

DECIZIA NR din04.2006

privind modul de soluționare a contestației formulată de S.C.S.R.L., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului.... sub nr... din.....03.2006.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului.... a fost sesizată de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal cu adresa nr./...04.2006, asupra contestației formulate de S.C.SRL.... înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului.... sub nr.din.....03.2006.

Contestația are ca obiect suma de.... lei **RON**, stabilită prin decizia de impunere nr.din....02.2006 întocmită de organele control ale Activității de Control Fiscal, înaintată petentei la data de....02.2006, alcătuită astfel :

- lei RON - impozit pe profit ;
- lei RON - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- lei RON - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei RON - TVA ;
- lei RON - dobânzi/majorări aferente TVA ;
- lei RON - penalități aferente TVA ;
- lei RON - impozit venituri din dividende;
- lei RON - majorări impozit venituri din dividende.

Contestația este semnată de domnul..... administrator al S.C.SRL .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.177 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 26.09.2005.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.174 alin.(1) și art.178, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală Direcția Generală a Finanțelor Publice a..... este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. S.R.L. înregistrată sub nr. ...din....03.2006.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. S.C.S.R.L. contestă decizia de impunere nr. ..din....02.2006, motivând următoarele:

Petenta consideră că este nelegală și nejustificată măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura nr..... dinemisă de..... către SC..... SA, deoarece potrivit art. 49 alin.1 lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 92 alin.3 lit.c și d pentru determinarea stării de fapt, organul fiscal putea proceda la solicitarea informațiilor de orice fel din partea contribuabililor sau a altor persoane.

Petenta arată că organele fiscale nu au acordat deductibilitate cheltuielilor și TVA înscrisă în factura menționată pe motivul că nu aparține societății însă a luat în considerare veniturile realizate din vânzarea produsului aprovizionat.

Petenta susține că recunoașterea sau nu a tranzacției numai în parte este nelegală și netemeinică din moment ce aceasta are un prag important de semnificație în ceea ce privește calitatea societății de plătitor de impozit pe venit microîntreprinderi sau de impozit pe profit.

Petenta arată că nu este de acord cu impozitul pe profit aferent anului 2002 și nici cu impozitul pe profit aferent anului 2003, ca o consecință a celor de mai sus considerându-se în mod nejustificat că societatea nu se încadra la data de 31.12.2001 în prevederile art. 1 din OG

Petenta susține că în mod eronat organele de control au considerat cheltuielile cu amortismentul în sumă de 309.477.412 lei nedeductibile fiscal, fără să țină cont de prevederile art. 11 alin. 1, 5 și 7 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

Petenta susține că organul de control trebuia să mențină facilitatea fiscală potrivit dispozițiilor art. 11 alin. 5 și 7 din Legea 414/2002 și numai după ce constata neîndeplinirea condiției stipulate la art. 8 din lege putea dispune măsura de neacordare a deductibilității fiscale a cheltuielilor de amortizare suplimentare și recalcularea impozitului potrivit pct.11.6 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate de HGR 859/2002.

Petenta arată că interpretarea dată de organele de control prevederilor art. 21 alin.4 lit.m din Codul fiscal în baza cărora nu au acordat deductibilitate pentru cheltuielile și respectiv TVA înscrise în facturile nr. 2086512 și 2086513 emise de S.C.SRL pentru prestări servicii, este extrem de restrictivă și trunchiată.

Petenta susține că organele de control nu au ținut cont de precizările suplimentare din nota explicativă și justifică doar că societatea nu a desfășurat comerț cu vinuri .

Petenta arată că deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil este condiționată de efectuarea unor cheltuieli care concure în mod direct la realizarea veniturilor, ori din documentele prezentate organului de control rezultă fără echivoc că prestarea serviciului este reală, s-a efectuat în baza unui contract, există documente justificative al serviciului prestat, iar prin acceptarea la plată a facturilor de comision emise de S.C.SRL, a recunoscut că aceasta și-a îndeplinit obligațiile prevăzute în contract.

Petenta susține că în raportul de inspecție fiscală este menționat debit suplimentar datorat reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de.... lei RON, iar în decizia de impunere un debit suplimentar în sumă de..... lei RON .

B. Din actele de control contestate rezultă următoarele :

S.C.S.R.L. a fost înmatriculată la ORC sub nr. J 38/..../1992, are cod fiscal R....., sediul în loc....., str...nr...., jud.și a desfășurat activitate de comercializare en gross și cu amănuntul de bunuri de consum, mărfuri industriale, alimentare și nealimentare.

