

DECIZIE nr. 4 / 1 /11.01. 2010

I. Obiectul contestatiei il constituie anulara Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. 126595/05.11.2009 inregistrata sub nr. 109900/06.11.2009 in suma totala de lei.

Contestatoarea sustine ca in data de 29.12.2008 a platit suma de ... lei reprezentand impozitul pe dividende distribuit din profitul realizat la finele anului 2007, care era scadent in data de 29.12.2008 , dar din eroare acest impozit nu a fost cuprins in declaratia 100 depusa in luna noiembrie 2008.

In urma avertismentului primit de la AFPM, declaratia 100 s- a depus cu intarziere, dar plata impozitului pe dividende in suma delei a fost efectuata in data de 31.12.2008 si prin urmare nu se datoreaza majorari de intarziere.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. 126595/05.11.2009 s-a stabilit majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende in suma de ... lei, care au fost instituite ca urmare a intocmirii si eliberarii Certificatului de atestare fiscala pentru persoane juridice nr. 126595/05.11.2009.

Referitor la impozitul pe dividende persoane fizice reflectat in fisa de evidenta pe platitor, organul fiscal a constatat ca :

- obligatia datorata in suma de ... lei scadenta la data de 25.12.2008 a fost declarata cu intarziere in data de 29.10.2009.

- plata a fost efectuata in data de 31.12.2008 in contul unic BS in suma de ...lei.

- majorarile de intarziere instituite ca urmare a stingerii art. 115 din OG nr. 92/2003 republicata, coroborat cu OMFP nr. 1314/2007 sunt in suma de lei.

Din suma de lei incasata in contul BS , deoarece nu a fost declarat la timp impozitul pe dividende persoane fizice, s-au stins obligatiile fiscale la impozitul pe salarii si impozit pe profit, declarate in perioada 30.01.2009 - 23.10.2009.

Avand in vedere ca stingerea creantelor fiscale a fost efectuata incepand cu data de 01.01.2007 in temeiul art. 115 din OG nr. 92/2003 republicata, coroborat cu prevederile OMFP nr. 1314/2007 pentru aprobarea metodologiei de distribuire a sumelor platite de contribuabili in contul unic si de stingere a obligatiilor fiscale si tinand cont de faptul ca debitul aferent impozitului pe dividende persoane fizice aferent lunii octombrie 2008 nu a fost declarat la termenul scadent s-a emis Decizia de calcul accesorii nr. 126595/05.11.2009 inregistrata sub nr. 109900/06.11.2009 in suma totala de ... lei.

III. Avand in vedere constatările organului fiscal, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, in baza referatului nr. 992/11.01.2010 Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anularea Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr.126595/05.11.2009 inregistrata sub nr. 109900/06.11.2009 in suma totala de ... lei.

Contestatoarea sustine ca desi nu a declarat obligatia de plata la termenul scadent, a efectuat totusi plata la data de 31.12.2008 si in consecinta majorarile stabilite de catre organul fiscal in suma de lei nu sunt datorate.

Referitor la impozitul pe dividende persoane fizice reflectat in fisa de evidenta pe platitor, organul fiscal a constatat ca :

- obligatia datorata in suma de ...lei scadenta la data de 25.12.2008 a fost declarata cu intarziere in data de 29.10.2009.

- plata a fost efectuata in data de 31.12.2008 in contul unic BS in suma de lei.

- majorarile de intarziere instituite ca urmare a stingerii art. 115 din OG nr. 92/2003 republicata, coroborat cu OMFP nr. 1314/2007 sunt in suma de lei.

Din suma de.... lei incasata in contul BS , deoarece nu a fost declarat la timp impozitul pe dividende persoane fizice, s-au stins obligatiile fiscale la impozitul pe salarii si impozit pe profit, declarate in perioada 30.01.2009 - 23.10.2009.

Avand in vedere ca stingerea creantelor fiscale a fost efectuata incepand cu data de 01.01.2007 in temeiul art. 115 din OG nr. 92/2003 republicata, coroborat cu prevederile OMFP nr. 1314/2007 pentru aprobarea metodologiei de distribuire a sumelor platite de contribuabili in contul unic si de stingere a obligatiilor fiscale si tinand cont de faptul ca debitul aferent impozitului pe dividende persoane fizice aferent lunii octombrie 2008 nu a fost declarat la termenul scadent s-a emis Decizia de calcul accesorii nr. 126595/05.11.2009 inregistrata sub nr. 109900/06.11.2009 in suma totala de lei.

Pct.2 din OMFP nr. 1314/2007 reglementeaza stingerea obligatiilor fiscale datorate de contribuabili astfel :

"Sumele platite de contribuabili, reprezentand obligatii fiscale prevazute de Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 1.294/2007, cu modificarile ulterioare, datorate bugetului de stat, se distribuie de catre organul fiscal competent pe tipuri de obligatii fiscale datorate, prioritate avand obligatiile fiscale cu retinere la sursa si apoi celelalte obligatii fiscale, proportional cu obligatiile fiscale datorate, cu exceptiile prevazute la pct. 19-30".

Art. 115 din OG nr. 92/2003 republicata, referitor la ordinea stingerii datoriiilor prevede ca :

"(1) Daca un contribuabil datoreaza mai multe tipuri de impozite, taxe, contributii si alte sume reprezentand creante fiscale prevazute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma platita nu este suficienta pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative acelu tip de creanta fiscala principala pe care o stabileste contribuabilul sau care este distribuita, potrivit prevederilor art. 114, de catre organul fiscal competent, dupa caz, stingerea efectuandu-se, de drept, in urmatoarea ordine:

.....
b) obligatiile fiscale principale sau accesorii, in ordinea vechimii, cu exceptia cazului in care s-a inceput executarea silita, cand se aplica prevederile art. 169 in mod corespunzator. In cazul stingerii creantelor fiscale prin dare in plata se aplica prevederile art. 175 alin. (4¹)".

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca organul fiscal a procedat legal la stingerea obligatiilor fiscale, adica suma delei virata in data de 31.12.2008 a fost distribuita pe urmatoarele destinatii :

- impozit pe salarii aferent perioadei 30.01.2009 - 23.10.2009 in suma de lei.

- impozit pe profit aferent perioadei 30.01.2009 - 23.10.2009 in suma de lei.

- impozit pe dividende persoane fizice cu scadenta in 25.12.2008 si declarat in 29.10.2009 in suma de lei.

Deoarece din suma virata s-a repartizat in contul altor obligatii bugetare, in ordinea vechimii acestora, obligatia de plata reprezentand impozit pe dividende a fost stinsa partial in cuantum delei, iar pentru diferenta ramasa prin aplicatia informatica s-au stabilit majorari de intarziere in suma de lei.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in baza art. 119 si 120 din OG nr.92/2003 modificata si completata, care prevede ca :

ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

ART. 120

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

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca temeiul de drept invocat de contestatoare nu prezinta relevanta, in speta fiind aplicabile prevederile art. 141 alin. (2) din OG nr. 92/2003 republicata, modificata si completata, care precizeaza ca :

" Titlul de creanta devine titlu executoriu la data la care creanta fiscala este scadenta prin expirarea termenului de plata prevazut de lege sau stabilit de organul competent ori in alt mod prevazut de lege".

Din continutul contestatiei rezulta ca societatea contestatoare nu face

distincție între **termenul de scadentă** și **termenul de plată** al obligațiilor fiscale.

Din textul de lege mai sus precizat rezultă că termenul de scadentă este termenul limită pentru achitarea obligațiilor fiscale. După această dată se percep majorări de întâziere, iar termenul de plată este data la expirarea căreia titlul de creanță devine titlu executoriu (se demarează procedura de executare silită).

În ceea ce privește accesoriile calculate, se reține că SC SRL nu aduce nici un argument plauzibil referitor la cuantumul majorărilor, cota de majorări aplicată, însumarea produselor dintre baza de calcul a majorărilor, numărul de zile de întâziere precum și de faptul că stabilirea de majorări, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Legii nr.571/2003 modificată și completată, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicată, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. 126595/05.11.2009, pentru suma delei reprezentând accesorii aferente impozitului pe dividende.

DECIZIE nr. 33 / 16 / 27.01.2010

I. Obiectul contestației îl constituie anularea Deciziei de impunere nr. .../13.07.2005 referitoare la impozitul pe profit, TVA și accesorii aferente în suma totală de lei.

Contestatoarea susține că este eronată constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit și TVA deoarece :

- impozitul pe profit în suma de... lei și accesorii aferente în cuantum de ... lei preluate în Raportul de inspecție fiscală nr. 4423/13.07.2005 a fost stabilit de către comisarii Garzii Financiare care nu aveau competența de a stabili impozite și taxe, așa cum prevede art. 1 al. 3 din Legea nr. 132/2004.

- diferența de impozit pe profit delei și accesorii aferente în cuantum de lei sunt nedatorate deoarece organul de inspecție fiscală a confundat noțiunea de "cesiune de creanță" cu noțiunea de "compensare" și pe de altă parte a încadrat în mod eronat fapta.

La decizia de impunere contestata se precizeaza ca actul normativ incalcat pentru perioada trim. I 2001 - trim. II 2002 este OG nr.70/1994 republicata, art. 4 alin.4 si alin.6 lit.r.

Relatia comerciala derulata cu SC ...SRL a avut la baza doua contracte de cesiune de creanta, iar inregistrarea in contabilitate s-a efectuat in baza facturilor fiscale ; prestatorul SC... SRL a fost verificat de organele de inspectie fiscalasi nu s-au constatat deficiente.

Comisionul perceput de prestator are la baza contracte incheiate intre parti si facturi fiscale, este o cheltuiala a SC.... SRL, nu o cheltuiala in favoarea asociatilor, iar daca pentru SC.... SRL reprezinta un venit impozabil atunci si pentru beneficiar este o cheltuiala deductibila.

- diferenta de impozit pe profit in suma de.... lei si accesoriile aferente in cuantum de ... lei nu este legal stabilita deoarece organul de inspectie fiscala nu era indreptatit sa devanseze termenul de plata cu al impozitului pe profit pe motiv ca nu este precizata data confirmarii situatiei de lucrari, ci data intocmirii acestora.

Pentru aceleasi motive contesta si suma de lei (ron) reprezentand TVA suplimentara de plata si accesoriile aferente in cuantum de lei (ron).

II. In raportul de inspectie fiscala nr./13.07.2005, care a stat la baza Deciziei de impunere nr...../13.07.2005 organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele :

- prin Nota de constatare nr. 201286TM /31.03.2005 comisarii Garzii Financiare au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei (ROL) rezultat ca urmare a neinregistrarii in contabilitate a veniturilor in suma de.... lei (ROL) realizate in trim. IV 2003 si nefacturate catre beneficiarul SC SRL....; de asemenea in perioada februarie - decembrie 2004 s-a diminuat baza impozabila cu suma de.... lei (ROL) reprezentand cheltuieli cu combustibilul si intretinerea unui autoturism marca utilizat in scop personal de o fosta angajata a societatii.

- in perioada 2001 - 2002 SC.... SRL.... a inregistrat in contabilitate cheltuieli reprezentand "consultanta management financiar conform contract cesiune creante " in suma totala de.... lei (ROL) in baza a doua contracte incheiate cu SC.... SRL.....

SC.... SRLse obliga sa recupereze in schimbul unui comision creantele pe care SC.... SRL.... le avea de recuperat de la Regionala CF..... Din totalul creantelor, SC.... SRL.... se obliga sa retina si sa factureze un comision calculat procentual (fara a se preciza procentul din valoarea incasata), la valoarea creantei de recuperat, diferenta urmand a fi virata in contul SC..... SRL.

In vederea realizarii obiectivelor contractuale au fost initiate de catre Regionala CF..... in perioada 2001 - 2002 un numar de 10 operatiuni de

compensare in valoare totala de..... lei (ROL), operatiuni reglementate de HG nr. 77/1999 si HG nr. 685/1999.

Din totalul sumei compensate in perioada 2001 - 2002, de.... lei (ROL) suma care reprezinta creante ale SC.... SRL asupra Regionalei CF..., suma de..... lei a fost incasata in numerar de la SC.... SRL, iar diferenta de.... lei (ROL) a fost facturata sub forma de comision.

