alin. 1 lit. c) din O.G. nr. 83/1998", impozit care trebuia virat la data plății venitului potrivit art. 6 alin. 1 din O.G. nr. 83/1998.

Impozitul calculat de organul de inspecție fiscală este în sumă de \*\* lei, majorări de întârziere în sumă de \*\* lei și penalități de întârziere în sumă de \*\* lei.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a constatat că, pentru unele venituri realizate în România de persoane nerezidente, societatea contestatoare nu a calculat corect impozitul.

În urma recalculării impozitului s-a stabilit o diferență suplimentară în sumă de \*\* lei, majorări de întârziere în sumă de \*\* lei și penalități de întârziere în sumă de \*\* lei.

#### **Anul 2004**

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea contestatoare a efectuat o serie de plăți reprezentând contravaloarea unor servicii prestate de persoane juridice nerezidente pentru care nu a calculat, reținut și virat impozit, conform prevederilor art. 116 din Legea nr. 571/2003.

Impozitul datorat este în sumă de \*\* lei cu majorări de întârziere în sumă de \*\* lei și penalități de întârziere în sumă de \*\* lei.

Totodată organul de inspecție fiscală a stabilit față de impozitul calculat de S.C. R P S.R.L. o diferență în sumă de \*\* lei cu majorări de întârziere în sumă de \*\* lei și penalități de întârziere în sumă de \*\* lei.

#### **Anul 2005**

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea contestatoare a calculat eronat impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți

*“prin aplicarea cotei asupra veniturilor nete platite si nu asupra veniturilor brute”* asa cum prevede art. 116 alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca aferent platilor reprezentand contravaloarea serviciilor de transmisii internet, asistenta soft, asistenta tehnica si conferinte, S.C. R P S.R.L. nu a calculat, retinut si virat impozitul prevazut la art. 113 din Legea nr. 571/2003.

Fata de aceste constatari, organul de inspectie fiscala a calculat un impozit suplimentar in suma de \*\* lei, majorari de intarziere in suma de \*\* lei si penalitati de intarziere in suma de \*\* lei.

#### Anul 2006

Societatea contestatoare a calculat eronat impozitul pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti *“prin aplicarea cotei asupra veniturilor nete platite si nu asupra veniturilor brute”* asa cum prevede art. 116 alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003.

Totodata, organul de inspectie fiscala a constatat ca aferent platilor reprezentand contravaloarea serviciilor de transmisii rapoarte prin internet, transmisii internet, asistenta tehnica, conferinte si taxa membru organizatie S.C. R P S.R.L. nu a calculat, retinut si virat impozitul prevazut la art. 113 din Legea nr. 571/2003.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a calculat un impozit suplimentar in suma de \*\* lei si majorari de intarziere in suma de \*\* lei.

***III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:***

Verificarea a vizat perioada 01.01.2003 - 31.12.2006.

S.C. R P S.R.L. este o societate comerciala cu capital privat care are ca obiect de activitate fabricarea maselor plastice primare.

### **1. IMPOZIT PE PROFIT**

Verificarea a vizat perioada 01.01.2003 - 31.12.2006.

***1.1. Referitor la cheltuielile in suma totala de \*\* lei reprezentând diferenta remuneratie platita in plus administratorului R G NV \*\* fata de hotararea asociatului unic, Agenția Naționala de Administrare Fiscala***

***prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra deductibilității fiscale a acesteia, în condițiile în care prin hotărârea asociatului unic al S.C. R P S.R.L. a fost prevăzută plata sumei de \*\* USD/lună fără alte mențiuni cu privire la taxe sau impozite.***

În fapt, în anii 2003 și 2004 S.C. R P S.R.L. a achitat administratorului \*\* o remunerație în suma de \*\* USD/lună deși remunerația administratorului a fost stabilită prin hotărârea asociatului unic din data de \*\* la suma de \*\* USD/lună.

Organul de inspecție fiscală a încadrat diferența achitată în plus față de remunerația administratorului stabilită prin hotărârea asociatului unic ca fiind cheltuielă nedeductibilă fiscal.

În drept, în materia deductibilității cheltuielilor, până la data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care la art. 9 (7) lit. j) precizează următoarele:

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;”*

Cu privire la acest articol de lege, pct. 9.11 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, precizează următoarele:

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

Începând cu data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile art.21(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document*



*justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

In conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se retine ca deductibilitatea fiscala a cheltuielilor este conditionata de existenta unor documente justificative care sa faca dovada efectuarii operatiunii facturate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca facturile externe reprezentand contravaloarea remuneratiei lunare a administratorului au fost emise in baza hotararii asociatului unic conform careia *“Incepand cu data de 1 ianuarie 2003, in societatea comerciala R P S.R.L. ... se stabileste remuneratia administratorilor la valoarea de \*\* USD per luna”*.

In aceste conditii, orice suma care excede valorii de \*\* USD stabilita ca fiind remuneratie lunara a administratorului prin hotararea asociatului unic din data de 27.12.2002, reprezinta suma inregistrata fara a avea la baza un document justificativ.

Ca urmare, din facturile externe emise de administratorul R G, anexate la dosarul cauzei, numai suma de \*\* USD reprezinta remuneratia facturata in baza documentului justificativ reprezentat de hotararea asociatului unic din data de 27.12.2002, fapt care confera calitatea de cheltuiala deductibila fiscal acestei sume potrivit temeiurilor legale aplicabile in speta.

Diferentele facturate in plus fata de suma de \*\* USD nu sunt deductibile fiscal intrucat acestea nu au la baza un document justificativ care sa motiveze inregistrarea acestora.

Cu privire la hotararea asociatului unic din data de 27.12.2002, se retine ca omisiunea precizarii explicite a modului de constituire a taxelor aferente remuneratiei lunare a administratorului raportate la suma de \*\* lei nu implica faptul ca *„intelegerea partilor asa cum rezulta din modul in care a fost pusa in aplicare, este aceea ca pretul de \*\* USD nu include TVA”* asa cum sustine S.C. R P S.R.L..

Referitor la sustinerea societatii potrivit careia *„hotararea asociatului unic prevede intr-adevar o remuneratie lunara de \*\* USD/luna, fara a preciza ca aceasta include orice alte taxe”*, aceasta nu este de natura a conferi deductibilitate fiscala sumelor facturate fara a avea la baza documente justificative, intrucat neexistenta documentelor justificative ar putea conduce la facturarea si incadrarea ca si cheltuieli deductibile a oricaror sume.

In ceea ce priveste sustinerea potrivit careia hotararea asociatului unic nu a exclus aplicarea prevederilor legale din \*\* iar acordul partilor este pentru *„plata remuneratiei si evident a oricaror taxe aplicabile potrivit*

*prevederilor legale pentru care nu s-a putut preciza cu exactitate la momentul respectiv [...]*”, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat taxele necunoscute la momentul emiterii hotararii puteau face obiectul unei completari ulterioare a actului respectiv.

Totodata, referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia *„intelegerea partilor asa cum rezulta din modul in care a fost pusa in aplicare, este aceea ca pretul de \*\* USD nu include TVA”* este in concordanta cu hotarea asociatului unic inasa, aceasta nu inseamna ca taxa pe valoarea adaugata aferenta remuneratiei inclusa pe cheltuieli reprezinta cheltuiala deductibila, atat timp cat prin intelegerea intre parti nu se face nici un fel de mentiune cu privire la includerea/neincluderea in cuantumul remuneratiei a altor impozite sau taxe incidente.

De asemenea, nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei nici argumentul societatii potrivit caruia are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta remuneratiei achitate administratorului R G N.V. \*\* intrucat *„serviciile au fost prestate efectiv, mandatul administratorului este sub forma scrisa iar TVA datorat in \*\* reprezinta un cost cu un impozit datorat conform legilor aplicabile”* deoarece achitarea de catre contestatoare a taxei pe valoarea adaugata datorata in \*\* aferenta remuneratiei de \*\* USD/luna nu a fost prevazuta prin hotararea administratorului unic din data de \*\*, prin aceasta hotarare nefiind precizat daca suma de \*\*USD/luna reprezinta venit net sau venit brut pentru administratorul R G .

Cu alte cuvinte, din continutul hotararii administratorului unic din data de 27.12.2002 rezulta ca S.C. R P S.R.L. si-a asumat achitarea lunara catre administratorul R G N.V. \*\* a sumei de \*\* USD, singura suma care din punct de vedere fiscal este justificata cu un document si care, pe cale de consecinta, este deductibila la calculul impozitului pe profit.

Avand in vedere retinerile anterioare, contestatia formulata de S.C. R P S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit in suma de \*\* lei aferent acestor cheltuieli.