Impozitul pe profit, a fost verificat pe perioada 01.01.2000 - 31.12.2004 în baza dispozițiilor OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, HGR 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, Legea 414/2002 privind impozitul pe profit și HGR 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, Legea 571/2003 privind Codul fiscal, HGR 44/2004 .

Pentru anul 2001, s-a stabilit în sarcina S.C.SRL un impozit pe profit debit suplimentar în sumă de.... lei ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă de..... lei conform art. 4 alin.6 lit.m din OG 217/1999 privind impozitul pe profit coroborate cu prevederile art. 4 din același act normativ.

Pentru anul 2002 și 2003 s-a stabilit un impozit pe profit debit suplimentar în sumă de..... lei și în sumă de..... lei ca urmare a faptului că societatea s-a comportat eronat ca plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și nu ca plătitor de impozit pe profit cum era corect, deoarece cifra de afaceri la 31.12.2001 era mai mare de 100.000 EUR .

De asemenea, în lunile noiembrie-decembrie 2002 societatea a înregistrat eronat cheltuieli cu amortismentul în sumă de..... lei în loc de..... lei, diferența de..... lei fiind considerată astfel drept cheltuală nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2002, conform prevederilor Legii nr.15/1996 coroborate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

Pentru anul 2004 s-a stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de..... lei, ca urmare a faptului că nu s-a acordat drept de deducere a sumei de..... lei conform art. 21 alin.1 lit.m din Legea 571/2003, coroborat cu prevederile pct. 48 din HGR 44/2004. Totodată la stabilirea debitului de..... lei organele de control au ținut cont de faptul că societatea a calculat în plus impozit pe profit în sumă de..... lei.

Pentru debitul suplimentar reprezentând impozit pe profit, în sumă de..... lei RON, s-au calculat dobânzi în sumă de..... lei RON și penalități în sumă de..... lei RON conform art. 13 din OG 11/1996 , art. 13 din OG 26/2001, art. 13 și 14 din OG 62/2002 , art.115 și art. 120 din OG 92/2003

Taxa pe valoarea adăugată a fost verificată în baza OUG 17/2000 privind TVA cu modificările și completările ulterioare, HGR 401/2000, Legea 345/2002 privind TVA , HGR 598/2002 , Legea 571/2003 privind Codul fiscal și HGR 44/2004 și a cuprins perioada 01.01.2000 - 31.01.2005, stabilindu-se TVA suplimentară în sumă de..... lei alcătuită astfel :

-lei reprezintă TVA înscris în factura fiscală..... /...04.2001 emisă de S.C.SA... către S.C.SA , nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.19 lit.b din OG 17/2000;
- lei reprezintă TVA deductibilă în roșu dar dedusă de către agentul economic din factura... /...09.2004 emisă de S.C.LEASING SRL...;
- lei TVA înregistrată de agentul economic de două ori ;
- lei TVA aferentă facturilor ce reprezintă c/val prestări servicii din facturile emise de S.C.SRL.. pentru care nu s-a acordat drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin.3 lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru TVA suplimentar stabilit s-au calculat dobânzi în sumă de... lei RON și penalități în sumă... lei RON conform art.13 și 14 din OG 26/2001, art. 14 și 13 din OG 61/2002 și art. 115 și 120 din OG 92/2003.

Impozitul pe veniturile din dividende a fost verificat în conf. cu prevederile OG 73/1999 privind impozitul pe venit, OG 7/2001 cu modificările și completările ulterioare, Legii 571/2003 privind Codul fiscal și a cuprins perioada 01.01.2000 - 31.12.2004, constatându-se pentru anul 2003 că societatea a calculat și virat în termen legal impozit pe veniturile din dividende în sumă de lei dar nu l-a declarat la organul fiscal teritorial.

Pentru anul 2004, s-a stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile din dividende în sumă de ... lei RON , pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de... lei RON în conformitate cu art.3 din Legea 210/2003 pentru aprobarea OG 20/2005 pentru modificarea și completarea OG 92/2003, pentru perioada 01.01.2006 - 25.01.2006.

II. Luând în considerare constatările organului de control fiscal, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de..... lei RON stabilită de Activitatea de Control Fiscal.... în sarcina S.C.... SRL este legal datorată de către aceasta .