SC.... SRL a emis facturi proforme de " consultanta financiara " si livrari de anvelope, iar SC..... SRL nu a inregistrat in contabilitate facturile proforme si in consecinta nu a inregistrat datorii si/sau creante fata de SC ... SRL

La baza compensarilor au stat contracte de compensare nedatate si nenumerotate, documente care in temeiul art. 3 din HG nr. 804/1999 nu intrunesc calitatea de documente justificative in baza carora pot fi inregistrate in contabilitate operatiunile de compensare.

Deoarece aceste cheltuieli inregistrate in contabilitatea contribuabilului nu au la baza operatiuni reale, organul de inspectie fiscala a recalculat impozitul pe profit pe anul 2001 si 2002 si a stabilit o diferenta de impozit pe profit aferenta acestor operatiuni in suma de lei (ROL) adica... lei (RON) si accesorii in cuantum de lei(ROL), adica.... lei (RON).

Organul de inspectie fiscala a constatat ca SC.... SRL a intocmit situatii de lucrari pentru prestatiile efectuate tertilor, dar nu in toate situatiile a intocmit facturi fiscale la data la care prestatiile au fost efectuate si nici nu s-au inregistrat venituri din lucrari si servicii in curs de executie.

Astfel a fost denaturat profitul impozabil, respectiv impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, iar organul de inspectie fiscala a stabilit suplimentar impozit pe profit in suma de lei (RON) si accesorii aferente in cuantum de ... lei (RON).

In perioada 2000 - 2004 SC.... pentru lucrarile efectuate catre diversi furnizori a intocmit situatii de lucrari pe care nu le-a facturat in toate cazurile la termenele legale, situatiile de lucrari nefiind confirmate de catre beneficiari.

In temeiul pct. 11.7 din HG nr. 401/2000, art. 68 alin.(4) din HG nr. 598/2002 si pct. 59 alin. (2) din HG nr.44/2004, avand in vedere ca SC.... SRL nu a justificat data la care au fost acceptate de catre beneficiari situatiile de lucrari, organul de inspectie fiscala a apreciat ca societatea avea obligatia de a emite facturi fiscale la data consemnata in situatiile de lucrari si a stabilit TVA de plata suplimentara in suma de.... lei (RON) si accesorii aferente TVA in cuantum de lei (RON).

Perioada supusa verificarii privind impozitul pe profit este 01.12.2000 - 31.03.2005 si a TVA este 01.02.2001 - 30.04.2005.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, in baza referatului nr. 3057/27.01.2010 Biroul

solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anularea Deciziei de impunere nr. 4423/13.07.2005 referitoare la impozitul pe profit, TVA si accesoriile aferente in suma totala de lei.

Verificarea finalizata prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 13.07.2005 si prin Decizia de impunere nr. 4423/13.07.2005 a fost efectuata la sesizarea Garzii Financiare - Comisariatul Regional inregistrata la DGFP... sub nr. 18700/08.04.2005.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in urma sesizarii a fost transmis Garzii Financiare - Comisariatul Regional.... in vederea completarii dosarului transmis DNA-Serviciului Teritorial ..., in vederea continuarii cercetarilor.

Prin decizia nr. 344/191/06.09.2005 s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei SC.... SRL pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

Tribunalul.... prin Ordonanta pronuntata in data de 16.11.2007 in dosarul 2966/2006 a dispus scoaterea de sub urmarire penala a invinuitului.... in calitate de administrator al SC.... SRL, iar prin rezolutia nr. 377/P/2009 a Parchetului de pe langa Tribunalul.... s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de numitul.... sub aspectul infractiunii prevazute de art. 248 C.p. in temeiul art. 10 lit. d) C.p.

Avand in vedere rezolutia Tribunalului... in dosarul nr. Tribunalul prin Ordonanta pronuntata in data de 16.11.2007 in dosarul 2966/2006 a dispus scoaterea de sub urmarire penala a invinuitului.... in calitate de administrator al SC.... SRL, iar prin rezolutia nr. 377/P/2009 Parchetului de pe langa Tribunalul.... s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de numitul.... sub aspectul infractiunii prevazute de art. 248C.p. in temeiul art. 10 lit. d) C.p.organul de solutionare a contestatiilor a procedat la aplicarea art.214(3) din OG nr.92/2003, republicata care prevede ca :

“Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu”.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca lipsa caracterului infractional al faptei invinuitilor nu inlatura obligatiile fiscale stabilite de organul de inspectie fiscala in sarcina societatii ca urmare a operatiunilor economice realizate de aceasta ca persoana juridica.

Contestatoarea sustine ca este eronata constatarea organelor de inspectie fiscala referitoare la impozitul pe profit si TVA deoarece :

- impozitul pe profit in suma de.... lei si accesoriile aferente in quantum de... lei, stabilite de catre comisarii Garzii Financiare este nedatorat deoarece acestia nu aveau competenta de a stabili impozite si taxe, asa cum prevede art. 1 al. 3 din Legea nr. 132/2004.

- diferenta de impozit pe profit de.... lei si accesoriile aferente in quantum de lei sunt nedatorate deoarece organul de inspectie fiscala a confundat

notiunea de "cesiune de creanta" cu notiunea de "compensare" si pe de alta parte a incadrat in mod eronat fapta.

- diferenta de impozit pe profit in suma delei si accesoriile aferente in cuantum delei nu este legal stabilita deoarece organul de inspectie fiscala nu era indreptatit sa devanseze termenul de plata cu al impozitului pe profit pe motiv ca nu este precizata data confirmarii situatiei de lucrari, ci data intocmirii acestora.

Pentru aceleasi motive contesta si suma de.... lei (ron) reprezentand TVA suplimentara de plata si accesoriile aferente in cuantum de.... lei (ron).

1. Impozitul pe profit

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in trim. IV 2003 contribuabilul a efectuat lucrari pe care nu le-a facturat catre beneficiarul SC.... SRL in suma de.... lei (ROL); de asemenea in perioada februarie - decembrie 2004 s-a diminuat baza impozabila cu suma de..... lei (ROL) reprezentand cheltuieli cu combustibilul si intretinerea unui autoturism marca... utilizat in scop personal de o fosta angajata a societatii.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca pentru lucrarile efectuate catre beneficiarul SC.... SRL contestatoarea nu a inregistrat veniturile aferente cheltuielilor cu prestatiile efectuate, iar cheltuielile cu combustibilul si intretinerea unui autoturism marca.... utilizat in scop personal nu justifica aceste costuri pentru realizarea veniturilor impozabile.

Spetei ii sunt aplicabile prevederile legale in vigoare la data producerii operatiunilor eronate, astfel :

Art. 7 si art. 9 din Legea nr. 414/2002 reglementeaza modul de calcul al profitului impozabil :

ART. 7

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile".

ART. 9

" (1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile".

In perioada 2001 - 2002 SC.... SRL a inregistrat in contabilitate cheltuieli reprezentand "consultanta management financiar conform contract cesiune creante " in suma totala de.... lei (ROL) in baza a doua contracte incheiate cu SC... SRL.....

SC... SRL... se obliga sa recupereze in schimbul unui comision creantele pe care SCSRL le avea de recuperat de la Regionala CF. Din totalul creantelor, SC.... SRL se obliga sa retina si sa factureze un comision calculat procentual (fara a se preciza procentul din valoarea incasata), la valoarea creantei de recuperat, diferenta urmand a fi virata in contul SC..... SRL.

Din totalul sumei compensate in perioada 2001 - 2002, de.... lei (ROL) suma care reprezinta creante ale SC.... SRL asupra Regionalei CF...., suma de.... lei (ROL) a fost incasata in numerar de la SC.... SRL, iar diferenta de.... lei (ROL) a fost facturata sub forma de comision.

SC.... SRL... a emis facturi proforme de " consultanta financiara " si livrari de anvelope, iar SC.... SRL nu a inregistrat in contabilitate facturile proforme si in consecinta nu a inregistrat datorii si/sau creante fata de SC.... SRL...

La baza compensarilor au stat contracte de compensare nedatate si nenumerotate, documente care in temeiul art. 3 din HG nr. 804/1999 nu intrunesc calitatea de documente justificative in baza carora pot fi inregistrate in contabilitate operatiunile de compensare.

"Art. 3. - Incepand cu data de 1 noiembrie 1999, se interzice utilizarea altor documente de compensare in afara celor prevazute in regulamentul de compensare aprobat prin prezenta hotarare.

De la aceeasi data, pentru facturi cu valori mai mari de 100 milioane lei, compensarea datoriilor neplatite la termenele scadente se va realiza numai in conformitate cu prevederile regulamentului de compensare aprobat prin prezenta hotarare, iar pentru suma reprezentand contravaloarea facturilor mai mici de 100 milioane lei, inclusiv compensarea reciproca intre contribuabili, persoane juridice, se poate efectua si in afara cadrului institutional creat de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 77/1999, dar pe baza acelorasi formulare."

Deoarece nu au fost respectate prevederile HG nr. 804/1999 referitoare la documentele care se utilizeaza in operatiunile de compensare, iar cheltuielile inregistrate in contabilitatea contribuabilului nu au la baza operatiuni reale, organul de inspectie fiscala a recalculat impozitul pe profit pe anul 2001 si 2002 si a stabilit o diferenta de impozit pe profit aferenta acestor operatiuni in suma de.... lei (ROL) adica.... lei (RON) si accesorii in cuantum de lei (ROL), adica.... lei (RON).

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca speta este reglementata de art. 4 alin. 4 si 6 din OG nr. 70/1994 republicata, dupa cum urmeaza :

"(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente realizarii veniturilor.

.....
(6) In intelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

.....
m) cheltuielile inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile ulterioare, conditiile de document justificativ".

Ca urmare a celor prezentate, organul de solutionare a contestatiei concluzioneaza ca operatiunile inscrise in facturile proforma s-au dovedit a fi nereale, pentru ca in contabilitatea SC.... SRL nu s-au inregistrat intrari de anvelope, iar comisionul retinut de SC.... SRL nu reprezinta o cheltuiala deductibila, intrucat nu contribuie la realizarea de venituri, organul de inspectie fiscala a procedat legal la stabilirea impozitului pe profit suplimentar in suma de.... lei (RON).

Organul de inspectie fiscala a constatat ca SC.... SRL a intocmit situatii de lucrari pentru prestatiile efectuate tertilor, dar nu in toate situatiile a intocmit facturi fiscale la data la care prestatiile au fost efectuate si nici nu s-au inregistrat venituri din lucrari si servicii in curs de executie.

Astfel a fost denaturat profitul impozabil, respectiv impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, iar organul de inspectie fiscala a stabilit suplimentar impozit pe profit in suma de ... lei (RON) si accesorii aferente in cuantum de.... lei (RON).

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca organul de inspectie fiscala legal a stabilit diferenta de impozit pe profit in suma de.... lei (RON) si accesorii aferente in cuantum de.... lei, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

2. In ceea ce priveste TVA

Asa cum am precizat la cap. "Impozit pe profit" achizitiile de bunuri si servicii care nu au fost utilizate pentru nevoile firmei si nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, respectiv :

- TVA in suma de.... lei (RON) stabilite ca urmare a verificarii efectuate de comisarii Garzii Financiare,

- TVA in suma de.... lei (RON) aferenta cheltuielilor de consultanta financiara, care s-au dovedit operatiuni nereale si care nu au la baza documente justificative reglementate de Legea contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile ulterioare.

In perioada 2000 - 2004 SC.... SRL pentru lucrarile efectuate catre diversi furnizori a intocmit situatii de lucrari pe care nu le-a facturat in toate cazurile la termenele legale, situatiile de lucrari nefiind confirmate de catre beneficiari.

In temeiul pct. 11.7 din HG nr. 401/2000, art. 68 alin.(4) din HG nr. 598/2002 si pct. 59 alin. (2) din HG nr. 44/2004, avand in vedere ca SC SRL nu a justificat data la care au fost acceptate de catre beneficiari situatiile de lucrari, organul de inspectie fiscala a apreciat ca societatea avea obligatia de a emite facturi fiscale la data consemnata in situatiile de lucrari.