De asemenea, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

### **1.2. Referitor la:**

**- cheltuielile in suma de \*\*lei reprezentand diferenta discounturi acordate S.C. L P I S.A. si**

**- cheltuielile in suma de \*\* lei reprezentand diferenta discounturi acordate S.C. Ro S.A.,**

**cauza supusa solutionarii este daca Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care, din raportul de inspectie fiscala nr. \*\* in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, nu rezulta daca la calcularea acestor diferente au fost respectate conditiile contractuale de acordare a discounturilor.**

In fapt, în perioada 2003 - 2006, S.C. R P S.R.L. a inregistrat in baza contractelor de vanzare-cumparare polipropilena incheiate cu S.C. L P IS.A. in calitate de cumparator, discounturi acordate in conformitate cu prevederile art. 9 (4) din contracte care precizeaza urmatoarele:

*„Cumparatorul va primi un discount functie de cantitatea medie lunara cumparata dupa cum urmeaza:*

- *minim 400 tone lunar 1%;*
- *intre 400-600 tone lunar 1% pentru primele 400 tone lunar si 1,75% pentru restul;*
- *peste 600 tone lunar 1% pentru primele 400 tone lunar, 1,75% pentru urmatoarele 200 tone si 2,5% pentru restul.*

*procent calculat din valoarea totala realizata a contractului pe trimestru”.*

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare nu a respectat aceste prevederi contractuale in sensul ca „a calculat discount lunar in functie de cantitatea cumparata si nu s-a raportat in functie de valoarea totala realizata pe trimestru”.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea discountului datorat de S.C. R P S.R.L. conform contractelor de vanzare-cumparare polipropilena incheiate cu S.C. L P IS.A..

Astfel, dupa ce calculeaza cantitatea medie lunara, organul de inspectie fiscala stabileste ca S.C. L P IS.A. „avea obligatia de a cumpara minim lunar in trimestru” cantitatea medie lunara calculata. Intrucat cantitatea cumparata intr-o luna a trimestrului a fost sub cantitatea medie lunara calculata, organul de inspectie fiscala considera ca „per total la trimestru societatea putea acorda discount numai” la nivelul cantitatii celei mai mici cumparate in trimestru.

De asemenea, S.C. R P S.R.L. a inregistrat in baza contractelor de vanzare-cumparare polipropilena incheiate cu S.C. Ro S.A. in calitate de cumparator, discounturi acordate in conformitate cu prevederile art. 9 (4) din contracte care precizeaza urmatoarele:

*„Cumparatorul va primi un discount functie de cantitatea medie lunara cumparata dupa cum urmeaza:*

- minim 300 tone lunar 1%;*
- intre 300-600 tone lunar 1% pentru primele 300 tone si 1,5% pentru 600 tone;*
- peste 600 tone lunar 2%.procent calculat din valoarea totala realizata a contractului”.*

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare nu a respectat aceste prevederi contractuale in sensul ca „S.C. R P S.R.L. a acordat discountul de 1,5% pentru cantitatile ce depasesc \* tone, desi in contract se precizeaza ca acest procent se acorda pentru cantitatea de \* tone si nu pentru cantitatile de pana la \* tone”.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea discountului datorat de S.C. R P S.R.L. conform contractelor de vanzare-cumparare polipropilena incheiate cu S.C. Ro S.A..

Diferentele astfel calculate fata de discounturile acordate de S.C. R P S.R.L. cumparatorilor S.C. L P I S.A. si S.C. Ro S.A. au fost incadrate ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal in baza prevederilor art. 9 (7) lit. j) din Legea nr. 414/2002 si ale art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003.

Prin contestatia formulata, S.C. R P S.R.L. sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat „in mod eronat contractul si vointa partilor cu privire la modul de stabilire a discountului” in sensul ca „partile nu au agreeat o cantitate minima lunara calculata la nivel de trimestru” si ca „raportarea la valoarea pe trimestru se face numai in scopul identificarii procentului corespunzator de discount, acesta urmand a fi aplicat cantitatilor medii lunare”.

În drept, art. 43 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

- (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*
- (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*
  - a) denumirea organului fiscal emitent;*
  - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
  - c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
  - d) obiectul actului administrativ fiscal;*
  - e) motivele de fapt;*
  - f) temeiul de drept;*
  - g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
  - h) ștampila organului fiscal emitent;*

i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*  
j) *mențiuni privind audierea contribuabilului”.*

Conform textului de lege sus citat se reține că organele de inspecție fiscală au obligativitatea ca la întocmirea actului administrativ fiscal să precizeze motivele de fapt care au condus la modificarea bazei impozabile stabilite de contribuabil.

Or, în raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, organul de inspecție fiscală nu prezintă motivele de fapt în virtutea cărora a recalculat discountul în sensul că nu explicitează modul în care a interpretat prevederile celor două contracte de vânzare-cumpărare polipropilenă cu privire la discountul acordat funcție de cantitatea vândută.

Mai mult, din exemplul prezentat la pagina 15 din raportul de inspecție fiscală nr. \*\* potrivit căruia S.C. L P IS.A. „*avea obligația de a cumpăra minim lunar în trimestru \*\* tone*” întrucât în trimestrul I 2003 această societate a achiziționat \*\* tone propilenă, nu rezultă modul în care au fost avute în vedere prevederile contractelor de vânzare-cumpărare polipropilenă în calcularea discountului.

În concluzie, se reține că deși părțile au convenit acordarea unui discount în cotă progresivă direct proporțional cu cantitatea de marfă vândută, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea acestuia fără a prezenta detaliat în baza căror motive și prevederi din contractele de vânzare-cumpărare polipropilena a uzat de alt algoritm de calcul decât cel folosit de societatea contestatoare.

Având în vedere prevederile contractelor de vânzare-cumpărare polipropilena încheiate cu S.C. L P IS.A. și cu S.C. Ro S.A. cat si sustinerile contestatoarei, se retine ca organul de inspectie fiscala nu prezinta explicit modul in care a aplicat prevederile contractuale in vederea calcularii valorii corecte a discountului si nu arata in baza carei prevederi a stabilit ca discountul se acorda la nivelul celei mai mici cantitati de polipropilena cumparate in trimestru.

Față de reținerile anterioare și având în vedere art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia „*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*”, decizia de impunere nr. \*\* emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. \*\* va fi desființată pentru suma totală de \*\* lei reprezentând impozit pe profit aferent diferențelor de discount calculat de organul de inspecție fiscală și încadrate ca fiind nedeductibile fiscal, pentru majorările de întârziere aferente în sumă de \*\* lei și pentru penalitățile de întârziere în

sumă de \*\* lei, cu consecința refacerii controlului pentru același impozit, pe aceeași perioadă și având în vedere reținerile din prezenta decizie.

De asemenea, la reverificare se vor avea în vedere prevederile legale aplicabile în perioadă cât și susținerile contestatoarei.

**1.3. Referitor la impozitul pe profit in suma de \*\* lei aferent comisioanelor achitate catre S.C. G T S.R.L., Agentia Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra deductibilității fiscale a comisioanelor achitate catre S.C. G T S.R.L., in condițiile in care acestea au fost acordate fara a fi respectate prevederile contractului de comision.**

În fapt, în perioada 2004 – 2006, S.C. R P S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu comisionul achitat catre S.C. G T S.R.L. in baza contractului de comision nr. \*\* .

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca intrucat nu au fost respectate prevederile contractului de comision nr. \*\* , o parte din cheltuielile înregistrate de societatea contestatoare cu acest comision nu sunt deductibile fiscal in baza art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal.

In drept, art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Potrivit textului de lege sus invocat, cheltuielile înregistrate cu prestari de servicii sunt deductibile fiscal numai daca serviciile au fost prestate in baza unui contract si s-a facut dovada necesitatii prestarii pentru desfasurarea activitatii beneficiarului de servicii.

In cazul in speta, prin contractul de comision nr. \*\* partile au convenit ca S.C. G T S.R.L., in calitate de comisionar, sa prospecteze piata in vederea identificarii de furnizori de propilenă, producție interna, iar S.C. R P S.R.L., in calitate de comitent, sa achizitioneze si sa achite marfa.

Așadar, din punct de vedere al obiectului contractului de comision nr. \*\* , se retine ca prestatia asumata de S.C. G T S.R.L. este de natura serviciilor de prospectare a pietii pentru a gasi furnizori de propilena pentru S.C. R P S.R.L., incadrarea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor aferente

acestor servicii fiind reglementata de art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Analizand contractul de comision nr. \*\* in raport de temeiul legal sus invocat, se retine ca la art. 2.1. din contract se precizeaza ca S.C. G T S.R.L. "va prospecta piata si va gasi furnizori pentru cantitatea de minimum \*\* tone/luna de propilena, productie interna".

Pentru serviciile asumate, "*comisionul datorat de comitent va fi de \*\* USD/tona (exclusive taxa pe valoarea adaugata)*..." asa cum se precizeaza la art. 4.2. din contractul de comision nr. \*\* .

În concluzie, se retine ca S.C. R P S.R.L. datoreaza comisionarului S.C. G T S.R.L. un comision in cuantum de \*\* USD/tona pentru serviciul prestat constand in identificarea unor furnizori care sa asigure "cantitatea de minimum \*\* tone/luna de propilena".

Cu alte cuvinte, acordarea comisionului pentru asigurarea unei cantitati de minimum 2.500 tone/luna propilena are acoperire in contractul de comision nr. \*\* si, pe cale de consecinta, potrivit art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile cu acest comision acordat in baza unui contract sunt deductibile fiscal.

Urmare a verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. R P S.R.L. a achitat comisioane catre S.C. G T S.R.L. si in conditiile in care prevederile contractului de comision nr. \*\* nu au fost respectate.

Astfel, s-a constatat ca S.C. R P S.R.L. a achitat comisioane in afara contractului de comision nr. \*\* prin care S.C. G T S.R.L. isi asumase obligatia de a identifica furnizori care sa asigure cantitatea de minimum 2.500 tone/luna propilena.