1. Referitor la suma de... lei impozit pe profit aferent anului 2001, la suma de... lei taxă pe valoarea adăugată, la suma de..... lei considerată drept cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pe anul 2004 și la suma de..... lei reprezentând TVA, se rețin următoarele:

a) Referitor la suma de..... lei impozit pe profit și la suma de lei taxă pe valoarea adăugată aferentă anului 2001

În fapt, la data de ...04.2001 S.C. ...SA... a emis pentru S.C..... SA..... factura fiscală nr....., existentă în copie la dosarul cauzei, reprezentând c/val ARIS automatic în valoare de lei și TVA în sumă de.... lei, factura fiscală înregistrată în evidența contabilă a S.C. SRL .

S.C..... SRL a dedus TVA în sumă de..... lei iar suma de..... lei a considerat-o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

În drept, art.4 alin. 6 lit. m **OGU** 217/1999 pentru modificarea și completarea OG 70/1994 privind impozitul pe profit precizează :

" În înțelesul alin. (1) cheltuieli nedeductibile sunt : [...] cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;"

Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin HGR 402/2000 emise în aplicarea art. 4 alin.6 lit.m din lege prevăd:

" 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 prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991*)"

În baza reglementărilor legale menționate mai sus, rezultă că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile înregistrate în baza unor documente iustificative care să

ateste veridicitatea operațiunilor efectuate și care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, conform prevederilor Legii 82/1991 a contabilității.

Caracteristic însă unei conduite comerciale obișnuite, rațiunea actului comercial este prin definiție obținerea de profit.

În aceste condiții, apreciem că interpretarea dată de organele de control, în sensul că operațiunea de aprovizionare cu detergent automatic ARIS nu corespunde realității, întrucât beneficiarul înscris pe factura nr.....este SC SA și nu petenta, dar în schimb recunosc venitul realizat din comercializarea acestuia, este eronată din următoarele considerente:

Potrivit dispozițiilor art.4 alin.(4) din OUG 217/1999 :

" (4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor."

Ca urmare, deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil este condiționată de scopul în care acestea sunt efectuate, respectiv dacă angajarea lor concurează direct la venitul obținut urmare acestei operațiuni.

Organele fiscale nu au recunoscut înregistrarea contabilă în baza unui document emis pentru o altă societate decât petenta, dar nu merg mai departe pentru stabilirea situației de fapt fiscale respectiv pentru clarificarea provenienței mărfii în cauză, intrarea sau nu în patrimoniul societății a acesteia și respectiv ieșirea din gestiune.

Practic, organele fiscale nu recunosc înregistrarea în contabilitatea de gestiune a petentei, a mărfii în cauză, dar iau în considerare operațiunile legate de vânzarea detergentului, descărcarea din gestiune și respectiv realizarea venitului din comercializarea acestuia .

În contestația formulată petenta susține că "recunoașterea sau nu a tranzacției numai în parte este nelegală și netemeinică " și în condițiile date "organul fiscal trebuia să nu ia în considerare nici venitul realizat din tranzacția anulată "

În punctul de vedere exprimat de ACF prin referatul nr..../...04.2006, existent la dosarul cauzei, se precizează : " La data controlului veniturile au fost evidențiate în jurnalul de vânzări, balanță de verificare și declarate prin declarații și situații financiare și au fost luate în calcul la stabilirea impozitului pe profit și TVA întrucât din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu a reieșit că această factură ar fi fost anulată. [...]

Eventualele erori constatate atât de agentul economic cât și de organul de control care privesc exercițiul financiar precedent se corectează conform pct. 6.9 din ordinul 306/2002 pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene."

În fundamentarea măsurii dispuse prin Decizia de impunere nr. ...din ...02.2006, organele de control se prevalează de dispozițiile "art.4 alin.6 lit. m din **OG 217/1999** privind impozitul pe profit coroborat cu **art.4** din aceeași ordonanță".

Analizând constatările echipei de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală nr..../...02.2006, existent în copie la dosarul cauzei, anexă la decizia de impunere nr..../...02.2006, rezultă că aceasta " nu acceptă deductibilitatea sumei de 25 mil. lei, în conformitate cu preved. art.4 alin.6 lit.(m) din **OG 217/1999** privind impozitul pe profit coroborat **cu art. 4 alin. 4** din aceeași ordonanță.", pe motiv că, cumpărător nu este petenta.

Față de cele consemnate în titlul de creanță în cauză, se reține că actul normativ invocat în fundamentarea măsurii dispuse (atât prin decizia de impunere cât și prin raportul de inspecție fiscală) este eronat întrucât în fapt este vorba de **Ordonanța de urgență nr.217/1999**.