"11.7. Contribuabilii care realizeaza operatiuni impozabile sunt obligati sa consemneze livrarile de bunuri si prestarile de servicii in facturi fiscale sau in documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 831/1997.

.....
11.8. Pentru avansuri furnizorii de bunuri si prestatorii de servicii sunt obligati sa emita facturi fiscale in termen de 3 zile de la data incasarii sumelor. Se excepteaza contribuabilii care realizeaza operatiunile prevazute la pct. 7.9 lit. c) 1-4 si la pct. 7.11, precum si la art. 12 alin. 3 din ordonanta de urgenta".

ART. 68

"(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt lucrarile de constructii-montaj, facturarea se face la data confirmarii situatiilor de lucrari de catre beneficiarii acestora. In situatia in care se incaseaza avansuri, se aplica si prevederile alin. (5)".

Incepand cu anul 2004, odata cu intrarea in vigoare a Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, si a normelor de aplicare a acestei legi, prestarea efectiva a serviciilor este reglementata de pct.48, Titlul IV din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare".

Coroborand prevederile legale de mai sus cu art. 134¹ si art.134² si art. 145 (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza ca:

ART. 134¹

"(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar".

ART. 134²

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator". rezulta ca exigibilitatea taxei intervine la data consemnata in situatiile de lucrari.

In concluzie, pentru achizitiile de bunuri care nu au fost destinate operatiunilor taxabile ale contribuabilului organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere TVA, respectiv a colectat TVA pentru prestarile de servicii care nu au fost facturate in termenul legal; a rezultat astfel taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de lei.

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca organul de inspectie fiscala a stabilit in mod legal TVA de plata suplimentara in suma de.... lei (RON) si

accesorii aferente TVA in cuantum de... lei (RON), motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Cu privire la majorarile de intarziere (accesorii) in suma totala de... lei (RON) aferente impozitului pe profit si TVA stabilite suplimentar, in temeiul art. 31 din OUG nr. 17/2000, art. 33 din Legea nr. 345/2002, a OG nr. 26/2001, OG nr. 61/2002, preluate si de art. 119 si 120 din OG. nr.92/2003 republicata modificata si completata care prevede ca :

ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

ART. 120

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

In ceea ce priveste accesoriile calculate aferente debitelor stabilite suplimentar se retine ca SC... SRL nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor, cota de majorari aplicata, data de la care au fost calculate majorarile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma totala de.... lei (RON).

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul OG nr. 70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare, Legii nr.414/2002, HG nr. 401/2000, HG nr. 598/2002, Legii nr.571/2003 modificata si completata, HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr. .../13.07.2005, pentru suma totala de... lei (RON) reprezentand impozit pe profit, TVA si accesoriile aferente.

DECIZIE nr. 738 / 27 / 03.02.2010

I.Obiectul contestatiei il constituie anulara partiala a Deciziei de impunere nr. 646/30.10.2009 pentru suma totala de... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare de catre organele de inspectie fiscala pe motiv ca este nedeductibila.

Contestatoarea sustine ca in baza contractului incheiat cu HKG, SC.... SRL a inregistrat pe cheltuieli deplasarea personalului specializat pentru a supraveghea modul in care s-a efectuat transferul activitatii din in iar aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul desfasurarii operatiunilor sale impozabile si se incadreaza in prevederile art. 145 (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, legislatia in materie de TVA nu prevede limitarea acestor costuri.

De asemenea, pentru achizitiile efectuate de la SC.... SRL, SC SRL, SC.... SRL, SC ... SRL, SC.... SRL societatea a prezentat facturi fiscale care cuprind toate informatiile prevazute la art. 155(5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatoarea sustine ca in conformitate cu prevederile legale referitoare la TVA, pentru justificarea dreptului de deducere nu are obligatia de a incheia contracte de prestari servicii, iar pentru respectivele prestatii detine devize / situatii de lucrari care demonstreaza realitatea prestatiei, fara ca legiuitorul sa precizeze obligativitatea ca acestea sa fie semnate si stampilate de catre beneficiar.

Cu privire la lucrarile efectuate de catre SC.... SRL si SC... SRL reprezentand lucrari de constructii privind finsaje si reparatii la corpuri de cladiri existente, drum carosabil, copertine peste drum, TVA aferenta in suma de... lei contestatoarea sustine ca nelegala decizia organelor de inspectie fiscala de a nu acorda dreptul de deducere, pe motiv ca aceste cheltuieli nu au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri, deoarece trebuie a se avea in vedere precizarile pct. 45 (1) din HG 44/2004 modificata si completata, referitoare la intentia de a desfasura o activitate economica.

Lucrarile de investitii mai sus mentionate s-au realizat la doua cladiri care la data efectuarii lucrarilor o cladire avea situatia juridica incerta cu privire la dreptul de proprietate, dar care ulterior s-a clarificat, documentatia fiind depusa la Agentia Regionala de Protectie a Mediului - etapa premergatoare obtinerii autorizatiei de constructie.

In ceea ce priveste al doilea imobil, se doreste schimbarea modalitatii de finantare dintr-un contract de leasing operational intr-un contract de leasing financiar, care presupune inregistrari la Oficiul de Cadastru, operatiune care deocamdata nu permite demararea obtinerii autorizatiilor necesare.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. 6871/28.10.2009, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata SC.... SRL a dedus TVA in suma totala de... lei (din care contestata suma de... lei) aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care nu s-au respectat prevederile art. 145, alin. (2) lit.a), art. 146, alin. (1) lit.a) si art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 modificata si completata, prezentate in anexa 6 a raportului de inspectie fiscala astfel :

- societatea a dedus TVA in suma de... lei de pe facturi reprezentand

cazare, masa si transport pentru persoane care nu au calitatea de angajat al societatii, facturi reprezentand convorbiri telefonice si utilitati pentru fostul sediu al societatii, precum si de pe documente fiscale emise pentru persoane fizice;

- contribuabilul a contractat efectuarea de lucrari de amenajari interioare la depozitul din str. ...cu SC... SRL, fara a prezenta contractul, situatii de lucrari sau rapoarte de lucru semnate si acceptate de beneficiar, pentru care nu fost admisa la rambursare suma de.... lei;

- la facturile reprezentand lucrari de bransamente apa-canal, instalatie apa tehnologica realizate de SC.... SRL nu au fost prezentate situatii de lucrari semnate si acceptate de beneficiar pentru care TVA nedeductibila este de.... lei;

- suma de... lei dedusa din facturi emise de SC... SRL si SC.... SRL reprezentand lucrari de constructii privind finsaje si reparatii la corpuri de cladiri existente, drum carosabil, copertine peste drum carosabil, executate fara a avea autorizatie de construire, pentru prestatorul SC... SRL nu s-au prezentat situatii de lucrari acceptate de beneficiar.

- suma de.... lei reprezinta TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de la SC.... SRL, SC...., SC.... SRL (platforma de otel in vederea extinderii acoperisului, lucrari de instalatii electrice, profil aluminiu, capac si elemente de imbinare)pentru care nu au fost intocmite situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii sau alte materiale corespunzatoare, semnate de beneficiar si de dirigintele de santier.

Au fost incalcate prevederile art. 134 alin. 4) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata.

Perioada supusa verificarii pentru TVA este 01.10.2007 - 31.08.2009.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, in baza referatului nr. 4100/03.02.2010 Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anulara partiala a deciziei de impunere nr. 646/30.10.2009 emisa de catre organele de inspectie fiscala ale DGFP

Contestatoarea sustine ca achizitiile pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere au fost efectuate in scopul desfasurarii operatiunilor sale impozabile si se incadreaza in prevederile art. 145 (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, legislatia in materie de TVA nu prevede limitarea costurilor cu transportul, cazarea si masa personalului ; de asemenea, prevederile legale referitoare la TVA, nu precizeaza obligativitatea ca acestea sa fie semnate si stampilate de catre beneficiar.

Cu privire la lucrarile efectuate de catre SC SRL si SC SRL

reprezentand lucrari de constructii privind finsiaje si reparatii la corpuri de cladiri existente, drum carosabil, copertine peste drum, contestatoarea sustine ca nelegala decizia organelor de inspectie fiscala de a nu acorda dreptul de deducere, pe motiv ca aceste cheltuieli nu au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri, deoarece trebuie a se avea in vedere precizarile pct. 45 (1) din HG nr. 44/2004 modificata si completata, referitoare la intentia de a desfasura o activitate economica.

Organul de inspectie fiscala nu a admis la rambursare suma totala de de.... lei, din care a fost contestata suma de.... lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care nu s-au respectat prevederile art. 145, alin. (2) lit.a), art. 146, alin. (1) lit.a) si art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 modificata si completata, prezentate in anexa nr. 6 a raportului de inspectie fiscala, din urmatoarele considerente :

- societatea a dedus TVA de pe facturi reprezentand cazare, masa si transport pentru persoane care nu au calitatea de angajat al societatii, facturi reprezentand convorbiri telefonice si utilitati pentru fostul sediu al societatii, precum si de pe documente fiscale emise pentru persoane fizice;

- pentru lucrarile de amenajari interioare, lucrari de bransamente apa-canal, instalatie apa tehnologica, lucrari de constructii privind finsiaje si reparatii la corpuri de cladiri existente, drum carosabil, copertine peste drum carosabil efectuate de diversi prestatori, contribuabilul nu a prezentat prezentat situatii de lucrari acceptate de beneficiar, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii sau alte materiale corespunzatoare, din care sa rezulte ca lucrarile au fost efectuate si sunt destinate operatiunilor taxabile ale societatii.

Referitor la TVA in suma de.... lei dedusa de pe facturi reprezentand cazare, masa si transport pentru persoane care nu au calitatea de angajat al societatii, facturi reprezentand convorbiri telefonice si utilitati pentru fostul sediu al societatii, precum si de pe documente fiscale emise pentru persoane fizice, organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca :

- din afirmatiile contestatoarei privind contractul incheiat cu, nu rezulta numarul de persoane specializate pentru a supraveghea modul in care s-a efectuat transferul activitatii din...., datele de identificare ale acestora, iar aceasta clauza a contractului nu prezinta relevanta la regimul deducerii de taxa pe valoarea adaugata;

- facturile reprezentand convorbiri telefonice si utilitati pentru fostul sediu al societatii nu reprezinta prestari de servicii destinate operatiunilor taxabile ale contribuabilului, iar facturile emise pe numele unor persoane fizice nu indeplinesc conditiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit. e) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata care precizeaza ca :

"(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

.....
e) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz".

Cu privire la sustinerile contestatoarei ca in conformitate cu prevederile legale referitoare la TVA, pentru justificarea dreptului de deducere nu are obligatia de a incheia contracte de prestari servicii, iar pentru respectivele prestatii detine devize / situatii de lucrari care demonstreaza realitatea prestatiei, fara ca legiuitorul sa precizeze obligativitatea ca acestea sa fie semnate si stampilate de catre beneficiar, se retine ca nelegala, deoarece la pct.48, Titlul IV din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, speta este reglementata astfel:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare".

Coroborand prevederile legale de mai sus cu art. 134¹ alin. (4) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza ca: "Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar", rezulta cu claritate ca pentru justificarea efectiva a lucrarilor si serviciilor prestate legiuitorul a prevazut modul de justificare a prestarii efective, iar in aceste conditii TVA in suma de ... este nedeductibila.

Cu privire la TVA nedeductibila in suma de... lei aferenta lucrarilor de constructii efectuate de catre SC.... SRL si SC.... SRL la doua cladiri care :

- la data efectuarii lucrarilor o cladire avea situatia juridica incerta cu privire la dreptul de proprietate, dar care ulterior s-a clarificat, documentatia fiind depusa la Agentia Regionala de Protectie a Mediului - etapa premergatoare obtinerii autorizatiei de constructie;

- pentru al doilea imobil, se doreste schimbarea modalitatii de finantare dintr-un contract de leasing operational intr-un contract de leasing financiar, care presupune inregistrari la Oficiul de Cadastru, operatiune care deocamdata nu permite demararea obtinerii autorizatiilor necesare; organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca la data efectuarii controlului situatia juridica a celor doua imobile a fost incerta, dar la art. 147¹ Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 48 din HG nr. 44/2004 modificata si completata, legiuitorul prevede ca :

" (1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza conditiile necesare aplicarii prevederilor alin. (2), pentru situatia in care dreptul de deducere este exercitat dupa mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul in care acest drept ia nastere.