Așadar, acordarea de comisioane in alte conditii decat cele prevazute in contractul de comision nr. \*\* , respectiv pentru cantitati de propilena mai mici decat cele convenite de parti, nu este justificata in sensul temeiului legal sus invocat.

Cu alte cuvinte, in vederea incadrarii din punct de vedere fiscal a cheltuielilor cu comisioanele acordate pentru cantitati de propilena mai mici decat cele prevazute in contractul de comision nr. \*\* , respectiv 2.500 tone/luna, se impune analizarea acestora prin prisma art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, se retine ca S.C. R P S.R.L. a achitat comisioane catre S.C. G T S.R.L. in conditiile asigurarii unor cantitati de propilena mai mici de 2.500

tone/luna fara a avea la baza un contract in care sa se stipuleze acordarea de comisioane indiferent de cantitatea de propilena asigurata lunar.

In aceste conditii se retine ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

In ceea ce priveste sustinerea S.C. R P S.R.L. potrivit careia *“partile nu puteau prevede contractual neacordarea comisionului in conditiile in care tertul identificat de catre comisionar nu isi indeplineste obligatiile fata de comitent”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, potrivit art. 2.2. si 2.3. din contractul de comision nr. \*\*, activitatea desfasurata de comisionarul S.C. G T S.R.L. consta in achitarea catre furnizor a marfii *“in sortimentele, cantitatile, conditiile de livrare...”*.

Altfel spus, pe perioada derularii contractului, comisionarul S.C. G T S.R.L. avea controlul cantitatilor de propilena achizitionate fiind astfel in masura sa asigure cantitatea minima contractata, fapt pentru care nu se poate afirma ca S.C. G T S.R.L. si-a respectat obligatia contractuala, culpa revenind exclusiv furnizorului.

In concluzie, comisioanele achitate de S.C. R P S.R.L. in afara contractului de comision nr. \*\*, fara respectarea clauzelor stipulate in acest contract, si pentru care nu exista un alt contract care sa prevada plata comisioanelor neconditionat de cantitatea de propilena aprovizionata lunar, reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

Față de cele reținute anterior, contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de \*\* lei aferent comisioanelor achitate către S.C. G T S.R.L. în afara contractului de comision nr. \*\* .

De asemenea, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

**1.4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de \*\* lei aferent cheltuielilor înregistrate în baza facturilor emise de S.C. Od Co S.R.L., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a acestor cheltuieli, în condițiile în care nu se face dovada prestării efective a serviciilor de publicitate.**

În fapt, în anul 2004 S.C. R P S.R.L. a înregistrat în contul 623 „Cheltuieli reclama si publicitate” contravaloarea unor facturi emise de S.C. Od Co S.R.L. in suma totala de \*\* lei.



Organul de inspectie fiscala a stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal intrucat *„sunt avansuri pentru care nu s-a prezentat o situatie a serviciilor prestate si nici facturi pentru finalizarea proiectelor de publicitate”*.

In drept, la art. 21 (1) din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca *“pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile”*.

De asemenea, art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Conform textelor de lege sus invocate, cheltuielile sunt deductibile fiscal numai daca au corespondent in veniturile impozabile realizate de contribuabil, iar in cazul cheltuielilor cu servicii se impune ca serviciile sa fie prestate in baza unui contract si sa se faca dovada necesitatii prestarii pentru desfasurarea activitatii beneficiarului de servicii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca facturile in baza carora s-au inregistrat cheltuielile in suma totala de \*\* lei, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor”, au inscrise *„contravaloare servicii publicitate - plicuri felicitari Paste; decontare pentru plati in numele clientului; avans costuri media; avans buget foto; servicii publicitate tv; servicii publicitate presa”*.

De asemenea, se retine ca prin contestatia formulata, societatea contestatoare arata ca aceste cheltuieli reprezinta contravaloarea unor servicii care au constat in clipuri publicitare a caror *“aparitie publica la diverse televiziuni reprezinta in sine o dovada suficienta a prestarii serviciului”*.

S.C. R P S.R.L. motiveaza faptul ca nu a prezentat nici un document in sustinerea realitatii prestarilor prin faptul ca *„procesul de colectare a altor dovezi ale prestarii efective dovedindu-se a fi prea lent ca urmare a schimbarilor de personal si organizatorice din cadrul societatii prestatoare de servicii”*.

Fata de cele prezentate anterior se retine ca din facturile in baza carora au fost inregistrate cheltuielile in suma de \*\* lei nu rezulta faptul ca prestatorul a realizat clipuri publicitare asa cum sustine societatea contestatoare.

Totodata se retine ca documentele care atesta prestarea unui serviciu constau in acte emise la momentul prestatiei din care rezulta natura serviciului, prestarea acestuia in termenele si la preturile prevazute in contractul de prestari servicii, astfel incat sumele facturate pentru serviciul respectiv sa fie corecte, „colectarea” ulterioara a „dovezilor” de la prestator nejustificandu-se.

Având în vedere cele reținute anterior, cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de S.C. Od Co S.R.L. în sumă totală de \*\* lei nu sunt deductibile fiscal, fapt pentru care contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de \*\* lei aferent acestor cheltuieli.

De asemenea, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\*lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

***1.5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de \*\* lei aferent cheltuielilor înregistrate în baza a trei facturi emise de Sindicatul "P", Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a acestor cheltuieli, în condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative.***

În fapt, în anii 2003 și 2004 S.C. R P S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de \*\* lei în baza a trei facturi emise de Sindicatul "P".

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal intrucat „*nu exista documente justificative*”.

In drept, pana la data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care la art. 9 (7) lit. j) precizeaza urmatoarele:

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;”*

Cu privire la acest articol de lege, pct.9.11 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, precizeaza urmatoarele:

*“9.11. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document*

*justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Incepand cu data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile art.21(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Referitor la acest articol de lege, pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizari:

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

În conformitate cu textele de lege mai sus invocat, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

În cazul în speță, pentru încadrarea cheltuielilor în sumă totală de \*\* lei în categoria cheltuielilor deductibile fiscal se impune existența unor documente care să facă dovada efectuării operațiunii, respectiv a unor documente din care să rezulte destinația sumelor achitate de S.C. R P S.R.L. către Sindicatul “P”, modul în care au fost utilizate și beneficiarii acestora.

Or, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestatoare prezintă cele trei facturi emise de Sindicatul “P” care la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” au consemnat cheltuieli participare conferință, cheltuieli participare congres, organizare sărbători de Paști, ajutor social pentru sărbătorile de iarnă.

De asemenea, societatea contestatoare prezintă un protocol prin care se obligă la achitarea unei sume către Sindicatul “P” în vederea organizării sărbătorilor de Paște și două adrese emise de Sindicatul “P” prin care se confirmă plățile efectuate de S.C. R P S.R.L. având ca destinație participarea la congrese, organizarea de evenimente și ajutoare sociale cu ocazia sărbătorilor de Crăciun și de Paște.

Așadar, prin documentele prezentate de S.C. R P S.R.L. nu se face dovada efectuării operațiunii așa cum impune textul de lege aplicabil în speță, în sensul că nu au fost prezentate documente de cazare, transport, delegare, taxe de participare care să ateste participarea efectivă a unor membri de sindicat la congrese sau conferințe.

Totodată, nu au fost prezentate documente din care să rezulte în ce au constat evenimentele organizate și nici liste cu numele, semnăturile și sumele primite de membrii de sindicat cu ocazia sărbătorilor de Crăciun și de Paște.

În ceea ce privește susținerea societății contestatoare potrivit căreia aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal întrucât reprezintă obligații de plată rezultate din contractul colectiv de muncă, se reține că, în conformitate cu prevederile legii fiscale, deductibilitatea fiscală a unor cheltuieli nu este conferită prin simpla asumare a achitării unor sume în baza unui contract, în cazul în speță achitarea facturilor emise de Sindicatul "P" conform contractului colectiv de muncă nu atrage deductibilitatea fiscală a cheltuielilor aferente atât timp cât nu se face dovada cu documente că sumele în cauză au avut destinația prevăzută în contract.

Față de cele reținute anterior, cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de Sindicatul "P" în sumă totală de \*\* lei nu sunt deductibile fiscal, fapt pentru care contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de \*\* lei aferent acestor cheltuieli.

Totodată, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

**1.6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de \*\* lei aferent cheltuielilor cu serviciile de medicina muncii, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt de natura cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitată sau sunt cheltuieli cu protecția muncii deductibile fiscal, în condițiile în care, potrivit contractului de prestări servicii medicale nr. \*\* , serviciile prestate constau în examene medicale la angajare, controale medicale periodice, consultații de medicină generală și asistență medicală în caz de accidente de muncă sau boli profesionale.**

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că în anul 2003 S.C. R P S.R.L. nu a stabilit corect limita deductibilă a cheltuielilor sociale în sensul că nu a luat în calcul toate aceste cheltuieli.

De asemenea, s-a constatat că în anul 2004 societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare contravaloarea unor servicii medicale asigurate salariaților.

Organul de inspecție fiscală a stabilit ca aceste cheltuieli sunt de natura cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitată și au procedat la recalcularea cuantumului cheltuielilor sociale având în vedere și aceste cheltuieli, stabilind astfel diferența suplimentară de cheltuieli sociale ce depășesc limita prevăzută de lege.

S.C. R P S.R.L. sustine ca aceste cheltuieli sunt integral deductibile intrucat reprezinta cheltuieli privind personalul, respectiv cheltuieli cu protectia muncii.