Mai mult decât atât, coroborarea dispozițiilor art.4 alin.6 lit.(m) cu cele ale art.4 din același act normativ, în decizia de impunere în cauză, este extrem de generală și ambiguă întrucât dispozițiile articolului patru se referă la :categoriile de cheltuieli pentru care se admite deducerea la calculul profitului impozabil, explicitarea veniturilor neimpozabile și respectiv a cheltuielilor nedeductibile prevăzute la alin.(1) al art.4, etc.

Apreciem că pentru a ajunge la această concluzie, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze dacă bunul achiziționat a fost recepționat sau nu de către petentă, factura îi aparține sau nu furnizorului, dacă factura este achitată sau nu de către petentă sau de către beneficiarul înscris pe factură (SC... SA), modul de plată al acesteia, etc. uzitând de toate mijloacele de probă prevăzute de lege, potrivit dispozițiilor art.49 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală coroborat cu cele ale art 6 din același act normativ

Prin scrisoarea nr...../...04. 2006, existentă la dosarul cauzei, serviciul juridic opinează în același sens astfel: " Organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze dacă marfa achiziționată a fost recepționată de petentă, dacă factura aparține furnizorului, dacă a fost achitată de petentă sau de SC SA, administrând toate mijloacele de probă prevăzute de art.49 Cod procedură fiscală."

Potrivit dispozițiilor legii contabilității, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare, în caz contrar **operațiunile consemnate în acestea nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective, sunt considerate fără document legal de proveniență.**

În drept, art.6 alin. 2 din Legea 82/1991 a contabilității precizează :

"Orice **operațiune patrimonială** se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de **document justificativ**".

Lit.B, pct. 2 alin. 1 și 2 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin O.M.F. 425/1998 emis în temeiul prevederilor art. 4 din Legea contabilității 82/1991 și art.2 din H.G. 831/1997, precizează :

" Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

[...]

- **menționarea părților care participă la efectuarea operației economice și financiare(când este cazul);**

[...]

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare."

Așa fiind, se reține că potrivit situației de fapt fiscale consemnate în raportul de inspecție fiscală anexă la decizia de impunere în cauză, organele de control nu recunosc că petenta este parte la efectuarea operației economice de achiziționare a detergentului ARIS automatic.

În consecință, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, intrarea în patrimoniul petentei a bunului în cauză nu era posibilă și drept urmare nici ieșirea respectiv comercializarea acestuia nu era posibilă .

Din Nota explicativă dată de DI., la data de 09.01.2006, existentă în copie la dosarul cauzei, nu rezultă că s-au solicitat explicații asupra facturii nr...../...04.2001 și a operațiunilor legate de aceasta.

În drept, art. 1 din Legea 12/1990 privind protejarea populației împotriva unor activități comerciale ilicite rep. prevede:

"Constituie activități comerciale ilicite și atrag răspunderea contravențională sau penală, după caz, față de cei care le-au săvârșit, următoarele fapte:

a) efectuarea de acte sau fapte de comerț de natura celor prevăzute în Codul comercial sau în alte legi, fără îndeplinirea condițiilor stabilite prin lege;

[....]

e) *efectuarea de acte sau fapte de comerț cu bunuri a căror proveniență nu este dovedită, în condițiile legii. Documentele de proveniență vor însoți mărfurile, indiferent de locul în care acestea se află, pe timpul transportului, al depozitării sau al comercializării. Prin documente de proveniență se înțelege, după caz, factura fiscală, factura, avizul de însoțire a mărfii, documentele vamale, factura externă sau orice alte documente stabilite prin lege*).*"

Față de situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală și având în vedere dispozițiile legale mai sus menționate, se reține că marfa trebuia considerată fie ca fiind comercializată fără a avea document legal de proveniență, cu sancționarea petentei în condițiile Legii 12/1990 rep. privind protejarea populației împotriva unor activități comerciale ilicite, fie înregistrările în contabilitatea de gestiune, cele legate de vânzarea acesteia nu trebuiau luate în considerare de organul de inspecție fiscală

În acest sens, Direcția de Metodologie și Proceduri pentru Inspekția Fiscală prin scrisoarea nr.301888/24.06 2005 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului.... sub nr.25309/05.07.2005 și la ACF sub nr. 56196/05.07.2005, la pct.6 precizează:

"Organul de inspekție fiscală poate să nu recunoască o tranzacție comercială, în baza art.6 din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, cu motivarea legală care se impune, consemnata în Raportul de inspekție fiscală [...] în cazul în care furnizorul nu este înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului, tranzacția este considerată "fictivă ", iar **înregistrările în contabilitatea de gestiune, cele legate de vânzarea mărfii, descărcarea de gestiune, etc nu pot fi luate în considerare de către organul de inspekție fiscală "**

Potrivit dispozițiilor art.13 alin.1 și 2 din OG 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor:

" (1) Aplicarea sancțiunii amenzii contravenționale se prescrie în termen de 6 luni de la data săvârșirii faptei.