(4) Dreptul de deducere se exercita chiar daca nu exista o taxa colectata sau taxa de dedus este mai mare decat cea colectata pentru perioada fiscala prevazuta la alin. (1) si (2)".

Norme metodologice:

"48. In aplicarea art. 147¹ alin. (3), din Codul fiscal, persoana impozabila va solicita deducerea prin scrisoare recomandata, insotita de facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, in original, la organele fiscale competente, care vor raspunde la cerere in termen de treizeci de zile lucratoare de la data scrisorii recomandate. Persoana impozabila isi va exercita dreptul de deducere in decontul prevazut la art. 156² din Codul fiscal, aferent perioadei fiscale in care respectiva persoana a primit autorizarea de deducere a taxei de la autoritatea fiscala competenta".

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la stabilirea ca nedeductibila a taxei pe valoarea adaugata in suma de..... lei, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul, Legii nr.571/2003 modificata si completata, HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr. 646/30.10.2009 (partial), pentru suma totala de... lei reprezentand TVA nedeductibila.

DECIZIE nr. 808 / 41 / 19.02.2010

I.Obiectul contestatiei il constituie anulara partiala a Deciziei de impunere nr. 648/30.10.2009 pentru suma totala de... lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de... lei, impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti in suma de... lei si accesoriile aferente acestora in cuantum de... lei.

Referitor la **impozitul pe profit** contestatoarea sustine ca din totalul de... cheltuieli nedeductibile suplimentare sustine netemeinicia si nelegalitatea stabilirii unui total de..., respectiv considera ca organele de control au procedat eronat atunci cand au estimat costurile nedeductibile suplimentare si deductibilitatea categoriilor de costuri. In consecinta, sustine netemeinicia si nelegalitatea obligatiilor fiscale suplimentare de... lei si a obligatiilor fiscale accesorii in suma de... lei.

1). Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila diferenta dintre chiria inregistrata in cursul anilor 2006 - 2008 si amortizarea fiscala a bunului utilizat pe baza unui contract de leasing operational care a fost reclasificat in leasing financiar, pierderea fiscala pentru aceasta perioada fiind de..... lei.

Societatea a considerat acest contract ca fiind un contract de leasing operational, si a inregistrat ratele de leasing ca si cheltuieli cu chiria, deductibile fiscal, pe parcursul anilor fiscali 2006, 2007 si 2008. Cu data de 31 decembrie 2008 societatea a reconsiderat tratamentul contabil al acestui contract, reclasificandu-l drept leasing financiar. Astfel, valoarea ramasa neamortizata a bunurilor preluate in leasing a fost preluata in contabilitate prin contul 117 sold initial pentru anul 2008. Efectul in contul de profit si pierdere al anilor pentru care se depusesera deja situatii financiare la data efectuarii ajustarilor (respectiv 2006 -2007) s-a preluat prin contul 117 Rezultat Reportat sold de deschidere la 2008.

Societatea nu a depus declaratii rectificative la impozitul pe profit avand in vedere ca la data efectuarii notelor contabile de corectie pentru anii anteriori a primit avizul de inspectie fiscala.

Societatea a efectuat din proprie initiativa corectii cu privire la contractul de leasing cu... considerand ca tratamentul contabil aplicat in exercitiile financiare 2006 - 2008 a fost eronat. Situatiile financiare pentru anii 2006 - 2008 se depusesera deja la data cand s-a luat decizia reclasificarii contractului de leasing din operational in financiar.

Din aceasta cauza, contestatoarea a inregistrat sumele care ar fi trebuit sa afecteze contul de profit si pierdere al anilor 2006 - 2007 (respectiv amortizarea mijlocului fix utilizat in leasing, cheltuiala cu dobanda, cheltuielile sau veniturile financiare din diferente de curs rezultate la plata ratelor de leasing,

respectiv din reevaluarea soldurilor datoriiilor aferente la sfarsitul perioadei contabile, impozitele locale refacturate de proprietar) prin soldul initial al contului 117 - „Rezultat Reportat” pentru anul 2008 si a stornat prin acelasi cont cheltuielile cu chiriile inregistrate eronat. Corectiile au fost efectuate in conformitate cu cerintele Ordinului 1752 / 17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare paragraful 63, conform caruia:

(1) *”Corectarea erorilor constatate in contabilitate se efectueaza pe seama rezultatului reportat.*

(2) *Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni si declaratii eronate cuprinse in situatiile financiare ale entitatii pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultand din greseala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informatii credibile care:*

a) *erau disponibile la momentul la care situatiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;*

b) *ar fi putut fi obtinute in mod rezonabil si luate in considerare la intocmirea si prezentarea acelor situatii financiare.*

Astfel de erori includ efectele greselilor matematice, greselilor de aplicare a politicilor contabile, ignorarii sau interpretarii gresite a evenimentelor si fraudelor.

(3) *In cazul corectarii de erori care genereaza pierdere contabila reportata, aceasta trebuie acoperita inainte de efectuarea oricarei repartizari de profit.*

In notele la situatiile financiare trebuie prezentate informatii suplimentare cu privire la erorile constatate.

(4) *Corectarea erorilor aferente exercitiilor financiare precedente nu determina modificarea situatiilor financiare ale acelor exercitii.*

(5) *In cazul erorilor aferente exercitiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informatiilor comparative prezentate in situatiile financiare.*

Informatii comparative referitoare la pozitia financiara si performanta financiara, respectiv modificarea pozitiei financiare, sunt prezentate in notele explicative.”

In sprijinul acestui argument se mentioneaza ca tratamentul contabil al unui contract de leasing financiar presupune inregistrarea cheltuielilor cu dobanzile prin contul 666 - „Cheltuieli cu dobanzile” si a cheltuielilor sau veniturilor cu diferentele de curs inregistrate la plata sau evaluarea datoriiilor exprimate in valuta dar platibile in lei, prin conturile 668 - „Alte cheltuieli financiare” si 768 - „Alte venituri financiare”, dupa caz. Impozitele locale refacturate de catre societatea de leasing reprezinta costuri ale fiecarei perioade contabile avand in vedere ca acestea se inregistreaza anual si nu poate fi vorba ca ar face parte din valoarea finantata initial de societatea de leasing.

Contractul de leasing incheiat cu..... indeplineste, in egala, masura, criteriile stabilite de legislatia fiscala pentru clasificarea unui contract de leasing ca si leasing financiar. Aceste criterii sunt descrise in Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare art. 7, alin. 1), pct. 7.

Art. 25 al Codului Fiscal mentioneaza ca beneficiarul unui contract de leasing financiar este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar al bunurilor (deci deduce amortizarea fiscala a bunului respectiv), cu mentiunea expresa ca acesta are dreptul sa deduca si dobanda datorata:

„(2) In cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobanda, iar in cazul leasingului operational locatarul deduce chiria (rata de leasing).”

Codul Fiscal nu contine prevederi speciale cu privire la cheltuielile sau veniturile financiare din diferente de curs generate de catre contractele de leasing financiar. Avand in vedere acest lucru, aceste cheltuieli sau venituri, dupa caz, ar trebui deduse sau taxate la calculul impozitului pe profit pe baza regulii generale statuate la art. 19, alin. (1) al Codului Fiscal, respectiv *„profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*.

HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare pct. 12, precizeaza ca *veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

Avand in vedere cele de mai sus, pierderile fiscale cumulate declarate de societate pentru perioada 2006 - 2008 ar trebui diminuate cu o diferenta totala de.... lei (si **nu de.... lei** asa cum au considerat organele de control), determinata dupa urmatoarea formula:

„Cheltuieli cu chiria minus cheltuieli cu amortizarea mijlocului fix utilizat in leasing minus taxa pe cladire si teren minus dobanda datorata minus diferente de curs nefavorabile realizate la plata ratelor, dobanzilor de leasing minus diferente de curs nefavorabile din reevaluarea datoriilor de leasing la sfarsitul exercitiului plus diferente de curs favorabile realizate la plata ratelor, dobanzilor de leasing plus diferente de curs favorabile din reevaluarea datoriilor de leasing la sfarsitul exercitiului”.

2). Organele de inspectie fiscala au considerat ca si cheltuiala nedeductibila baza impozabila pentru scopuri de TVA aferenta operatiunilor pentru care s-a anulat dreptul de deducere aferente achizitiilor de bunuri si servicii pentru perioada 2005- 2007 in suma totala de.... lei constatate in rapoartele de inspectie fiscala anterioare .

Organele de inspectie fiscala nu au procedat la o reverificare a documentatiei aferente operatiunilor acoperite de rapoartele de inspectie partiala anterioare, ci au presupus ca societatea nu detine documente suplimentare, la aceasta data, cu care sa sustina anumite operatiuni.

Un cost poate rezulta intr-o cheltuiala nedeductibila numai in masura in care acesta a fost deja inregistrat ca si cheltuiala din punct de vedere contabil;

marirea bazei impozabile pentru impozitul pe profit cu un element de cost/bilantier neinregistrat ca si cheltuiala reprezinta un non-sens. Baza de impozitare pentru impozitul pe profit nu poate fi marita de organele de control cu un element de venit care a fost deja inregistrat in contabilitate ca atare, in perioada fiscala respectiva, si considerat venit impozabil in calculul efectuat de societate. Costurile capitalizate se reflecta in contul de profit si pierdere si se deduc, prin amortizare.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de control ar fi trebuit sa investigheze tratamentul contabil aplicat fiecarei tranzactii pentru care s-a ajustat taxa pe valoarea adaugata prin RIF-urile anterioare, inainte de a proceda la recalcularea pierderilor fiscale declarate de societate.

Legislatia fiscala nu contine nici un principiu conform caruia nedeductibilitatea TVA pentru anumite achizitii sau neacordarea unei scutiri pentru anumite vanzari/prestatii conduce automat la ajustarea profitului fiscal (pierderii fiscale) cu baza de impozitare aferenta operatiunilor respective.

Din acest punct de vedere, organele de control erau obligate sa investigheze realitatea tranzactiilor efectuate de societate si sa verifice tratamentul fiscal al tranzactiilor respective cu criteriile stabilite in mod specific de legislatia pentru impozitul pe profit (respectiv daca s-au respectat conditiile stabilite de Titlul II „Impozitul pe Profit” al Codului Fiscal si Normele metodologice de aplicare). Suma totala de..... lei cu care organele de control au diminuat pierderile fiscale declarate de societate, pe baza analizei RIF-urilor mentionate mai sus se compune din :

*.... lei, reprezentand baza impozabila aferenta operatiunilor de vanzare efectuate de societate in regim de scutire si pentru care inspectiile anterioare au considerat ca nu se sustine scutirea.

Aceasta baza impozabila a fost inregistrata la data respectiva ca venit impozabil de catre societate si deci, neintemeiata diminuarea pierderilor fiscale cu aceasta suma.

*.... lei rezulta dintr-o eroare de calcul;

Astfel, organele de inspectie fiscala au estimat aceasta suma considerand ca diferenta de taxa pe valoare adaugata refuzata la rambursare conform RIF nr. 44921/ 06.12.2007 (calculate ca diferenta intre taxa de rambursat si taxa colectata in plus sau considerata nedeductibila la achizitii) rezulta dintr-o operatiune distincta pentru care au estimat o baza nedeductibila la impozitul pe profit. Acest calcul este in mod evident eronat.

*..... lei reprezentand achizitii pentru care s-au primit facturi de la furnizor cu un cod fiscal incorect;.... lei reprezentand achizitii pe baza de factura nepersonalizata; o suma de.... lei a fost considerata nedeductibila din cauza inexistentei unei facturi emise de furnizor.

Contestatoarea sustine ca pozitia organelor de control este incorecta avand in vedere ca nu exista nici o regula fiscala statuata de Titlul II "Impozitul pe profit" al Codului Fiscal, care sa stabileasca nedeductibilitatea unei cheltuieli din cauza mentionarii eronate a unui element pe facturi sau a unei probleme de forma a facturii.