In drept, pana la data de 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care la art. 9 alin. 7 lit. e, precizeaza urmatoarele:

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*e) suma cheltuielilor sociale care depășesc limitele considerate deductibile, conform legii anuale a bugetului de stat;”*

La art. 32 din Legea nr.631/2002 a bugetului de stat pe anul 2003 :

*“(1) Regiile autonome, societățile și companiile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare și celelalte societăți comerciale pot efectua anual, în limita unei cote de până la 1,5%, aplicată asupra fondului de salarii realizat anual, aferent salariaților cu contract individual de muncă, cheltuieli sociale care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea acestora potrivit legii, și anume: grădinițe, creșe, dispensare, cabinete medicale, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și școlile pe care le au sub patronaj.”*

Dupa data de 01.01.2004, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la art.21 alin.3 lit.c):

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat. Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: transportul la și de la locul de muncă al salariaților, cadouri în bani sau în natură oferite*

*copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”.*

Potrivit prevederilor legale sus citate, cheltuielile cu serviciile de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară sunt încadrate de legiuitor în categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitată.

În cazul în speta, contractul de prestări servicii medicale nr. \*\* în baza căruia au fost înregistrate cheltuielile, precizează la articolul 2.2 că serviciile prestate de S.C. SOS Servicii Medicale de Urgență și Ambulanță S.A. sunt cele prezentate în anexa 1. Conform anexei 1, serviciile prestate constau în examene medicale la angajarea în muncă, controale medicale periodice, examene medicale la reluarea activității după o întrerupere, înregistrarea rezultatelor în dosarul medical individual al angajatului, consultații de medicină generală și asistență medicală în caz de accidente de muncă sau boli profesionale.

Raportând serviciile ce fac obiectul contractului de prestări servicii medicale nr. \*\* la prevederile legale sus citate se reține că serviciile achiziționate de S.C. R P S.R.L. se regăsesc în serviciile de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă pentru care legiuitorul a stabilit deducerea limitată a cheltuielilor aferente acestora.

În ceea ce privește susținerea societății contestatoare potrivit căreia aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli cu protecția muncii privind personalul, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât protecția muncii constă într-un sistem de măsuri și mijloace social-economice, organizatorice, tehnice care acționează în baza actelor legislative și care asigură securitatea angajatului, păstrarea sănătății și a capacității de muncă a acestuia, urmărind reducerea la minimum a posibilității îmbolnăvirii angajatului concomitent cu crearea condițiilor confortabile de muncă.

Față de cele prezentate anterior, contravaloarea serviciilor medicale asigurate salariaților conform contractului de prestări servicii medicale nr. \*\* reprezintă cheltuieli sociale cu deductibilitate limitată, iar diferența suplimentară de cheltuieli sociale ce depășesc limita prevăzută de lege nu este deductibilă fiscal.

În concluzie, contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de \*\* lei aferent cheltuielilor sociale ce depășesc limita prevăzută de lege.

De asemenea, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

**1.7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de \*\* lei aferent cheltuielilor cu bonusurile de succes achitate societății R\*\* S.A., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a acestor cheltuieli, în condițiile în care bonusurile de succes au fost plătite deși clauzele contractuale nu au fost respectate.**

În fapt, în perioada 2003 – 2006, S.C. R P S.R.L. a înregistrat, în baza contractului nr. \*\* încheiat cu S.C. R\*\* S.A. în data de \*\*, cheltuieli cu bonusurile de succes.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea contestatoare a achitat prestatorului S.C. R\*\* S.A. bonusuri de succes fără a fi respectate prevederile contractuale, fapt pentru care cheltuielile cu aceste bonusuri au fost încardate ca fiind nedeductibile fiscal.

În drept, până la data de 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care la art. 9, precizează:

*“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile. [...]*

*(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]*

*s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată”.*

Cu privire la acest articol de lege, prin H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, se aduc următoarele precizări:

*“ 9.14. Nu intră sub incidența art. 9 alin. (7) lit. s) din lege serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice și juridice, care se referă la întreținerea și repararea activelor, servicii poștale, de comunicații și de multiplicare. În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar*

*defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.*

*Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.*

După data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 21 precizează:

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]*

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

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

De asemenea, la punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează următoarele:

*„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”.*

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în contabilitate trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să aibă la bază documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

În cazul în speță, cheltuielile cu bonusurile de succes achitate prestatorului au fost înregistrate în baza facturilor emise de prestatorul S.C. R\*\* S.A. conform contractului nr. \*\* încheiat în data de 30.01.2003.

Contractul nr. \*\* încheiat în data de 30.01.2003 are ca obiect *“managementul și executarea tuturor lucrărilor de întreținere și reparații (mentenanță curentă) pentru:*



- utilaje și echipamente statice și dinamice;
- instalații electrice;
- aparatură de măsură și control;
- construcții civile, etc.

La punctul 3.2. (2) din contract prevede :

*“În cazul în care contravaloarea serviciilor executate de Prestator conform prezentului articol:*

*a. este mai mare decât valoarea Bugetului, Beneficiarul va achita diferența rezultată ;*

*b. este mai mică decât valoarea Bugetului, Prestatorul va primi un Comision de succes după cum urmează :*

*c. 10% din Buget, dacă lucrările au fost realizate în termenul prescris;*

*d. 5% din Buget, dacă termenul a fost depășit”.*

Așadar, în conformitate cu prevederile contractului nr. \*\* încheiat în data de 30.01.2003, S.C. R P S.R.L. va achita prestatorului S.C. R\*\* S.A. un bonus de succes numai în cazul în care contravaloarea serviciilor prestate este mai mică decât bugetul alocat, cuantumul comisionului fiind condiționat de realizarea în termen a lucrării.

În concluzie, sunt deductibile fiscal numai acele cheltuieli cu bonusurile de succes acordate pentru lucrările realizate la un preț inferior bugetului alocat, în cuantum diferențiat în funcție de data finalizării lucrării, numai acestea având la bază un document justificativ, respectiv contractul nr. \*\* încheiat în data de 30.01.2003.

În raport de cele prezentate anterior, se reține că organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. R P S.R.L. a achitat bonusuri de succes în procent de 10% din valoarea lucrării cu toate că termenul de execuție conform proceselor verbale de recepție preliminară era depășit sau existau lucrări neexecutate.

Altfel spus, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea contestatoare a acordat bonusuri de succes fără a respecta prevederile contractului nr. \*\* încheiat cu S.C. R\*\* S.A. în data de 30.01.2003, diferențele de bonusuri acordate în plus față de cele stipulate în contract neavând la bază documente care să justifice achitarea acestora și, potrivit textelor de lege sus invocate, cheltuielile cu aceste bonusuri de succes acordate în afara contractului fiind nedeductibile fiscal.

În ceea ce privește susținerea S.C. R P S.R.L. potrivit căreia *“sumele plătite în plus față de înțelegerea inițială a părților reprezintă diferențe de preț pentru serviciile contractate și nicidecum plăți pentru servicii pentru*

*care nu ar exista un contract in forma scrisă” și că aceste diferențe rezulta “din corespondenta comerciala dintre parti, precum si din factura intocmita de furnizor”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, în facturile emise de prestatorul S.C. R\*\* S.A. existente la dosarul cauzei, la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor”, este completat în mod distinct “*contravaloare bonus 10% mentenanță, conform contract nr\*\**”.*

Față de cele reținute, contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de \*\* lei aferent cheltuielilor cu bonusuri de succes acordate fără a se respecta prevederile contractului nr. \*\* încheiat cu S.C. R\*\* S.A. în data de 30.01.2003.

Totodată, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

**1.8. Referitor la impozitul pe profit in sumă de \*\* lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității acestui impozit in condițiile in care organul de inspecție fiscală nu a analizat dacă sumele reprezentând depășirea bugetelor lunare corespund plății unor servicii prestate de S.C. R\*\* S.A..**

În fapt, organul de inspecție fiscală a stabilit că in perioada 2005 – 2006, S.C. R P S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu servicii de mentenanță curentă acordate în baza contractului nr. \*\* incheiat cu S.C. R\*\* S.A. in data de 30.01.2003.

Organul de inspecție fiscală a constatat ca “*valoarea lunară stabilită prin contract nu a fost respectată în unele luni, rezultand o depășire*” pentru care societatea nu a prezentat “*documente justificative (acte adiționale la contracte)*” din care să rezulte că “*valorile lunare stabilite inițial prin contract pot fi depășite și aprobate de către partenerii contractual*”, fapt pentru care, în baza art. 21 (4) lit. f) si lit. m) din Legea nr. 571/2003 si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, a încadrat sumele respective ca fiind nedeductibile fiscal.

Prin contestația formulată, S.C. R P S.R.L. arată că sumele pentru care nu s-a acordat deductibilitate reprezintă “*plățile unor servicii efectiv prestate de către S.C. R\*\* S.A. in beneficiul S.C. R P S.R.L., pentru care valoarea anuală a contractului (contravaloarea convenită conform prevederilor contractului scris dintre părți) a fost respectată*” și că “*bugetul lunar la care fac referire inspectorii fiscali nu are decât un rol estimativ, previzional*”.

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

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

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

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

În aplicarea 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la punctul 48, aduce următoarele precizări:

*“ 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”.*

Din textele de lege sus citate se reține ca și condiție esențială în acordarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile, prestarea efectivă a acestora.