(2) În cazul contravențiilor continue termenul prevăzut la alin. (1) curge de la data constatării faptei. Contravenția este continuă în situația în care încălcarea obligației legale durează în timp."

b) Referitor la suma de..... lei considerată drept cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pe anul 2004 și la suma de..... lei reprezentând TVA,

În fapt, la data de04.2004, S.C.SRL în calitate de comitent a încheiat cu S.C. SRL în calitate de comisionar, contractul de intermediere afaceri, existent la dosarul cauzei, prin care comisionarul se obligă față de comitent să găsească piață de desfacere și să intermediere afaceri în condiții avantajoase pentru comitent.

S.C.....SRL a emis pentru S.C.....SRL factura fiscală nr., fără dată, existentă la dosarul cauzei reprezentând c/val " prestări servicii conform contract " în valoare de..... lei și TVA în sumă de..... lei.

Totodată, la data de...06.2004 S.C.SRL a emis pentru S.C.SRL factura fiscală nr....., existentă în copie la dosarul cauzei reprezentând " intermediere afaceri " în valoare de..... lei și TVA..... lei.

S.C.SRL a considerat drept cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil suma de..... lei și a dedus TVA în sumă de lei în baza facturilor menționate mai sus.

În susținerea contestației formulate, S.C.SRL a depus contractul de livrare motorină nr.din...06.2004 încheiat de S.C..... SRL în calitate de furnizor cu S.C....SA în calitate de beneficiar, prin intermediar S.C.SRL și rapoartele de lucru întocmite de cel din urmă, existente în copie la dosarul cauzei.

În contract se menționează că pentru intermedierea afacerii și pentru participarea ulterioară la derularea în bune condiții a livrării, S.C.....SRL va beneficia de o remunerație numită comision, sumă ce se va negocia cu furnizorul, dar nu va depăși 5% din cifra de afaceri.

În drept, art. 21 alin.1 și alin.4 lit.m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

"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.

Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile [...] cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte "**.

Pct. 48 din HGR 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal precizează :

"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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele 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; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recenzie, **rapoarte de lucru**, studii de fezabilitate, de piață sau orice

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

În baza reglementărilor legale menționate mai sus, rezultă că sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii efectuate de terți numai în condițiile în care acestea sunt justificate de un contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului unde este cazul. De asemenea, este obligatoriu ca persoana juridică să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor și să dovedească necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

Astfel, plătitorii de impozit pe profit trebuie să facă dovada că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor obținute sub sancțiunea considerării lor ca nedeductibile.

Totodată, art. 145 alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

" Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să fie prestate de o altă persoană impozabilă ".

Din cadrul legislativ menționat mai sus, se reține că **petenta poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în condițiile în care făcea dovada că prestările de servicii constând în intermediari afaceri au fost efectiv prestate și au fost achiziționate pentru nevoile firmei, în scopul bunei desfășurări a activității acesteia și realizării de operațiuni taxabile.**

În contestația formulată, petenta arată că interpretarea dată de organele de control prevederilor art. 21 alin.4 lit.m din Codul fiscal în baza cărora nu au acordat deductibilitate pentru cheltuielile și respectiv TVA înscrise în facturile nr. ...și nr.emise de S.C.....SRL pentru prestări servicii, nu a ținut cont de precizările suplimentare din nota explicativă dată de....(existentă în copie la dosarul cauzei), măsura fiind justificată doar prin faptul că societatea nu a desfășurat comerț cu vinuri .

Din economia contractului de intermediere afaceri încheiat de petentă cu SC.... SRL la data de...04.2004, în temeiul art.405 din Codul comercial, rezultă că la obiectul acestuia nu apare prevăzută în mod expres intermedierea pentru comerțul cu vinuri și deci acesta nu se referă strict la o anume operațiune comercială.

Potrivit notei explicative existente în copie la dosarul cauzei, dată de dl....., rezultă că inițial s-a avut în vedere acest tip de operațiune comercială, la care din condiții mai mult sau mai puțin obiective s-a renunțat. Prin acordul părților și potrivit contractului de **livrare combustibil nr..../...06.2004** depus în copie la dosarul cauzei de petentă, SC.... SRL, în calitate de intermediar, a asigurat derularea tranzacțiilor de livrare de combustibili lichizi de către SC.... SRL, firmei SC..... SA.