Factura este un document obligatoriu cerut de legislatia de taxa pe valoarea

adaugata; regulile cu privire la impozitul pe profit precizeaza doar obligativitatea existentei unui document justificativ care sa probeze realitatea tranzactiei si beneficiul inregistrat de societate ca urmare a efectuarii tranzactiei. Astfel conform art. 21, alin. 4), lit. f din Codul Fiscal, sunt considerate cheltuieli nedeductibile : „*cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;*”.

Notiunea de "document justificativ" este reglementata prin Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel : „*orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ*". Este evident ca notiunea de document justificativ este definita in sens larg si ca, nu se poate limita acest concept la o factura, care este emisa dupa reguli specifice de taxa pe valoarea adaugata. Faptul ca legislatia de TVA permite ca unele tranzactii sa nu fie facturate reprezinta o dovada a faptului ca factura nu reprezinta echivalentul documentului justificativ din punct de vedere al legislatiei cu privire la impozitul pe profit.

Din aceleasi motive se sustine ca lipsa facturii pentru suma de..... lei, nu atrage automat nedeductibilitatea acesteia si ca detine suficiente documente justificative, in sensul legii contabilitatii si legislatiei de impozit pe profit, care sa probeze realitatea tranzactiilor si deci deductibilitatea acestora.

*.... lei, reprezentand costuri cu documentatia tehnica aferenta lucrarilor de constructii pentru cladirea utilizata pe baza contractului de leasing cu SRL.

Contestatoarea sustine ca aceste costuri au fost suportate in scopul obtinerii de venituri impozabile de catre societate, avand in vedere ca bunul este utilizat in baza unui contract de leasing financiar, pentru care art. 25 din Codul Fiscal recunoaste ca beneficiarul este tratat ca proprietar al bunului. Din acest punct de vedere, societatea sustine ca era indreptatita sa inregistreze aceste costuri si sa le deduca, in consecinta.

*..... lei reprezentand cheltuieli cu serviciile documentate insuficient la data RIF-ului nr. 17547 / 05.04.06 si a RIF-ului nr. 2420/17.05.2007.

Organele de inspectie fiscala nu au verificat daca societatea a obtinut intre timp documentatie care sustine deductibilitatea acestor prestatii. Din acest motiv se sustine netemeinicia stabilirii acestor cheltuieli ca nedeductibile.

* Cheltuieli cu transportul personalului, considerate nedeductibile avand in vedere ca societatea inregistreaza pierdere contabila la data respectiva, taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielii de protocol peste limitele legale; in opinia contestatoarei aceste sume sunt stabilite in mod corect ca si cheltuieli nedeductibile suplimentare.

Avand in vedere cele de mai sus, se considera ca organele de inspectie fiscala au diminuat in mod eronat pierderile fiscale aferente perioadei verificate, deci considera ca netemeinica si nelegala stabilirea de cheltuieli nedeductibile suplimentare in suma totala de.....

3).Pierderea fiscala cumulata inregistrata de societate a fost diminuada

cu o suma totala de lei; aceste sume reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata de inspectiile anterioare dar neinregistrate de societate;

4).Pierderea fiscala cumulata a fost diminuata cu o suma total de lei;aceste sume reprezinta cheltuieli inregistrate in contul... in perioadele respective;

5).Au fost considerate nedeductibile costuri in suma totala de... lei suportate de societate pentru deplasarea in Romania a personalului unei societati din grup, in perioada 2004 -2009; acest personal s-a deplasat in Romania cu scopul de a transfera personalului roman cunostintele tehnice necesare pentru bunul mers al operatiunilor din Romania.

De asemenea, au fost considerate nedeductibile costuri in suma totala de... lei inregistrate in anul 2008, reprezentand costuri de deplasare ale angajatilor proprii ai societatii. In cursul anului 2008 a avut loc transferul unei activitati de productie de girofaruri de la uzina nr. 5, detinuta de societatea... aflata in, la ... SRL, in Romania.

Pentru a usura transferul activitatii productive din in ... si pentru a minimiza riscurile tehnice aferente unui asemenea transfer,... a trimis personal specializat in Romania pentru a supraveghea modul in care s-a efectuat acest transfer si pentru a instrui personalul roman care a preluat diverse activitati.

In acest sens,... SRL si... au incheiat contractul cu data de 8 ianuarie 2008, valabil intre 01 ianuarie si 31 decembrie 2008. In baza acestui contract,... SRL se obliga sa suporte costurile cu deplasarea personalului strain (transport, cazare, masa).

In acelasi timp, avand in vedere perioada de investii in care se afla societatea romana, partea germana se angajeaza sa suporte intern costurile interne ale personalului care calatoreste in Romania, ...neavand nici o pretentie in ceea ce priveste recuperarea costurilor salariale ale acestui personal pentru perioada petrecuta in Romania.

In sprijinul acestei pozitii, se aplica art. 11, alin. 1) din Codul Fiscal conform caruia „*la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei*”.

Prin urmare costurile in valoare de... lei aferente anului 2008, pe baza fondului economic al acestora sunt deductibile.

Costurile de deplasare pentru personalul din strainatate au fost inregistrate in scopul obtinerii de venituri impozabile deoarece deplasarile personalului s-au facut in beneficiul societatii si in consecinta, societatea are dreptul de a le deduce. Argumentatia contribuabilului este bazata si pe art. 21, alin. 2), lit. e) din Codul Fiscal, conform caruia:

„Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

[...]

e) cheltuielile de transport si cazare in tara si in strainatate, efectuate de catre salariati si administratori, precum si pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

6).Au fost considerate nedeductibile costuri in suma totala de... lei cu privire la costuri de telefonie (fixa si mobila) pentru care facturile emise de

furnizori fac referire la vechea adresa a sediului social.

Pozitia organelor de inspectie fiscala este incorecta avand in vedere ca nu exista nici o regula fiscala prevazuta de Titlul II "Impozitul pe Profit" al Codului Fiscal, care sa stabileasca nedeductibilitatea unei cheltuieli din cauza mentionarii eronate a unui element pe facturi sau a unei probleme de forma a facturii.

Factura este un document obligatoriu cerut de legislatia in materie de taxa pe valoarea adaugata. Regulile cu privire la impozitul pe profit precizeaza doar obligativitatea existentei unui document justificativ care sa probeze realitatea tranzactiei si beneficiul inregistrat de societate ca urmare a efectuarii tranzactiei. Astfel conform art. 21, alin. 4), lit. f sunt considerate cheltuieli nedeductibile: *„cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;”*. Notiunea de "document justificativ" este reglementata prin Legea nr. 82/1991, astfel : *„orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”*.

Petenta a incheiat cu societatea... SA (furnizorul de telefonie fixa) un contract pentru furnizarea de servicii telefonice in data de 18 ianuarie 2006, in vederea furnizarii noilor date cu privire la adresa societatii. Numarul de telefon furnizat de.... SA, utilizat la vechea adresa a sediului societatii, a ramas acelasi.

Avand in vedere cele de mai sus, contestatoarea sustine ca aceste costuri sunt suportate in scopul obtinerii de venituri impozabile, fiind prin urmare costuri deductibile, reglementate de art. 21, alin. 1) din Codul Fiscal.

In consecinta contestatoarea sustine netemeinicia si nelegalitatea stabilirii sumei nedeductibile suplimentare de lei.

7). Pierderea fiscala cumulata a fost diminuată cu suma de lei pentru anii 2008 - 2009 care reprezinta costuri cu lucrari efectuate de catre furnizorii SC SRL si precum si bunuri achizitionate de la SC SRL si SC SRL .

In cursul perioadei controlate societatea a suportat costuri de la urmatorii furnizori:

a) **SC..... SRL**. In anul 2008 petenta a achizitionat de la SC ... SRL o platforma de otel in vederea extinderii acoperisului la depozitul inchiriat de catre societate de la SC SRL (contractul de inchiriere pentru acest depozit nu mai este in vigoare incepand cu luna aprilie 2009). Costul aferent acestei achizitii a fost capitalizat si inregistrat in contabilitate in contul 2131.00 „Echipamente tehnologice: masini, utilaje, instalatii", sub-analitic distinct. Amortizarea bunului s-a calculat incepand cu data de 1 iunie 2008. In vederea justificarii achizitiei bunului mentionat mai sus, societatea detine factura primita de la SC SRL.

b) **SC.... SRL**. In anul 2009 petenta a achizitionat de la SC

SRL diverse bunuri (profil de aluminiu, capac si elemente de imbinare) destinate constructiei unor mese de lucru. Costul aferent acestor bunuri a fost inregistrat in contabilitate ca si cheltuiala cu obiectele de inventar fiind sub plafonul sub care se constituie fiscal un mijloc fix amortizabil. In vederea justificarii achizitiei materialelor mentionate mai sus, societatea detine factura primita de la SC SRL.

c) **SC SRL.** In anul 2008 SC SRL a prestat societatii diverse servicii in vederea amenajarii depozitului inchiriat de societate de la SC SRL (contractul de inchiriere pentru acest depozit nu mai este in vigoare incepand cu luna aprilie 2009), servicii de prospectare si studiu geologic, precum si servicii de logistica si curatenie in legatura cu acest depozit. Din punct de vedere contabil, o parte din costul aferent acestor servicii a fost capitalizat, iar o parte a fost inregistrat in conturi de cheltuieli. In vederea justificarii serviciilor primite de la acest furnizor, societatea detine facturi si devize pentru lucrari de constructii. In acest sens, anexeaza un set de documente exemplificative in Anexa nr. 14 la prezenta contestatie.

Din suma de..... lei considerata nedeductibila de catre organele de control, suma de lei reprezinta costuri capitalizate si aproximativ..... lei reprezinta costuri inregistrate pe cheltuieli.

d) **SC.....** In anii 2008 si 2009, SC..... a prestat societatii servicii constand in lucrari de instalatii electrice pentru utilajele noi. Din punct de vedere contabil, costul aferent acestor servicii a fost capitalizat. In vederea justificarii serviciilor primite de la acest furnizor, societatea detine facturile primite de la furnizor, emise de catre SC.....

Diminuarea pierderii fiscale cu costurile aferente facturilor emise de acesti furnizori este neintemeiata din urmatoarele motive:

a) organele de inspectie fiscala nu au argumentat motivele pentru care au considerat aceste costuri nedeductibile. De asemenea, pentru stabilirea sumelor nedeductibile, organele de control nu au luat in considerare tratamentul contabil care a fost utilizat pentru inregistrarea costurilor in contabilitate (capitalizare, respectiv inregistrarea pe cheltuiala), ci au stabilit ca nedeductibila valoarea bunului mentionata pe facturi, neluand in considerare faptul ca in cazul bunurilor capitalizate (cazul SC... SRL) singura cheltuiala existenta este cheltuiala cu amortizarea (cheltuielile nedeductibile suplimentare putand fi stabilite doar in limita cheltuielilor inregistrate cu amortizarea). Mai mult, costurile ramase neamortizate nu au fost inregistrate pe conturile de cheltuieli (din eroare) nici dupa data incheierii contractului de inchiriere a depozitului (aprilie 2009). Acesta este un argument in plus prin care contestatoarea sustine netemeinicia considerarii intregii valori a bunului ca nedeductibila, deoarece aceste costuri nu au fost inregistrate niciodata pe cheltuieli.

b) nici Codul Fiscal si nici Normele metodologice nu impun obligativitatea existentei unui contract sau a unui alt document justificativ nominalizat in mod specific care sa probeze realitatea tranzactiei in cazul unei achizitii de bunuri. In aceasta situatie factura, cat si proba existentei fizice a bunului respectiv (mesele de lucru, imbunatatirea la depozitul inchiriat) sunt

suficiente pentru a conferi deductibilitate costurilor cu amortizarea si cu obiectele de inventar inregistrate.

Prin urmare cheltuielile cu amortizarea, respectiv cu obiectele de inventar, inregistrate de petenta in legatura cu achizitia de bunuri de la SC.... SRL si SC.... SRL pana la data de 30 iunie 2009, au fost inregistrate in scopul obtinerii de venituri impozabile, fiind costuri deductibile in conformitate cu art. 21, alin. 1) din Codul Fiscal.