În cazul în speță, se reține că organul de inspecție fiscală a încadrat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile prestate conform contractului nr. \*\* incheiat cu S.C. R\*\* S.A. in data de 30.01.2003 care depășesc bugetul lunar alocat prin contract, fără a verifica dacă aferent acestor cheltuieli au fost prestate servicii.

Altfel spus, organul de inspecție fiscală nu a verificat realitatea prestării serviciilor pentru care s-au achitat sume suplimentare față de bugetul lunar alocat prin contract.

Din analiza contractului nr. \*\* incheiat cu S.C. R\*\* S.A. in data de 30.01.2003, se reține ca la punctul 3.2. (2) se prevede :

*“În cazul in care contravaloarea serviciilor executate de Prestator conform prezentului articol:*

a. este mai mare decât valoarea Bugetului, Beneficiarul va achita diferența rezultată”.

Cu alte cuvinte, prin înțelegerea părților materializată prin contractul nr.\*\* , S.C. R P S.R.L. își asumă, față de bugetul stabilit, plăți suplimentare pentru serviciile executate de prestatorul S.C. R\*\* S.A..

Această prevedere face ca bugetul lunar stabilit prin anexa la contract să nu mai aibă un caracter limitativ în sensul că, pentru serviciile prestate, beneficiarul S.C. R P S.R.L. se angajează să achite diferența suplimentară față de buget.

Având în vedere cele prezentate anterior, se reține că din raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată rezultă că organul de inspecție fiscală nu a analizat prevederile contractului nr. \*\* încheiat cu S.C. R\*\* S.A. în data de 30.01.2003 și nu a verificat realitatea prestării serviciilor aferente cheltuielilor care depășesc bugetul lunar.

Față de reținerile anterioare și având în vedere art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „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”, decizia de impunere nr. \*\* emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. \*\* va fi desființată pentru suma totală de \*\* lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de mentenanță peste limita bugetului lunar și încadrate ca fiind nedeductibile fiscal, pentru majorările de întârziere aferente în sumă de \*\* lei și penalitățile de întârziere în sumă de \*\* lei, cu consecința refacerii controlului pentru același impozit, pe aceeași perioadă și având în vedere reținerile din prezenta decizie.

De asemenea, la re verificare se vor avea în vedere prevederile legale aplicabile în perioadă cât și susținerile contestatoarei.

**1.9. Referitor la impozitul pe profit în sumă de \*\* lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.**

În fapt, S.C. R P S.R.L. contestă impozitul pe profit în sumă totală de \*\* lei.

Din însumarea impozitului pe profit aferent cheltuielilor pentru care societatea aduce argumente în susținere, rezultă că față de impozitul pe

profit în sumă totală de \*\* lei, contestat, S.C. R P S.R.L. nu motivează impozitul pe profit în sumă de \*\* lei.

În drept, art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează următoarele:

*"Forma și conținutul contestației*

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii".*

De asemenea, la punctul 2.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, se fac următoarele precizări:

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

Conform textelor de lege invocate mai sus, se reține că la întocmirea contestației formulate se impune precizarea motivelor de fapt și de drept și a dovezilor pe care își întemeiază societatea contestatoare susținerile.

Or, în contestația formulată, S.C. R P S.R.L. contestă un impozit pe profit în sumă totală de \*\* lei și aduce argumente de fapt și de drept numai pentru impozitul pe profit în sumă de \*\* lei, diferența în sumă de \*\* lei fiind nemotivată.

Având în vedere că S.C. R P S.R.L. nu aduce în susținere motivele de fapt și de drept și dovezile în baza cărora contestă impozitul pe profit în sumă de \*\* lei, așa cum prevede legislația în materie, pentru capătul de cerere privitor la impozitul pe profit în sumă de \*\* lei, contestația va fi respinsă ca nemotivată, în conformitate cu prevederile punctului 12.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat decizia de impunere nr. \*\* .

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit contestat de S.C. R P S.R.L., Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr. \*\*, cuantumul majorărilor și penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoare adăugată defalcate pe fiecare sumă contestată.

Prin adresa nr. \*\* Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a comunicat majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit contestat de S.C. R P S.R.L., după cum urmează:

- \*\* lei - impozit pe profit contestat și motivat;
- \*\* lei - majorari de întârziere aferente impozitului pe profit contestat și motivat;
- \*\*lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit contestat și motivat.

Prin contestația formulată de S.C. R P S.R.L., Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost investită să se pronunțe asupra următoarelor debite:

- \*\* lei - impozit pe profit;
- \*\* lei - majorari de întârziere aferente;
- \*\* lei - penalitati de intarziere aferente.

În aceste condiții, deși majorarile de întârziere aferente impozitului pe profit contestat și motivat corect calculate de organul de inspecție fiscală sunt în cuantum de \*\* lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța decât pe majorarile de întârziere aferente impozitului pe profit calculate și contestate de S.C. R P S.R.L..

În ceea ce privește penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit contestat și motivat, se reține că societatea a calculat și contestat cu \*\* lei mai mult decât penalitățile calculate de organul de inspecție fiscală, diferență ce va fi respinsă ca fără obiect.

În concluzie, față de cele reținute la punctele 1.2. și 1.8. din prezenta decizie, decizia de impunere nr. \*\* emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. \*\* va fi desființată pentru suma totală de \*\* lei reprezentând:

- \*\* lei – impozit pe profit;
- \*\* lei - majorări de întârziere;
- \*\* lei - penalități de întârziere.

De asemenea, față de cele reținute la punctele 1.1., 1.3., 1.4., 1.5., 1.6. și 1.7., contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de **\*\* lei** reprezentând:

- **\*\*lei** – impozit pe profit;
- **\*\* lei** - majorări de întârziere;
- **\*\*lei** - penalități de întârziere.

Totodată, față de cele reținute la punctul 1.9., contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă totală de **\*\* lei**.

Contestația va fi respinsă ca fără obiect pentru suma de **\*\* lei** reprezentând penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit calculate în plus de S.C. R P S.R.L..

## **2. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

Verificarea a vizat perioada 01.01.2003 - 31.12.2006.

***2.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugată în sumă totală de \*\* lei aferentă diferențelor de discounturi acordate S.C. L P IS.A. și S.C. Ro S.A., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului acesteia în condițiile în care, din raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, nu rezultă dacă baza de impozitare a fost stabilită cu respectarea condițiilor contractuale de acordare a discounturilor.***

În fapt, în perioada 2003 - 2006, S.C. R P S.R.L. a înregistrat în baza contractelor de vânzare-cumpărare polipropilenă încheiate cu S.C. L P IS.A., respectiv cu S.C. Ro S.A., în calitate de cumpărători, discounturi acordate în conformitate cu prevederile contractuale.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea contestatoare nu a respectat prevederile contractuale în sensul că „a calculat discount lunar în funcție de cantitatea cumpărată și nu s-a raportat în funcție de valoarea totală realizată pe trimestru”, respectiv „S.C. R P S.R.L. a acordat discountul de 1,5% pentru cantitățile ce depășesc \* tone, deși în contract se precizează că

*acest procent se acordă pentru cantitatea de \* tone și nu pentru cantitățile de până la \* tone*”, fapt pentru care a procedat la recalcularea discounturilor.

Așa cum s-a reținut la punctul 1.2. din prezenta decizie, prin raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, organul de inspecție fiscală nu prezintă explicit modul în care a aplicat prevederile contractuale în vederea calculării valorii corecte a discountului și nu arată în baza cărei prevederi a stabilit că discountul se acordă la nivelul celei mai mici cantități de polipropilenă cumparate în trimestru.

În drept, art. 18 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabilă până la data de 31.12.2003, precizează:

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrarile de bunuri și/sau prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv taxa pe valoarea adăugată”.*

După data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art. 137 precizează următoarele:

*“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.*

Conform prevederilor legale menționate mai sus, se reține faptul că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată o reprezintă contravaloarea bunurilor sau serviciilor prestate.

În cazul în speță, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată o constituie discountul calculat potrivit contractelor de vânzare-cumpărare polipropilenă încheiate cu S.C. L P I.S.A., respectiv cu S.C. Ro S.A. și facturat trimestrial de către cumpărători.

Or, așa cum s-a reținut la punctul 1.2. din prezenta decizie, față de discounturile înregistrate de S.C. R P S.R.L., organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea acestora fără a explicita modul în care a oținut sumele respective, fapt pentru care s-a desființat decizia de impunere nr. \*\* emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. \*\* pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli.



Întrucât în urma desființării deciziei de impunere nr. \*\* se va proceda la recalcularea discounturilor avându-se în vedere prevederile contractelor de vânzare-cumpărare polipropilenă și reținerile din prezenta decizie, se reține că la data prezentei, cuantumului bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată reprezentată de discounturile înregistrate de S.C. R P S.R.L. nu este cert.

În aceste condiții, până la stabilirea corectă a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată reprezentată de discounturile acordate în baza contractelor de vânzare-cumpărare polipropilenă încheiate de S.C. R P S.R.L. cu S.C. L P I.S.A., respectiv cu S.C. Ro S.A., în calitate de cumpărători, conform art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia „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”, decizia de impunere nr. \*\* emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. \*\* va fi desființată pentru suma totală de \*\* lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă diferențelor de discount, pentru majorările de întârziere aferente în sumă de \*\* lei și pentru penalitățile în sumă de \*\* lei, cu consecința refacerii controlului pentru aceeași taxă, pe aceeași perioadă și având în vedere reținerile din prezenta decizie.