Contractul s-a încheiat pentru o cantitate de 240 de mii de litri de motorină pe an, cu o medie lunară de 20 de mii de litri motorină, la un preț pe litru de 27.500 lei, negociabil funcție de fluctuațiile de pe piață, pe o durată de un an cu posibilitatea de prelungire cu încă un an, dacă nici o parte nu invocă anularea acestuia.

Anexat contractului de livrare motorină, intermediarul SC..... SRL, a întocmit rapoarte de lucru pe lunile iunie (35.250, 00 litri), iulie (78.363,00 litri), august (43.065,00 litri), septembrie (72.852,00 litri), octombrie (51.755,00 litri), noiembrie (74.761,00 litri), decembrie (15.110,00 litri).

În punctul de vedere exprimat prin referatul nr..../...04.2006, ACF susține că în timpul controlului societatea nu a pus la dispoziție "studii de fezabilitate, studii de piață, rapoarte sau orice alte materiale asemănătoare care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor și din care să fi reieșit că acel contract ar fi fost modificat prin acte adiționale în legătură cu schimbarea obiectului."

Față de punctul de vedere astfel exprimat de ACF, organele de soluționare rețin că nu poate fi vorba de schimbarea obiectului contractului întrucât așa cum s-a arătat anterior acesta nu prevede anume operațiuni comerciale, spre exemplu comerț cu vinuri și în speță, nu era nevoie de acte adiționale de modificare/schimbare a acestuia, nefiind cazul.

Mai mult decât atât, potrivit art.182.1 din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003

Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală".

Art.182 alin.(4) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală menționează : "Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

În sensul dispozițiilor legale menționate anterior, la data de ...03.2006, cu adresa nr....., existentă la dosarul cauzei, au fost transmise copii de pe documentele depuse de petentă în susținerea contestației, ACF, dându-se astfel posibilitatea organelor de inspecție fiscală de a se pronunța asupra acestora.

Prin punctul de vedere exprimat prin referatul nr. ../...04.2006, organele de control din cadrul ACF, demonstrează însă că nu le-au luat în considerare și nu le-au analizat.

Astfel prin punctul de vedere exprimat, organele de inspecție fiscală mai arată că :

- rapoartele de lucru nu sunt datate și nu se cunoaște perioada la care se referă;
- prin aceste rapoarte nu se demonstrează natura și realitatea prestației;
- nu prezintă un mod de calcul al comisionului perceput."

Față de aceste aspecte, organele de soluționare apreciază că rapoartele de lucru fiind anexate la contractul de livrare motorină încheiat în luna iunie 2004 acestea nu se pot referi decât strict la perioada de la care acesta și-a produs efectele, respectiv începând cu luna iunie 2004 , fiind valabil până în luna iunie 2005 și/sau iunie 2006.

Mai mult decât atât, rapoartele de lucru întocmite se regăsesc printre documentele justificative prevăzute de pct. 48 din HGR 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal și acestea demonstrează că serviciul a fost efectiv prestat.

În ceea ce privește cuantificarea comisionului perceput de intermediar/prestator, potrivit contractului de intermediere încheiat, acesta reprezintă cel mult 5 % din cifra de afaceri .

Din rapoartele de lucru depuse la dosarul cauzei rezultă că în perioada iunie- decembrie 2004 s-a livrat de către petentă cantitatea de 371.156 litri de motorină beneficiarului SC..... SA, la un preț prestabilit (conform contract de livrare) de 27.500 lei/litru (negociabil) aceasta însemnând venituri de cca. 10 mld. lei ROL

Față de cele de mai sus, rezultă că comisionul convenit intermediarului pe această perioadă, conform contractului trebuia să fie de maxim de milioane lei ROL, or din facturile emise de acesta rezultă că s-a decontat și acceptat la plată de petenta mai puțin de jumătate din acesta.

În punctul de vedere exprimat prin scrisoarea nr...../...04.2006, serviciul juridic precizează : "Întrucât prin punctul de vedere se precizează că rapoartele prezentate nu prezintă un mod de calcul al comisionului, nu se demonstrează realitatea prestației și nu se cunoaște perioada la care se referă, în temeiul art.49 Cod procedură fiscală organele de inspecție urmează să verifice în concordanță cu toate mijloacele de probă care le au la îndemână actele noi depuse și să ia în considerare efectele fiscale ale acestora."