In ceea ce priveste serviciile primite de la SC... SRL, aceste servicii au un caracter ocazional, deoarece acestea reprezinta in principal lucrari de amenajare a depozitului inchiriat, efectuate fara caracter de continuitate.

Pornind de caracterul ocazional al tranzactiilor incheiate cu SC.... SRL, serviciile primite de la acest furnizor nu necesita incheierea unui contract intre cele doua parti pentru a le justifica deductibilitatea. Astfel, conform punctului 48 din Normele la art. 21, alin. 4), lit. m) din Codul Fiscal: *„Nu intra sub incidenta conditiei privitoare la incheierea contractelor de prestari de servicii, prevazuta la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate si de persoane juridice, cum sunt: cele de intretinere si reparare a activelor, serviciile postale, serviciile de comunicatii si de multiplicare, parcare, transport si altele asemenea.”*

Asa cum se observa din exemplele date de norme, in categoria serviciilor cu caracter ocazional intra si serviciile de intretinere si reparare a activelor, precum si altele similare acestora. Prin urmare, serviciile de amenajare prestate de SC.... SRL au natura unor astfel de servicii de reparatii active.

Celelalte tipuri de servicii prestate (servicii de prospectare si studii geologice, precum si servicii de logistica si curatenie) sunt de asemenea, prestate ocazional fara a avea neaparat un caracter de continuitate.

Organele de inspectie fiscala nu au incercat sa determine caracterul ocazional sau continuu al acestor servicii in momentul in care au stabilit ca prestatiile rezulta in cheltuieli nedeductibile suplimentare.

De asemenea, ca si document justificativ al prestarii serviciilor, contribuabilul detine facturi si devize de lucrari primite de la furnizor.

In ceea ce priveste devizul de lucrari nu exista o prevedere legala specifica care sa reglementeze forma unui astfel de deviz sau sa impuna cerinte specifice cu privire la modul de acceptare a devizului.

Serviciile de amenajare prestate de SC.... SRL s-au concretizat in mare parte intr-un bun tangibil, a carui existenta poate fi cu usurinta probata deoarece bunul exista si in prezent.

Avand in vedere argumentatia de mai sus, este netemeinica si nelegala stabilirea sumei suplimentare de cheltuieli nedeductibile in legatura cu serviciile primite de societate de la SC... SRL.

Pornind de la argumentatia de mai sus, serviciile primite de la... au un caracter ocazional, acestea fiind prestate in legatura cu o lucrare specifica (operatiuni de instalatii electrice pentru utilajele noi) contractata o singura data pe parcursul perioadei verificate.

In baza argumentatiei de mai sus, contestatoarea sustine netemeinica suma considerata nedeductibila in legatura cu serviciile primite de la.... Organele de

control nu au procedat corect atunci cand au stabilit sumele nedeductibile, deoarece nu au luat in considerare tratamentul contabil care a fost utilizat pentru inregistrarea in contabilitate, respectiv capitalizarea costului suportate de societate in legatura cu aceste servicii (cheltuielile nedeductibile suplimentare putand fi stabilite doar in limita cheltuielilor inregistrate cu amortizarea).

8). Suma de.... lei a fost considerata cheltuiala nedeductibila suplimentara, dar nu exista detalii si motivatii suficiente in Raportul de Insectie sau in Decizia de impunere aferenta. In consecinta, este neintemeiata diminuarea pierderilor fiscale ale societatii cu aceasta suma.

9). Suma de.... lei reprezentand prestatii efectuate de catre SC... SRL, SC... SRL si cheltuieli de protocol peste limita legala au fost considerate cheltuieli nedeductibile suplimentare.

Cu privire la **impozitul pe veniturile obtinute in Romania de persoanele fizice si juridice nerezidente** organele de control au stabilit un impozit pe veniturile nerezidentilor suplimentar in valoare de.... lei in legatura cu licentele refacturate societatii de catre entitatile sale afiliate..... precum si in legatura cu serviciile de IT platite de societate catre acestea. De asemenea, organele de control au stabilit obligatii fiscale accesorii in valoare de... lei.

Contestatoarea sustine ca netemeinica si nelegala atat a sumei de.... lei reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar pentru perioada 2006 - 2009 cat si a sumei de... lei reprezentand obligatii fiscale accesorii din motivele prezentate in continuare.

In cursul perioadei verificate contestatoarea a incheiat contracte de prestari servicii cu doua dintre partile sale afiliate,.... S-au incheiat doua acorduri cadru de furnizare servicii IT, respectiv acordul incheiat cu.... in data de 07.07.2006 in vigoare incepand cu data de 01.06.2006 si acordul incheiat cu.... in data de 05.07.2006 in vigoare incepand cu data de 01.06.2006.

a) Refacturari de costuri reprezentand licente pentru utilizarea sistemului SAP si a sistemului de internet Lotus Notes.

Aceste costuri nu sunt de natura unor redevente, iar argumentatia se bazeaza pe prevederile punctului 2 din Normele metodologice la art. 115, alin. 1), lit. d) al Codului Fiscal.

Astfel „*in cazul unei tranzactii care implica transferul de software, incadrarea ca redeventa a sumei care trebuie platita depinde de natura drepturilor transferate*”. In intelesul acestor prevederi, prin termenul de "software" se intelege atat un program de operare cat si un program de aplicatie. Sistemele SAP si Lotus Notes utilizate de catre societate se incadreaza in aceste categorii. Pornind de la natura drepturilor transferate nu se considera redeventa suma platita pentru un drept care permite utilizatorului doar copierea si exploatarea programului (respectiv operarea si utilizarea interna a aplicatiilor acestuia). Acelasi principiu se aplica si atunci cand programul este utilizat intr-o retea de calculatoare, utilizatorul avand dreptul de a copia si de a exploata programul pe mai multe calculatoare : *In analiza caracterului unei tranzactii care implica transferul de software nu se tine cont de dreptul de a copia un program exclusiv in scopul de a permite exploatarea efectiva a programului de catre utilizator. In consecinta, o suma care trebuie platita nu este o redeventa*

daca singurul drept transferat este un drept limitat de a copia un program, in scopul de a permite utilizatorului sa-l exploateze. Acelasi rezultat se aplica si pentru "drepturi de retea sau site", in care primitorul obtine dreptul de a face multiple copii ale unui program, exclusiv in scopul de a permite exploatarea programului pe mai multe computere sau in retea primitorului."

Daca dreptul transferat permite si descarcarea electronica de imagini, texte, fisiere etc. din cadrul programului sau a aplicatiei, suma care trebuie platita pentru acest drept nu se considera redeventa, atata timp cat utilizatorul se limiteaza la drepturile impuse in legatura cu operarea programului si descarcarea acestuia: *In cazul unei tranzactii care permite unei persoane sa descarce electronic imagini, sunete sau texte, suma care trebuie platita nu este redeventa daca folosirea acestor materiale se limiteaza la drepturile necesare pentru a permite descarcarea, stocarea si exploatarea computerului, retelei sau a altui echipament de stocare, operare sau afisare a utilizatorului."*

In alta ordine de idei, o suma platita pentru dreptul de a modifica, reproduce sau distribui un software, este considerata redeventa: *In cazul transferului unui drept partial dintr-un copyright pentru software, suma care trebuie platita este o redeventa daca primitorul dobandeste dreptul de a utiliza acel software, astfel incat lipsa acestui drept constituie o incalcare a copyright-ului. Exemple de astfel de tranzactii sunt transferurile de drepturi de a reproduce si distribui catre public orice software, precum si transferurile de drept de a modifica si a face public orice software."*

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal confirma si dezvolta intelegerea data deja notiunii de „redeventa” de art. 7 Cod Fiscal, pct. 28 .

In baza licentelor platite pentru sistemele SAP si Lotus Notes, societatea primeste doar un drept de exploatare a acestora, respectiv dreptul de operare, copiere si descarcare fisiere, fara a efectua insa modificari asupra sistemelor sau duplicari ale acestora, cu scopul de a fi distribuite sau revandute catre terti.

In baza prevederilor Codului Fiscal si Normelor de aplicare, se considera ca sumele platite de societate pentru licentele refacturate de catre..., nu au natura unor redevente, ci a unor servicii pure. In cadrul dosarului preturilor de transfer aceste costuri nu au fost tratate ca si redevente si totusi organele de control nu au avut obiectii in ceea ce priveste natura serviciilor primite de catre societate de la partile sale afiliate, asa cum au fost prezentate in cadrul dosarului. Licentele de utilizare/operare refacturate nu se incadreaza ca redevente, nici pe Codul Fiscal si nici pe definitiile Conventiei de Evitare a Dublei Impuneri dintre Romania si Germania, respectiv Austria.

Aceste plati pentru licenta de a utiliza/opera intern diverse software-uri trebuie tratate pe Codul Fiscal ca si servicii prestate in afara Romaniei, neimpozabile avand in vedere ca nu sunt considerate impozabile de art. 115 Cod Fiscal. Acestea se califica drept servicii conforme cu art. 21 „Alte venituri”, alin. 1) al Conventiei incheiata intre Romania si Germania si a art. 22 „Alte venituri”, alin. 1) al Conventiei incheiata intre Romania si Austria precum si a certificatelor de rezidenta fiscala ale societatilor... si..., pe baza carora Romania, ca tara sursa, nu are dreptul de a impozita asemenea venituri ale nerezidentilor germani sau austrieci.

b) Servicii pure de IT

Avand in vedere argumentele de mai sus, se considera neintemeiata, cu atat mai mult, decizia organelor de control de a calcula un impozit pe veniturile nerezidentilor prin aplicarea unei cote de 3% asupra costurilor reprezentand servicii de IT platite de societate catre.... in baza faptului ca nu exista o defalcare intre refacturarile de licente si serviciile de IT. In ceea ce priveste natura acestor costuri, avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, se considera ca nu exista nici o indoiala asupra faptului ca aceste costuri nu reprezinta redevente.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. 6872/28.10.2009, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata SC.... SRL la stabilirea profitului impozabil nu a luat in calcul cheltuielile nedeductibile dupa cum urmeaza :

- TVA aferenta cheltuielilor care depasesc limita legala aferenta cheltuielilor de protocol, in conditiile in care societatea inregistreaza pierderi;

- servicii de taximetrie si transport aerian pentru personal care nu are calitatea de angajat;

- servicii de consultanta pentru infiintarea si dezvoltarea firmei efectuate de SC.... SRL , cu care contribuabilul nu are incheiat contract, iar la data inspectiei fiscale nu poate justifica necesitatea serviciilor;

- contract de prestari servicii de consultanta fiscala, contabila si de afaceri cu SC..... SRL al carui reprezentant legal este angajat cu contract de munca in functia de director economic, iar in fisa postului angajatul are aceleasi atributii ca si in contractul mentionat;

- contractul de leasing imobiliar incheiat cu... SRL tratat ca leasing operational pentru care contribuabilul plateste lunar chirie pe o perioada de 8 ani, iar organul de inspectie fiscala l-a incadrat in categoria leasingului financiar deoarece nu sunt indeplinite cumulativ cele cinci conditii prevazute la Cap. II, art. 7), pct. 7³ din Legea nr. 571/2003 modificata si completata; in acest caz element de cost este amortizarea bunului, motiv pentru care diferenta intre chiria inregistrata si amortizare este cheltuiala nedeductibila;

- dobanda aferenta leasingului, pe care contribuabilul nu a delimitat- o de dobanzile aferente creditelor externe;

- abonament telefonic pentru adresa la care societatea nu mai functioneaza;

- cheltuieli inregistrate in contabilitate din facturi fiscale intocmite pe numele unor persoane fizice ;

- comision inchiriere locuinta pentru administratorul societatii pentru care trebuia recuperat de la acesta, asa cum s-a procedat cu chiria;

- inregistrarea incompleta a cheltuielilor nedeductibile inscrise in raporturile de inspectie fiscala anterioare.