**2.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* lei aferentă comisioanelor achitate către S.C. G T S.R.L., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. R P S.R.L. are drept de deducere a acesteia, în condițiile în care comisioanele au fost acordate fără ca serviciile să fie prestate conform contractului.**

În fapt, în perioada 2004 - 2005 S.C. R P S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă comisionului achitat către S.C. G T S.R.L. în baza contractului de comision nr. \*\* .

Organul de inspecție fiscală a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă comisioanelor achitate în condițiile în care prestatorul S.C. G T S.R.L. nu a respectat prevederile art. 2.1. din contractul de comision nr. \*\* unde se precizează că S.C. G T S.R.L. “va prospecta piața și va găsi furnizori pentru cantitatea de minimum 2.500 tone/lună de propilenă, producție internă”.

Prin contestația formulată, S.C. R P S.R.L. arată că S.C. G T S.R.L. și-a îndeplinit prevederile contractuale și că, deținând o factură cuprinzând

toate elementele prevăzute de lege, este în drept să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În drept, cu privire la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ART. 145

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

[...]

ART. 134<sup>2</sup>

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.* [...]

ART. 134<sup>1</sup>

*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că o societate are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată la momentul exigibilității acesteia care intervine la data la care se produce faptul generator care, în cazul în speță, coincide cu data prestării serviciilor asumate de S.C. G T S.R.L. prin contractul de comision nr. \*\* .

Or, serviciul asumat prin contractul de comision nr. \*\* de către S.C. G T S.R.L. constă în obligația că “va prospecta piața și va găsi furnizori pentru cantitatea de minimum \*\* tone/lună de propilenă, producție internă”, condiție în care “comisionul datorat de comitent va fi de \* USD/tona (exclusive taxa pe valoarea adaugata)...”.

Așadar, S.C. R P S.R.L. are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă comisioanelor la data la care are loc faptul generator, respectiv la data prestării serviciilor de către S.C. G T S.R.L. așa cum au fost asumate prin contractul de comision nr. \*\* .

Cu alte cuvinte, la data la care S.C. G T S.R.L. identifică furnizori de propilenă în cantitățile și de calitatea prevăzute în contractul de comision nr. \*\*, atunci S.C. R P S.R.L. este în drept să achite comisionul convenit și să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestuia.

Neasigurarea comitentului S.C. R P S.R.L. cu propilenă în cantitățile și de calitatea prevăzute în contractul de comision nr.

\*\* , reprezintă în fapt neexecutarea de către S.C. G T S.R.L. a serviciilor asumate prin contract.

În aceste condiții, se reține că serviciile nefiind prestate conform contractului, faptul generator nu există și, pe cale de consecință, nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

În ceea ce privește susținerea S.C. R P S.R.L. potrivit căreia S.C. G T S.R.L. și-a îndeplinit prevederile contractuale, aceasta nu pot fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece societatea contestatoare nu probează cu documente că pe perioada derulării contractului, în fiecare lună, S.C. G T S.R.L. a asigurat cantitatea de minimum \*\* tone/lună de propilenă așa cum s-a angajat prin contractul de comision nr. \*\* .

Nici afirmația conform căreia societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă comisioanelor întrucât deținea facturi cuprinzând toate elementele prevăzute de lege nu este de natură a modifica constatările organului de inspecție fiscală deoarece, potrivit textelor de lege sus citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de prestarea efectivă a serviciilor concomitent cu existența facturii fiscale completată conform prevederilor legale.

Față de cele reținute, contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* lei aferentă comisioanelor achitate comisionarului S.C. G T S.R.L. fără respectarea prevederilor contractul de comision nr. \*\* .

De asemenea, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

***2.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. R P S.R.L. are drept de deducere a acesteia, în condițiile în care nu s-a făcut dovada prestării efective a serviciilor de publicitate de către S.C. Od Co S.R.L..***

În fapt, în anul 2004 S.C. R P S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. Od Co S.R.L..

Organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea contestatoare nu are drept de deducere a acestei taxe întrucât facturile înregistrate pe cheltuieli reprezintă avansuri pentru care nu s-au prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de publicitate.

În drept, art. 145 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

*“Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă”.*

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este reglementată în același act normativ, la art. 134<sup>1</sup> (1), care precizează:

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

Din textele de lege sus citate se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată apare la momentul prestării serviciilor, societatea fiind în drept să deducă numai taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii prestate.

Prin urmare, conform legislației aplicabile în speță, S.C. R P S.R.L. are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai pentru serviciile prestate, or pentru „*contravaloare servicii publicitate - plicuri felicitări Paște; decontare pentru plăți în numele clientului; avans costuri media; avans buget foto; servicii publicitate tv; servicii publicitate presă*” înscrise în facturile emise de S.C. Od Co S.R.L. nu s-a făcut dovada prestării efective a acestora, așa cum s-a reținut la punctul 1.4. din prezenta decizie.

Față de cele reținute, contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* lei înscrisă în facturile emise de S.C. Od Co S.R.L..

Totodată, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

**2.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. R P S.R.L. are drept de deducere, în condițiile în care această taxă este aferentă unor cheltuieli sociale care depășesc limita legală.**

În fapt, S.C. R P S.R.L. a dedus în anul 2003 taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor sociale înregistrate peste limita legală.

De asemenea, în anul 2004 societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor sociale fără a lua în calcul la stabilirea acestora și cheltuielile cu servicii medicale asigurate salariaților înregistrate pe cheltuieli de exploatare.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli cu servicii medicale sunt de natura cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitată și au procedat la recalcularea cuantumului cheltuielilor sociale având în vedere și

aceste cheltuieli, stabilind taxa pe valoarea adăugată aferentă diferențelor suplimentare de cheltuieli sociale ce depășesc limita prevăzută de lege pentru care societatea contestatoare nu are drept de deducere.

În drept, până la data de 31.12.2004 în speța sunt incidente prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care la art. 22 alin.4 lit. c) precizează următoarele:

*“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

*c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea”.*

După data de 01.01.2004 sunt incidente prevederile art. 129 alin. 3 și 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în anul 2004, potrivit căruia:

*“(3) Se consideră prestări de servicii cu plată: [...]*

*b) prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane.*

*(4) Nu se consideră prestare de servicii efectuată cu plată utilizarea bunurilor și prestările de servicii prevăzute la alin. (3), efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege, precum și prestările de servicii efectuate în scopuri publicitare sau în scopul stimulării vânzărilor”.*

La art.137 alin.1 lit.c) din același act normativ, se prevede ca:

*“Baza de impozitare pentru operațiuni în interiorul țării [...]*

*c) suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru executarea prestărilor de servicii pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (3).”*

*b) prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane”.*

În ceea ce privește cheltuielile sociale înregistrate în anul 2003, așa cum s-a reținut la punctul 1.6. din prezenta decizie, nivelul și componența acestora a fost reglementată prin art. 32 din Legea nr.631/2002 a bugetului de stat pe anul 2003, iar după data de 01.01.2004, prin art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la serviciile ce fac obiectul contractului de prestări servicii medicale nr. \*\*, conform reținerilor de la punctul 1.6. din prezenta decizie, acestea sunt de natura serviciilor de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă pentru care legiuitorul a stabilit deducerea limitată a cheltuielilor aferente acestora.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală a inclus în categoria cheltuielilor sociale și cheltuielile cu servicii medicale asigurate salariaților

înregistrate de societatea contestatoare în mod eronat pe cheltuieli de exploatare, și a recalculat limita deductibilă a acestora conform prevederilor legale.

Pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor sociale deductibile în limita stabilită de legiuitor, S.C. R P S.R.L. are drept de deducere potrivit textelor de lege sus citate.

Față de prevederile legale de mai sus reiese că persoanele impozabile au drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de bunuri și prestările de servicii pentru a fi puse la dispoziție, în vederea folosirii în mod gratuit, persoanelor fizice - salariați, cu respectarea plafoanelor prevăzute în legile, iar cele efectuate peste limitele legale constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii care se supun regulilor de impozitare a operațiunilor taxabile, respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost dedusă.

În aceste condiții, contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* aferentă cheltuielilor sociale ce depășesc limitele prevăzute de actele normative in vigoare.

De asemenea, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

**2.5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* lei aferentă bonusurilor de succes achitate societății R\*\* S.A., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. R P S.R.L. are drept de deducere a acesteia, în condițiile în care bonusurile de succes au fost plătite fără respectarea clauzelor contractuale.**

În fapt, în perioada 2003 – 2006, S.C. R P S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă bonusurilor de succes acordate în baza contractului nr. \*\* încheiat cu S.C. R\*\* S.A. in data de 30.01.2003.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea contestatoare a achitat prestatorului S.C. R\*\* S.A. bonusuri de succes fără a fi respectate prevederile contractuale, în sensul că a achitat bonusuri de succes în procent de 10% din valoarea lucrării cu toate ca termenul de execuție conform proceselor verbale de recepție preliminară era depășit sau existau lucrări neexecutate.