ÎN CONCLUZIE Față de considerentele legale reținute anterior la pct.a și b, situația de fapt, punctele de vedere exprimate în cauză, actele și documentele existente la dosarul cauzei și fundamentarea măsurilor dispuse de organele de control fiscal prin decizia de impunere nr.... din ...02.2006 și raportul de inspecție fiscală anexă la aceasta, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității impozitului pe profit stabilit suplimentar și a taxei pe valoare adăugată pentru anul 2001 și 2004.

Având în vedere cele de mai sus și în temeiul art.186 alin.(3) din OG 92/2003 rep. organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință în sensul desființării în parte a pct.2.1.1; pct.2.1.2; pct.2.1.3; pct.2.2.1; pct.2.2.1 și pct.2.2.3 din decizia de impunere nr.... /02.2006 și a CAP.III pct.1 privind impozitul pe profit și pct.4 privind taxa pe valoare adăugată al raportului de inspecție fiscală încheiat la data de și refacerea acestora în conformitate cu considerentele reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate .

În drept, art.186, alin.3 din OG 92/2003 republicată la data de 26.09.2005 privind Codul de

" 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. "

În același sens opiniază și serviciul juridic prin scrisoarea nr.9525/27.04.2006.

2. Referitor la celelalte capete de cerere privind impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2002 în sumă de... lei, impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2003 în sumălei, precum și asupra nedeductibilității fiscale a cheltuielilor cu amortismentul în sumă de..... lei ca o consecință a celor reținute mai sus la pct.1, la reverificare se vor avea în vedere și motivațiile petentei, așa cum au fost formulate, în conformitate cu prevederile actelor normative în vigoare pe perioada verificată, respectiv art. 1 din OG 24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor.

În drept, pct.12.6 și pct.12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. aprobate de Ordinul 519/2005 prevăd :

"12.6 În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, **în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.**

12.7 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor"

Așa fiind, organele de soluționare investite apreciază că numai este oportun să se pronunțe în considerente și asupra nedeductibilității acestor cheltuieli și respectiv a diferenței suplimentare de impozit pe profit aferente anului 2002 și 2003, întrucât prin soluția ce urmează a se pronunța în cauză, considerentele reținute anterior la pct. 1 au prioritate.

3. Referitor la suma de... lei RON, dobânzi aferente impozitului pe profit; ... lei RON, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;... lei RON, dobânzi/majorări aferente TVA și ... lei RON penalități aferente TVA.

Cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, debitul care le-a generat este incert și acesta urmează a fi reanalizat de organele de control .

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr.../...02.2006, organele de control au calculat în sarcina petentei dobânzi aferente debitului suplimentar reprezentând impozit pe profit în sumă de... lei și aferente debitului suplimentar reprezentând TVA în sumă de... lei.

Având în vedere considerentele reținute anterior la pct. 1 , 2 și 3 și faptul că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale " și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, impozitul pe profit și TVA datorată de petentă urmează a fi reanalizată, pe cale de consecință, dobânzile în sumă de... lei RON și penalitățile de întârziere în sumă de lei RON, urmează să fie recalulate o dată cu aceasta .

4. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de.... lei RON și majorări aferente în sumă de ... lei RON

În fapt, în anul 2003 SC.... SRL a înregistrat un profit net de.... lei , sumă repartizată la dividende (cont 457), pentru care a calculat, evidențiat și virat la termenele legale impozitul pe veniturile din dividende de..... lei. Impozitul astfel constituit în evidența contabilă nu a fost declarat la organele fiscale.

În anul 2004, societatea a înregistrat un profit net de..... lei din care a repartizat la dividende suma de..... lei.

Pentru dividendele astfel repartizate pentru exercițiul financiar al anului 2004, societatea nu a constituit, virat și declarat impozitul pe veniturile din dividende în sumă de.... lei RON, până la data inspecției fiscale efectuate de ACF.

Speța supusă soluționării este dacă impozitul pe venituri din dividende aferent exercițiului financiar al anului 2003 reprezintă debit suplimentar, în condițiile în care acesta a fost constituit și virat la bugetul de stat de petentă.

Potrivit dispozițiilor art. 73 alin.3 lit.a din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală publicat în Monitorul oficial nr.941/29.12.2003, orice contribuabil are obligația de a depune declarații fiscale, inclusiv dacă a fost efectuată plata obligației fiscale astfel:

" (3) Obligația de a depune declarație fiscală se menține și în cazurile în care:

a) a fost efectuată plata obligației fiscale; [...]"

Potrivit dispozițiilor art. 74 alin.(2) din același act normativ:

"(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege."