Acte normative incalcate: art. 21) alin. 2), lit. e); alin. 3), lit. a) si b); alin. 4) lit. b) si f) -Cod fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Structura acestor cheltuieli nedeductibile este prezentata in anexele nr. 8 - nr. 12 si nr. 16.1 - nr. 17 la raportul de inspectie fiscala.

Contribuabilul nu a prezentat registrul de evidenta fiscala, iar la determinarea profitului impozabil nu a luat in calcul cheltuielile nedeductibile identificate de catre organul de inspectie fiscala, rezultand astfel o diferenta de impozit pe profit de.... lei la care s-au stabilit majorari de intarziere in cuantum de ... lei.

Referitor la impozitul pe veniturile obtinute in Romania de persoanele fizice si juridice nerezidente organul de inspectie fiscala a constatat ca SC.... SRL a incheiat un contract cu.... - pentru servicii de licenta SAP si un alt contract cu.... - pentru licenta Lotus Notes.

Contribuabilul beneficiaza de refacturarea acestor licente de la societatile mentionate, desi au fost achizitionate pentru intreg grupul ... si nu exista o defalcare in ceea ce priveste licenta si alte servicii privind interventia asupra acestor programe.

Au fost prezentate certificate privind plata impozitelor in tarile membre, iar in temeiul art. 12, alin.2 din Legea nr. 29/2002 republicata si a art. 12 alin. 2 din Legea nr. 333/2005 si s-a stabilit o diferenta de.... lei reprezentand impozit pe redevente si accesorii aferente in cuantum de.... lei, asa cum rezulta din anexa nr. 20 a Raportului de inspectie fiscala.

Perioada supusa verificarii pentru impozitul pe profit este 31.03.2004 - 30.06.2009, iar pentru impozitul pe veniturile obtinute in Romania de persoanele fizice si juridice nerezidente este 01.01.2006 - 31.08.2009.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata in baza referatului nr. 6014/18.02.2010 Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anulara partiala a deciziei de impunere nr. 648/30.10.2009 emisa de catre organele de inspectie fiscala ale DGFP....

Din motivele aratate la pct. I, contestatoarea sustine ca nelegala suma de... lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar si accesoriiile aferente acestuia in cuantum de.... lei precum si impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de.... lei si accesoriiile aferente in cuantum de... lei.

A. Cu privire la impozitul pe profit

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca si cheltuiala nedeductibila suma totala de... lei pe perioada anilor 2004 - 2009, constand din urmatoarele operatiuni:

1. Diferenta dintre chiria inregistrata in cursul anilor 2006 - 2008 si amortizarea fiscala a bunului utilizat pe baza unui contract de leasing operational

in leasing financiar.

Societatea a considerat acest contract ca fiind un contract de leasing operational, si a inregistrat ratele de leasing ca si cheltuieli cu chiria, deductibile fiscal, pe parcursul anilor fiscali 2006, 2007 si 2008. Cu data 31 decembrie 2008 societatea a reconsiderat tratamentul contabil al acestui contract, reclassificandu-l drept leasing financiar. Astfel, valoarea ramasa neamortizata a bunurilor preluate in leasing a fost preluata in contabilitate prin contul 117 sold initial pentru anul 2008. Efectul in contul de profit si pierdere al anilor pentru care s-au depus deja situatii financiare la data efectuarii ajustarilor (respectiv 2006-2007) s-a preluat prin contul 117 "Rezultat reportat" dar nu s-au depus declaratii rectificative de impozit pe profit.

Societatea a efectuat din proprie initiativa corectii cu privire la contractul de leasing cu..... considerand ca tratamentul contabil aplicat de-a lungul exercitiilor financiare 2006 - 2008 a fost eronat.

Corectiile au fost efectuate in conformitate cu cerintele OMFP nr. 1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca SC.... SRL a reconsiderat tratamentul contabil al acestui contract, reclassificandu-l drept leasing financiar fara insa a proceda la recalcularea profitului impozabil datorat pe perioada 2006 - 2008.

Afirmatia contestatoarei ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere toate cheltuielile aferente unui contract de leasing financiar reglementate de art. 25(2) din Legea nr 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece dobanzile aferente contractului in speta nu sunt evidentiata separat, ci impreuna cu dobanzile la creditele externe; in timpul inspectiei fiscale controlului contribuabilul nu a prezentat in mod distinct cheltuielile aferente leasingului financiar si nici registrul de evidenta fiscala din care sa rezulte aceste cheltuieli.

De asemenea, prin reconsiderarea tratamentului contabil al contractului de leasing in cauza, contribuabilul avea obligatia recalcularii profitului impozabil, in speta diminuarea pierderii fiscale pe perioada anilor 2006 - 2008 si in consecinta nu prezinta relevanta sustinerea contestatoarei ca organul de inspectie fiscala a determinat eronat pierderea fiscala pentru aceasta perioada in suma de..... lei aferenta leasingului financiar.

Cu privire la considerarea ca si cheltuiala nedeductibila a bazei impozabile pentru scopuri de TVA aferenta operatiunilor pentru care s-a anulat dreptul de deducere aferente achizitiilor de bunuri si servicii pentru perioada 2005- 2007 in suma totala de..... lei constatate in rapoartele de inspectie fiscala anterioare, pentru care contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au procedat la o reverificare a documentatiei aferente operatiunilor

acoperite de rapoartele de inspectie partiala anterioare, se retine ca :

* in temeiul art. 105 (3) din OG nr. 92/2003 republicata, inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa si pentru fiecare perioada supusa impozitarii, astfel :

"(3) Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verficarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora".

Avand in vedere precizarile legale referitoare la desfasurarea inspectiei fiscale, se retine ca pentru perioada 2005- 2007 organele de inspectie fiscala care au stabilit obligatii suplimentare prin Decizia de impunere nr. 648/30.10.2009, nu aveau competenta sa efectueze reverificarea documentatiei aferente operatiunilor acoperite de rapoartele de inspectie partiala anterioare.

* contribuabilul avea posibilitatea contestarii bazei de impozitare a TVA aferenta operatiunilor pentru care s-a anulat dreptul de deducere aferente achizitiilor de bunuri si servicii pentru perioada 2005- 2007, in perioada legala pentru deciziile de impunere respective; pe cale de consecinta, baza impozabila a TVA aferenta achizitiilor pentru care s-a anulat dreptul de deducere reprezinta cheltuiala nedeductibila.

Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu cheltuielile care au fost inregistrate de pe facturi care nu indeplinesc conditia de document justificativ prevazute de art. 21, alin. 4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca speta este reglementata de Decizia nr. 5/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie cu privire la aplicarea dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) si ale art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata prevede ca :

"(...)potrivit acestor reglementari lipsite de echivoc, taxa pe valoarea adaugata nu se poate deduce si nici nu poate fi diminuata baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit daca documentele justificative nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuării operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata".

Cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei pentru anii 2008 - 2009 care reprezinta costuri cu lucrari efectuate de furnizorii SC SRL si precum si bunuri achizitionate de la SC SRL si SC SRL , se retine ca SC SRL avea obligatia de a incheia contracte de prestari servicii, iar pentru respectivele

prestatii sa detina devize / situatii de lucrari care demonstreaza realitatea prestatiei, asa cum se precizeaza la pct.48, Titlul IV din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare :

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare".

Invocarea de catre contestatoare a prevederilor pct. 48 referitoare la prevederea de la paragraful 2 in aplicarea art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare referitoare la serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate si de persoane juridice conform careia : *"Nu intra sub incidenta conditiei privitoare la incheierea contractelor de prestari de servicii, prevazuta la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate si de persoane juridice, cum sunt: cele de intretinere si reparare a activelor, serviciile postale, serviciile de comunicatii si de multiplicare, parcare, transport si altele asemenea",* nu prezinta relevanta deoarece contestatoarea ignora prevederea aceluiasi punct 48 din HG nr. 44/2004 modificata si completata conform careia *"contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate"*.

Cu privire la suma de lei contestatoarea sustine ca a fost considerata cheltuiala nedeductibila suplimentara, dar nu exista detalii si motivatii suficiente in raportul de inspectie sau in decizia de impunere aferenta, dar nici nu aduce argumente si motivatii suplimentare de fapt si de drept cu privire la perioada la care se refera aceasta constatare a organelor de inspectie fiscala.

Suma de lei reprezentand prestatii efectuate de catre SC SRL, SC ... SRL si cheltuieli de protocol peste limita legala au fost considerate cheltuieli nedeductibile suplimentare, fara a aduce argumente si motivatii suplimentare.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca pentru prestatii efectuate de catre SC SRL, SC.... SRL constand in servicii de consultanta pentru infiintarea si dezvoltarea firmei, servicii de consultanta contabila si fiscala al carui reprezentant legal este angajat cu contract de munca in functia de director economic, iar in fisa postului angajatul are aceleasi atributii ca si in contractul mentionat; contestatoarea nu poate justifica necesitatea efectuarii acestor cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate, spetei fiindu-i aplicabile prevederile punctului 48 din HG nr. 44/2004 modificata si completata.

In temeiul art. 21(3) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare *"urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:*

a) *cheltuielile de protocol in limita unei cote de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit".*

Avand in vedere ca in perioada verificata contribuabilul a inregistrat pierderi, nu exista baza de calcul pentru stabilirea cheltuielilor de protocol si in consecinta achizitiile de bunuri si servicii efectuate in aceste scopuri sunt nedeductibile.

Cu privire la cheltuielile referitoare la transportul si cazarea de personal care nu are calitatea de salariat sau administrator al SC... SRL , servicii de taximetrie, inchirierea de autoturisme, se retine ca acestea nu reprezinta cheltuieli deductibile si prin urmare nu s-au respectat prevederile art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :

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

Fata de sustinerea contestatoarei ca organele de inspectie fiscala nu au procedat legal la stabilirea cheltuielilor nedeductibile, se retine ca in temeiul art. 11(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :

"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la stabilirea ca si cheltuielilor nedeductibile, care prin recalcularea profitului impozabil a determinat o diferenta de impozit pe profit in cuantum de..... lei, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in baza art. 119 si 120 din OG nr. 92/2003 modificata si completata, care prevede ca :

ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

ART. 120

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

In ceea ce priveste accesoriile calculate, se retine ca SC SRL nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor, cota de majorari aplicata, data de la care au fost calculate majorarile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari de intarziere, reprezinta masura accesorie in raport cu

debitul, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de lei.

B.Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute in Romania de persoanele fizice si juridice nerezidente contestatoarea sustine ca netemeinica si nelegala atat a sumei de.... lei reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar pentru perioada 2006 - 2009 cat si a sumei de.... lei reprezentand obligatii fiscale accesorii din urmatoarele motive :

a) Refacturarile de costuri reprezentand licente pentru utilizarea sistemului SAP si a sistemului de internet Lotus Notes nu sunt de natura unor redevente, asa cum sunt definite de prevederile punctului 2 din Normele metodologice la art. 115, alin. 1), lit. d) al Codului Fiscal.

Astfel „*in cazul unei tranzactii care implica transferul de software, incadrarea ca redeventa a sumei care trebuie platita depinde de natura drepturilor transferate*”. In intelesul acestor prevederi, prin termenul de "software" se intelege atat un program de operare cat si un program de aplicatie. Sistemele SAP si Lotus Notes utilizate de catre contestatoare se incadreaza in aceste categorii. Pornind de la natura drepturilor transferate nu se considera redeventa suma platita pentru un drept care permite utilizatorului doar copierea si exploatarea programului (respectiv operarea si utilizarea interna a aplicatiilor acestuia). Acelasi principiu se aplica si atunci cand programul este utilizat intr-o retea de calculatoare, utilizatorul avand dreptul de a copia si de a exploata programul pe mai multe calculatoare.

b) Serviciile de IT platite de societate catre... si... in baza faptului ca nu exista o defalcare intre refacturarile de licente si serviciile de IT.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca SC.... SRL a incheiat un contract cu.... - pentru servicii de licenta SAP si un alt contract cu.... - pentru licenta Lotus Notes si beneficiaza de refacturarea acestor licente de la societatile mentionate, desi au fost achizitionate pentru intreg grupul ... si nu exista o defalcare in ceea ce priveste licenta si alte servicii privind interventia asupra acestor programe.