În drept, până la data de 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care la art. 14, 16 și 22 precizează:

*“ART. 14*

*Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.*

*ART. 16 [...]*

*(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.*

*ART. 22 [...]*

*(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:*

*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 către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată”.*

Începând cu data de 01.01.2004, cu privire la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„ART. 145*

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*[...]*

*ART. 134<sup>2</sup>*

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. [...]*

*ART. 134<sup>1</sup>*

*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată intervine la momentul exigibilității acesteia care ia naștere la data la care se produce faptul generator care, în cazul în speță, coincide cu data prestării serviciilor de management și a lucrărilor de întreținere și reparații pentru utilaje, echipamente, instalații electrice, aparatură de măsură și control, construcții civile ce fac obiectul contractului nr. \*\* încheiat de S.C. R P S.R.L. cu S.C. R\*\* S.A. in data de 30.01.2003.

Așa cum s-a reținut la punctul 1.7. din prezenta decizie, contractul nr\*\* prevede la punctul 3.2. (2) următoarele:

*“În cazul în care contravaloarea serviciilor executate de Prestator conform prezentului articol:*

*a. este mai mare decât valoarea Bugetului, Beneficiarul va achita diferența rezultată ;*

*b. este mai mică decât valoarea Bugetului, Prestatorul va primi un Comision de succes după cum urmează :*

*c. 10% din Buget, dacă lucrările au fost realizate în termenul prescris;*

*d. 5% din Buget, dacă termenul a fost depășit”.*

Conform acestor prevederi, S.C. R P S.R.L. va achita prestatorului S.C. R\*\* S.A. un bonus de succes numai în cazul în care contravaloarea serviciilor prestate este mai mică decât bugetul alocat, cuantumul comisionului fiind condiționat de realizarea în termen a lucrării.

Așadar, se reține că sub aspectul acordării bonusurilor de succes, data prestării serviciilor adică faptul generator, reprezintă momentul la care prestatorul S.C. R\*\* S.A. a realizat serviciile asumate la o valoare mai mică decât bugetul alocat în termenul prescris, pentru bonus de 10%, sau depășind termenul, pentru bonus de 5%.

Cu alte cuvinte, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bonusurilor de succes ia naștere la data la care se produce faptul generator care, potrivit contractului nr. \*\* încheiat de S.C. R P S.R.L. cu S.C. R\*\* S.A. în data de 30.01.2003, constă în realizarea concomitentă a serviciilor asumate la o valoare mai mică decât bugetul alocat în termenul prescris, pentru bonus de 10%, sau depășind termenul, pentru bonus de 5%.

În cazul în care serviciile prestate de S.C. R\*\* S.A. au o valoare mai mică decât bugetul alocat dar a fost depășit termenul prescris, S.C. R P S.R.L. are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bonusului în cotă de 5%, prestarea serviciilor cu această valoare și în acest termen reprezentând faptul generator la data căruia intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

În concluzie, în cazul unor servicii cu o valoare mai mică decât bugetul alocat dar efectuate într-un termen mai mare decât termenul prescris nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă bonusurilor acordate în cotă de 10% nefiind prestate serviciile corespunzătoare acestui bonus.

În ceea ce privește susținerea S.C. R P S.R.L. potrivit căreia a formulat contestație împotriva actului administrativ încheiat în urma verificării asupra modului de constituire a taxei pe valoarea adăugată solicitată prin



decontul de T.V.A. cu sold negativ aferent lunii mai 2007 pentru care a fost exercitată opțiunea de rambursare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a prezentei contestații întrucât taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii mai 2007 nu a făcut obiectul inspecției fiscale în urma căruia s-a emis decizia de impunere nr. \*\* contestată.

În aceste condiții, contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* aferentă bonusurilor de succes achitate societății R\*\* S.A. fără respectarea clauzelor contractuale.

Totodată, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile în sumă de \*\* lei.

***2.6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului acesteia în condițiile în care, din raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, nu rezultă dacă baza de impozitare a fost stabilită cu respectarea condițiilor stipulate în contractul nr. \*\* încheiat de S.C. R P S.R.L. cu S.C. R\*\* S.A. în data de 30.01.2003.***

În fapt, organul de inspecție fiscală a stabilit că în perioada 2005 – 2006, S.C. R P S.R.L. a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu servicii de mentenanță curentă acordate în baza contractului nr. \*\* încheiat cu S.C. R\*\* S.A. în data de \*\* în condițiile în care valoarea lunară a bugetului stabilit prin contract a fost depășită.

Așa cum s-a reținut la punctul 1.8. din prezenta decizie, prin raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, organul de inspecție fiscală nu a analizat prevederile contractului nr. \*\* încheiat cu S.C. R\*\* S.A. în data de \*\* și nu a verificat realitatea prestării serviciilor aferente cheltuielilor care depășesc bugetul lunar, fapt pentru care decizia de impunere contestată a fost desființată pentru cheltuielile cu servicii de mentenanță peste limita bugetului lunar înregistrate de societate, urmând a se reface controlul.

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

*“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

a) operațiuni taxabile”.

De asemenea, același act normativ prevede la art. 134<sup>1</sup> (4) următoarele:

“(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”.

În conformitate cu textele de lege sus citate, se reține că deducerea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de destinația bunurilor, serviciilor achiziționate, respectiv acestea trebuie să fie destinate nevoilor firmei, utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, legiuitorul stabilește că în cazul prestărilor de servicii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data la care situațiile de lucrări, documentele care justifică prestarea au fost acceptate de beneficiar.

Față de prevederile legale sus invocate, se reține că în raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, nu se analizează dacă serviciile de mentenanță curentă acordate în baza contractului nr.\*\* a căror contravaloare a depășit bugetul lunar alocat sunt necesare desfășurării activității de către S.C. R P S.R.L., în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată se reține că la punctul 1.8. din prezenta a fost desființată decizia de impunere nr. \*\* emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. \*\* întrucât organul de inspecție fiscală nu a analizat prevederile contractului nr. \*\* încheiat cu S.C. R\*\* S.A. în data de \*\* și nu a verificat realitatea prestării serviciilor aferente cheltuielilor care depășesc bugetul lunar.

Având în vedere cele reținute cât și prevederile art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, care stipulează că "*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*", decizia de impunere nr. \*\* emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. \*\* va fi desființată pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de \*\* lei aferentă cheltuielilor cu servicii de mentenanță curentă care depășesc valoarea lunară a bugetului stabilit prin contract, pentru majorările de întârziere aferente în sumă de \*\* lei și pentru penalitățile în sumă de \*\* lei, urmând ca la refacerea controlului să se aibă în vedere strict reținerile din prezenta decizie și susținerile societății contestatoare.

Așa cum s-a reținut la capitolul I. Impozit pe profit din prezenta decizie, prin adresa nr. \*\* Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a comunicat majorările și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată contestată de S.C. R P S.R.L., după cum urmează:

- \*\* lei – taxa pe valoarea adăugată contestată;
- \*\* lei - majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată contestată;
- \*\*lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată contestată.

Prin contestația formulată de S.C. R P S.R.L., Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost investită să se pronunțe asupra următoarelor debite:

- \*\* lei – taxa pe valoarea adăugată;
- \*\* lei - majorari de întârziere aferente;
- \*\* lei - penalitati de intarziere aferente.

În aceste condiții, se reține că societatea a calculat și contestat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată mai mari cu 195.486,56 lei față de cele calculate de organul de inspecție fiscală.

De asemenea, S.C. R P S.R.L. a calculat și contestat penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată mai mari cu \*\* lei față de cele calculate de organul de inspecție fiscală.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, pentru cele două sume reprezentând majorări de întârziere și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată calculate în plus de societate, contestația va fi respinsă ca fără obiect.

În concluzie, față de cele reținute la punctele 2.1. și 2.6 din prezenta decizie, decizia de impunere nr. \*\* emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. \*\* va fi desființată pentru suma totală de \*\* lei reprezentând:

- \*\* lei - taxa pe valoarea adăugată;
- \*\* lei - majorări de întârziere;
- \*\* lei - penalități de întârziere.

De asemenea, față de cele reținute la punctele 2.2., 2.3., 2.4. și 2.5., contestația formulată de S.C. R P S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de \*\* lei reprezentând:

- \*\*\* lei - taxa pe valoarea adăugată;

- \*\* lei - majorări de întârziere;
- \*\* lei - penalități de întârziere.

Totodată, contestația va fi respinsă ca fără obiect pentru suma totală de \*\* lei reprezentând:

- \*\* lei - majorări de întârziere calculate în plus de societate;
- \*\* lei - penalități de întârziere calculate în plus de societate.

### **3. IMPOZIT PE VENITURILE PERSOANELOR NEREZIDENTE**

***Referitor la impozitul pe veniturile realizate în România de nerezidenți în sumă de \*\* lei, majorări de întârziere în sumă de \*\* lei și penalități de întârziere aferente în sumă de \*\* lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra impozitării prin reținere la sursă a veniturilor realizate de nerezidenți din România în condițiile în care, din raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, nu rezultă natura prestațiilor efectuate.***

Verificarea a vizat perioada 09.12.2002 – 31.12.2006.

În fapt, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea contestatoare a efectuat o serie de plăți reprezentând contravaloarea unor servicii prestate de persoane juridice nerezidente pentru care nu a calculat, reținut și virat impozit, conform prevederilor art. 2 alin. 1 lit. c) și art. 6 alin. 1 din O.G. nr. 83/1998, și art. 116 din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a constatat că pentru unele venituri realizate în România de persoane nerezidente, societatea contestatoare nu a calculat corect impozitul.