Potrivit art. 77 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, stabilirea impozitelor și taxelor se realizează prin:

" a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 74 alin. (2) și art. 78 alin. (3);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."

Față de reglementările legale menționate anterior, se reține că impozitul pe veniturile din dividendele repartizate din profitul net al anului 2003 calculat și achitat la bugetul de stat de către petentă trebuia declarat la organul fiscal teritorial, respectiv Administrația finanțelor publice a municipiului Rm.Vâlcea, în vederea operării în evidența fiscală (pe plătitori).

Potrivit legii, titlul de creanță în cazul impozitului pe venituri din dividende în sumă de..... lei ROL îl reprezenta declarația fiscală depusă de contribuabil sau decizia de impunere emisă de organul fiscal.

Așa fiind, întrucât petenta nu a procedat la declararea impozitului pe venituri din dividende pentru anul 2003, în condițiile în care își constituise în evidența contabilă obligația și o achitase la bugetul de stat, organele de control fiscal au procedat la preluarea acestuia în Decizia de impunere nr.../...02.2006, similar debitelor suplimentare stabilite, în condițiile art.77 alin.(1) lit.b menționat mai sus.

Având în vedere situația de fapt și de drept, se reține că organele de control fiscal au procedat conform reglementărilor legale, preluarea în decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...02.2006, a sumei de.... lei ROL ,constituită și virată la bugetul de stat în contul impozitului pe venituri din dividende de petentă, **neânsemnând obligația de plată a acesteia, ci numai punerea de acord a evidenței fiscale cu evidența contabilă a contribuabilului.**

Mai mult decât atât, din raportul de inspecție fiscală nr...../...02.2006, anexă la decizia de impunere în cauză rezultă fără echivoc că petenta nu datorează suma de..... lei RON, calculată și virată la termenele legale, drept pentru care nu sunt calculate nici majorări de întârziere.

În consecință, contestația petentei la acest capăt de cerere apare ca neântemeiată.

În ceea ce privește suma de de..... lei RON reprezentând impozitul pe venituri din dividende aferent exercițiului financiar al anului 2004, în contestația formulată petenta nu vine cu nici un argument în susținerea acesteia, practic recunoscând-o.

În ceea ce privește suma de... lei RON reprezentând majorări de întârziere calculate pe perioada 01.01.2006 - 25.01.2006, pentru impozitul pe venituri din dividende în sumă de.... lei RON, recunoscut de petentă ca fiind datorat, se rețin următoarele:

În fapt, la finele anului 2004, SC.... SRL datora un impozit pe venituri din dividende în sumă de.... lei RON, pe care potrivit dispozițiilor art.67 alin.(1) din OUG 138/2004 avea obligația să-l achite la bugetul de stat până cel târziu la data de 31.12.2005.

În drept, art.67 alin.(1) din OUG 138/2004 de modificare și completare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, prevede:

" (1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. **Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv."**

Art. 3 din Legea 210/2005 de aprobare a OG 20/2005 pentru modificarea și completarea OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr.580/05.07.2005, menționează:

" Începând cu data de 1 ianuarie 2006, art. 115 din Codul de procedură fiscală se modifică și va avea următorul cuprins:

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]"

Având în vedere situația de fapt și de drept, se reține că în mod legal organele de control au calculat majorări de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență, respectiv 01.01.2006 și până la data de 25.01.2006, data finalizării inspecției fiscale, contestația apărând ca neântemeiată și la acest capăt de cerere.

Prin scrisoarea nr..../...04.2006, serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice.... opiniază în același sens .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.179 alin.(1) lit.a), art.181 și art.186 alin.1 și alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 26.09.2005 se:

DECIDE

Art.1 Respingerea contestației formulate de **SC..... SRL**, pentru capătul de cerere privind impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de.. lei RON și majorări aferente în sumă de... lei RON, ca neântemeiată.

Art.2 Desființarea în parte a deciziei de impunere nr.../...02.2006, pct.2.1.1; pct.2.1.2; pct.2.1.3; pct.2.2.1; pct.2.2.1 și pct.2.2.3 și a CAP.III pct.1 privind impozitul pe profit și pct.4 privind taxa pe valoare adăugată al raportului de inspecție fiscală încheiat la data de....., pentru suma de..... lei RON din care : ... lei RON impozit pe profit; lei RON dobânzi aferente;..... lei RON penalități aferente;... lei RON TVA;... lei RON dobânzi aferente și... lei RON penalități aferente, întocmite pentru **SC.... SRL** și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în conținutul soluției astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul.... în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,