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că aferent plăților reprezentând contravaloarea serviciilor de transmisii rapoarte prin internet, transmisii internet, asistență tehnică, conferințe și taxă membru organizație, S.C. R P S.R.L. nu a calculat, reținut și virat impozitul prevăzut la art. 113 din Legea nr. 571/2003.

Față de aceste constatări, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului asupra veniturilor realizate în România de persoane nerezidente, conform anexelor 70 -72 de la raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată.

Prin contestația formulată, S.C. R P S.R.L. arată că la stabilirea impozitului suplimentar pentru anul 2003, organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de faptul că o mare parte din servicii **nu au fost prestate de nerezidenți în România**, încalcând astfel prevederile art. 2 lit. c) din O.G. nr. 83/1998, iar pentru perioada 2004 – 2006 nu au fost respectate prevederile art. 115 lit. k) din Codul fiscal în sensul că a asimilat cursuri și conferințe desfășurate în străinătate cu servicii de management și consultanță.

De asemenea, societatea contestatoare arată că organul de inspecție fiscală a încadrat în mod eronat dobândirea *“dreptului de utilizare proprie a software-ului Oracle sau a informațiilor de tip text descărcate”* în categoria prestărilor de servicii pentru care se datorează redevențe și că la calculul impozitului aferent dobânzii plătite către Banca Anglo – Română nu s-a avut în vedere că S.C. R P S.R.L. a achitat acest impozit.

Totodată, S.C. R P S.R.L. susține că organul de inspecție fiscală *“a inclus în calculul impozitului pe veniturile nerezidenților pentru perioada controlată și plăți aferente unei perioade ulterioare”*, exemplificând cu factura nr. 154 din 30.11.2006 care a fost plătită în data de 15 ianuarie 2007.

În concluzie, societatea contestatoare susține că organul de inspecție fiscală nu a respectat *“condițiile de formă privind elementele minimale prevăzute de Codul de Procedură fiscală”* în sensul că *“nu descrie situația de fapt, natura serviciilor și nici motivația pentru care modul de calcul sau abordarea societății nu sunt corecte”*.

În drept, anterior datei de 31.12.2003, sunt incidente prevederile art. 2(1) lit.c ) din O.G. nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, potrivit cărora:

*“(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit:*

*c) 15% pentru veniturile provenind din prestări de servicii de orice natură, precum și din consultații medicale și operații chirurgicale. Aceste prevederi se aplică numai în cazul în care asemenea activități au loc efectiv în România și dacă nu se desfășoară prin intermediul unei baze fixe sau al unui sediu permanent, situat pe teritoriul României”.*

Ulterior datei de 01.01.2004 sunt incidente prevederile art. 115 și art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare pe perioada verificată, care precizează următoarele:

**ART. 115**

*Venituri impozabile obținute din România*

*(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: [...]*

*i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un*

rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;[...]

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport

ART. 116

Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute: [...]

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.”

De asemenea, la punctul 3 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în aplicarea prevederilor art.115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“ Veniturile obținute din România din prestări de servicii de management sau de consultanță în orice domeniu, care nu sunt efectuate în România, sau veniturile care sunt cheltuieli atribuibile unui sediu permanent din România al unui nerezident sunt impozabile potrivit titlului V atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a dublei impuneri între România și statul de rezidență al beneficiarului de venit sau când beneficiarul de venit nu prezintă documentul care atestă rezidența sa fiscală”.

Potrivit textelor de lege sus citate se reține că se impozitează prin reținere la sursă veniturile obținute din servicii prestate în România, cu excepția celor de management și consultanță prestate după data de 01.01.2004 pentru care se datorează impozit indiferent de locul prestării.

În raport de prevederile legale aplicabile în speță se reține că din raportul de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată nu rezultă că organul de inspecție fiscală a analizat natura și locul prestării serviciilor pentru care S.C. R P S.R.L. a efectuat plăți externe.

În aceste condiții, se reține că organul de soluționare a contestației nu este în măsură să se pronunțe dacă organul de inspecție fiscală a calculat legal impozitul în sumă totală de \*\* lei întrucât în raportul de inspecție fiscală nu sunt analizate serviciile în cauză, dacă sunt servicii de management și consultanță, locul prestării acestora, dacă societatea contestatoare a calculat, reținut și virat impozit, cuantumul acestuia.

Dealtfel, din actul de control nu rezultă cu claritate dacă veniturile impozitate sunt aferente numai prestărilor de servicii sau și altor operațiuni.

La art. 116 (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare pe perioada verificată, se precizează următoarele:

*“Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți”.*

Conform textului de lege sus citat, se reține că organul de inspecție fiscală era în drept să verifice și să recalculeze impozitul aferent plăților efectuate de S.C. R P S.R.L. în perioada \*\*.

Or, în anexa nr. \* „Situația impozitului pe nerezidenți 2006”, la poziția \* este înscrisă factura nr. \*\* achitată în data de 15.01.2007, deci în afara perioadei supusă verificării, pentru care organul de de inspecție fiscală a calculat diferență de impozit în sumă de \*\* lei și majorări de întârziere pentru \* zile în cuantum de \*\* lei.

De asemenea, prin contestația formulată, S.C. R P S.R.L. susține că organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere prevederile pct. 2 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în aplicarea prevederilor art.115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la încadrarea “*dreptului de utilizare proprie a software-ului Oracle sau a informațiilor de tip text descarcate*” ca fiind servicii pentru care se datorează redevențe.

Astfel, în vederea încadrării corecte a sumei plătite pentru transferul de software se impune analiza naturii drepturilor transferate în sensul de a se stabili dacă transferul a fost efectuat exclusiv în scopul de a permite exploatarea efectivă a programului sau pentru reproducere și distribuire către alți beneficiari.

Având în vedere faptul că în raportul de inspecție fiscală nr. \*\* nu sunt prezentate detaliat veniturile plătite nerezidenților pentru care s-a calculat impozit suplimentar în sensul că nu au fost analizate serviciile pentru care s-au efectuat plățile, organul de soluționare a contestației este în imposibilitate de a se pronunța cu privire la susținerile societății contestatoare.

Nici în ceea ce privește susținerea S.C. R P S.R.L. potrivit căreia organul de inspecție fiscală nu a luat în calcul faptul ca societatea a virat impozitul aferent “*plăților de dobândă către Banca A*”, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța, în raportul de inspecție fiscală nr. \*\* nefiind detaliat acest aspect.

Având în vedere cele reținute cât și prevederile art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, care stipulează că “*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", decizia de impunere nr. \*\* emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. \*\* va fi desființată pentru impozitul pe veniturile realizate în România de nerezidenți în sumă de \*\* lei, majorările de întârziere în sumă de \*\* lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de \*\* lei, urmând a se reface controlul pentru același impozit, pe aceeași perioadă, având în vedere strict reținerile din prezenta decizie, prevederile legale aplicabile și susținerile societății contestatoare.*

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei și în temeiul art. 9 (7) lit. j), lit. e), lit. s) din Legea nr. 414/2002, pct. 9.11 și 9.14 din H.G. nr. 859/2002, art. 21 (1), art. 21 (4) lit. f), lit. m), art. 21 (3) lit. c), art. 115, art. 116, art. 129, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 137, art. 145 din Legea nr. 571/2003, pct. 3, 44 și 48 din H.G. nr. 44/2004, art. 32 din Legea nr. 631/2002, art. 14, art. 16, art. 18, art. 22 din Legea nr. 345/2002, art. 2 (1) lit. c) din O.G. nr. 83/1998, pct. 2.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 43, art. 2006, art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. R P S.R.L. pentru suma totală de **\*\*lei** reprezentând:

- \*\* lei – impozit pe profit;
- \*\* lei - majorări de întârziere;
- \*\* lei - penalități de întârziere;
- \*\* lei - taxa pe valoarea adăugată;
- \*\*lei - majorări de întârziere;
- \*\* lei - penalități de întârziere.

**2.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. R P S.R.L. pentru suma totală de **\*\* lei**, reprezentând impozit pe profit.

**3.** Respingerea ca fără obiect a contestației formulată de S.C. R P S.R.L. pentru suma totală de **\*\* lei** reprezentând:

- \*\* lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit calculate în plus de societate;
- \*\* lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculate în plus de societate;



- \*\* lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculate în plus de societate.

4. Desființarea raportului de inspecție fiscală nr. \*\* în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. \*\* , pentru suma totală de \*\* lei reprezentând:

- \*\* lei – impozit pe profit;
- \*\* lei - majorări de întârziere;
- \*\* lei - penalități de întârziere.
- \*\* lei - taxa pe valoarea adăugată;
- 164.518,63 lei - majorări de întârziere;
- 10.278,66 lei - penalități de întârziere.
- \*\* lei – impozit nerezidenți;
- \*\* lei - majorări de întârziere aferente;
- \*\* lei - penalități de întârziere aferente, urmând a se reface controlul pentru aceleași impozite și taxe, pe aceeași perioadă, având în vedere strict reținerile din prezenta decizie, prevederile legale aplicabile și susținerile societății contestatoare.

Prezenta decizie poate fi atacată la la Curtea de Apel București, în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**

**ION CAPDEFIER**