Se retine ca din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organul de inspectie fiscala a interpretat ca aceste achizitii reprezinta licente informatice si ca din facturile emise de catre.... - pentru servicii de licenta SAP si de catre.... - pentru licenta Lotus Notes nu se poate delimita valoarea licentei si a celorlalte servicii privind interventia asupra acestor programe.

Avand in vedere definitia redeventei, asa cum este prevazuta la art. 7 pct.28 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :

"28. redeventa - orice suma ce trebuie platita in bani sau in natura pentru folosirea ori dreptul de folosinta al oricaruia dintre urmatoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrari literare, artistice sau stiintifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum si efectuarea de inregistrari audio, video;

b) orice brevet, inventie, inovatie, licenta, marca de comert sau de fabrica, franciza, proiect, desen, model, plan, schita, formula secreta sau procedeu de fabricatie ori software.

Nu se considera redeventa, in sensul prezentei legi, remuneratia in bani sau in natura platita pentru achizitiile de software destinate exclusiv operarii respectivului software, fara alte modificari decat cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerata redeventa, in sensul prezentei legi, remuneratia in bani sau in natura platita pentru achizitia in intregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

c) orice transmisiuni, inclusiv catre public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;

d) orice echipament industrial, comercial sau stiintific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricarei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoana fizica.

In plus, redeventa cuprinde orice suma ce trebuie platita in bani sau in natura pentru dreptul de a inregistra sau transmite sub orice forma spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activitati similare".

In baza textului de lege mai sus redat organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca :

- fata de motivatia organului de inspectie fiscala ca aceste achizitii reprezinta o licenta

- fata de cele sustinute de contestatoare ca in fapt prin termenul de "software" se intelege atat un program de operare cat si un program de aplicatie si sistemele SAP si Lotus Notes utilizate de catre ... se incadreaza in aceste categorii. Pornind de la natura drepturilor transferate nu se considera redeventa suma platita pentru un drept care permite utilizatorului doar copierea si exploatarea programului (respectiv operarea si utilizarea interna a aplicatiilor acestuia).

Legea nr. 29 /2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si... pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital, semnata la Berlin la 4 iulie 2001 si Legea nr. 333 / 2005 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital si a protocolului-anexa, semnate la Bucuresti la 30 martie 2005, cu privire la notiunea de redevente la art. 12 pct. 3 precizeaza ca :

"Termenul redevente folosit in prezentul articol inseamna plati de orice fel primite pentru folosirea sau concesiunea oricarui drept de autor asupra unei opere literare, artistice ori stiintifice (inclusiv asupra filmelor de cinematograf sau filmelor, inregistrarilor pe benzi ori alte mijloace radio sau

de televiziune ori alt fel de transmisiune), orice patent, marca de comert, desen sau model, plan, formula secreta ori procedeu de fabricatie sau pentru utilizarea ori dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra programelor de computer sau pentru informatii referitoare la experienta in domeniul industrial, comercial ori stiintific".

Din continutul contestatiei rezulta ca societatea a efectuat achizitiile de software destinate exclusiv operarii respectivului software, fara alte modificari decat cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia, fiind un drept limitat de a copia acest program si de a permite utilizatorului sa - l exploateze.

Data fiind aceasta confuzie intre notiunea de licenta si dreptul de a exploata un program informatic, iar concluzia organelor de inspectie fiscala nu se bazeaza pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza, asa cum se prevede la art.6 si 13 din OG nr. 92/2003 republicata si actualizata :

ART. 6

"Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza".

ART. 13

"Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiitorului asa cum este exprimata in lege", urmeaza desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr.648/30.10.2009 pentru suma totala de... lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti in suma de... lei si accesoriile aferente in cuantum de... lei si refacerea acesteia, cu respectarea pct. 12.7 din Ordinul ANAF nr. 519/2005.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul, Legii nr.571/2003 modificata si completata, HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr. 648/30.10.2009 (partial), pentru suma totala de... lei reprezentand impozit pe profit in suma de... lei si accesorii aferente impozitului pe profit in cuantum de lei.

2.Desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr.648/30.10.2009 pentru

suma totala de.... lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti in suma de.... lei si accesoriile aferente in quantum de.... lei si refacerea acesteia, cu respectarea pct. 12.7 din Ordinul ANAF nr. 519/2005.

DECIZIE nr. 820 / 50 / 26.02.2010

I.Obiectul contestatiei il constituie anularea Deciziei de impunere nr. 630/29.10.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare, in suma totala de.... lei, reprezentand :

- impozit pe profit calculat suplimentar de.... lei ;
- majorari de intarziere de.... lei.

In sustinerea contestatiei formulate societatea invoca urmatoarele argumente:

I. Referitor la estimarea preturilor de transfer:

1. Societatea a considerat ca in ceea ce priveste aplicarea metodei cost plus pentru estimarea preturilor de transfer a tranzactiilor efectuate, organul de inspectie fiscala nu a respectat prevederile pct. 26 din HG nr. 44/2004 care stipuleaza ca: *“pentru determinarea pretului pietei, metoda se bazeaza pe majorarea costurilor principale cu o marja de profit corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru aceasta metoda .. este reprezentat de costurile producatorului.... Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceiasi metoda de calcul pe care persoana care face transferul isi bazeaza si politica de stabilire a preturilor fata de persoane independente. Suma care se adauga la costul astfel stabilit va avea in vedere o marja de profit care este corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului. In acest caz pretul de piata al tranzactiei controlate reprezinta rezultatul adaugarii profitului la costurile de mai sus.... Costul plus profitul furnizorului intr-o tranzactie controlata va fi stabilit in mod corespunzator prin referinta la costul plus profitul aceluiasi furnizor in comparatie cu tranzactiile necontrolate”*.

In contestatia depusa S.C. ...S.R.L. mentioneaza ca in perioada verificata (2007) conform contractului de prelucrare in lohn nr. 964/05.09.2005, a derulat activitati identice cu cele desfasurate pentru ... – societate controlata sau afiliata si pentru SC.... – societate necontrolata sau neafiliata si prin urmare organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere acest aspect atunci cand a aplicat metoda cost plus.

Atunci cand se determina marja bruta a profitului realizat de cele 3 societati luate in analiza, organul de control arata ca aceasta marja s-a determinat ca *“raport intre excedentul brut din exploatare si cifra de afaceri”*.

Societatea a considerat ca cei doi indicatori financiari nu sunt identici, fiecare din ei exprimand marimi diferite si anume:

Profitul din exploatare = venituri din exploatare – cheltuieli din exploatare;

Excedentul brut din exploatare = valoarea adaugata bruta + subventiile de exploatare - cheltuielile cu impozite taxe si varsaminte asimilate – cheltuieli cu personalul.

Prin urmare, considera ca valoarea medie aritmetica a marjei brute a profitului de 10,26 % determinata de organul de inspectie fiscala nu este reala si astfel diferenta suplimentara de profit impozabil calculata in suma de ... lei nu este certa.

2.Referitor la impozitul pe profit

a) Contestatoarea sustine ca la calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie acordate administratorului societatii si la considerarea acestora ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru anii 2006 si 2007 organul de inspectie fiscala nu a prezentat nicio prevedere legala in acest sens si prin acest procedeu s-a facut un abuz.

b) Prin adresa inregistrata la DGFP.... – Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. 8919/16.12.2009 societatea a completat contestatia depusa la DGFP... – AFPCM sub nr. 29427/09.12.2009 solicitand diminuarea impozitului pe profit stabilit suplimentar cu suma de de ... lei precum si recalcularea majorarilor de intarziere aferente acestei diferente. Aceasta diferenta de impozit pe profit consta in preluarea eronata din raportul de inspectie fiscala nr. 764 / 26.04.2007 a unor cheltuieli nedeductibile aferente lunii iulie 2006 in suma de.... lei in loc de ... lei.

II. In raportul de inspectie fiscala nr. 6912/28.10.2009 organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.10.2005 - 30.06.2009 in evidenta contribuabilului profitul impozabil a fost denaturat din urmatoarele motive :

a) inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform Legii 82/1991 republicata.

In urma controlului efectuat si pe baza documentelor puse la dispozitie, organul de ifiscala a constatat ca in perioada 01.01.2006 - 31.12.2006, societatea a inregistrat, pe cheltuieli conform anexelor nr. 3 la Rapoartele de inspectie fiscala incheiate in anul 2006 - RIF 764 – 769 /26.04.2007 (inspectie fiscala partiala – rambursare TVA), documente care nu au fost intocmite in conformitate cu prevederile art. 155 alin. 8 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si care nu indeplinesc conditiile legale prevazute de Legea nr. 82/1991 republicata – Legea Contabilitatii, respectiv de HG nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind

activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora (si anume necompletearea corespunzatoare a acestor documente, utilizarea altui tip de combustibil fata de cel cu care circula autoturismul inregistrat pe bonurile fiscale). Valoare inregistrata pe cheltuielile aferente acestor documente este in suma de lei (**anexa nr.6**).

Articolul 6, alin. (1) din Legea nr. 82/1991 – Legea Contabilitatii – republicata prevede ca *“orice operatiune patrimoniala se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un inregistrat care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”*

Regulile generale pentru ca un inregistrat sa indeplineasca conditiile de document justificativ, prevazute de Legea nr. 82/1991, sunt reglementate de prevederile HG nr. 831/1997 – pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora. Modelul si continutul formularelor comune pentru activitatea financiar contabila sunt prevazute in anexa 1/A din HG nr. 831/1997 – modificata, iar in Anexa 1/B din HG nr. 831/1997 – modificata sunt mentionate normele metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora.

In acest sens art. 7 din Anexa 1/B din HG nr. 831/1997 – modificata prevede ca *“Inscrierea datelor in aceste formulare se face potrivit reglementarilor cuprinse in normele generale privind documentele justificative si financiar-contabile”*.

Conform Deciziei nr. V din 2007, Inalta Curte de Casatie si Justitie a decis ca *“Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita rambursarea de TVA.”*

Prin inregistrarea acestor documente in contabilitate si luarea lor in calculul profitului impozabil ca si cheltuieli deductibile au fost incalcate prevederile art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal.

b) inregistrarea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar aferente unor imprumuturi bancare

In decursul anului 2006, organele de inspectie fiscala constata ca societatea a acordat unele avansuri administratorului societatii, din care, de regula, nu sunt sume semnificative restituite pana la acordarea urmatorului avans, iar din aceste avansuri nu au fost efectuate plati pentru activitatea desfasurata de societate. Mentionam ca pentru aceste sume acordate ca avansuri, societatea nu a calculat si nu a incasat dobanzi de la administratorul societatii.

De asemenea, s-a constatat ca in aceasta perioada societatea are contractate credite, linii de creditare de la banca Italo Romena pentru care se suporta pe cheltuieli, dobanzile aferente si diferentele de curs valutar, sume care sunt luate in calculul profitului impozabil ca si cheltuieli deductibile.

Organul de inspectie fiscala precizeaza ca in perioada verificata societatea a indeplinit conditiile de inregistrare integrala pe cheltuieli, a dobanzilor si diferentelor de curs valutar care sunt luate in calculul profitului impozabil, intrucat "gradul de indatorare" calculat in perioada verificata nu a fost peste "3", prevazut de art. 23 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 – cu modificarile ulterioare – privind Codul Fiscal.

Avand in vedere ca sumele ridicate de administrator nu au fost folosite de acesta pentru nevoile societatii, precum si faptul ca in acelasi timp societatea avea credite bancare pentru care suporta pe cheltuieli dobanzile si diferentele de curs valutar aferente acestor credite, organul de inspectie fiscala constata ca sumele acordate ca avansuri personale administratorului puteau constitui restituirii de credit, ceea ce ar fi condus la diminuarea sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar. In **anexa nr. 7** este prezentata situatia dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente imprumuturilor bancare precum si a sumelor acordate drept avans si nerestituite. Rezulta astfel ca o parte din dobanzile si din diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor bancare, au fost deduse nejustificat la calculul profitului impozabil, cu consecinta diminuarii profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit.

In acest sens la art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal, este prevazut ca "*profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora*" iar la art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 si pct. 22 Titlul II din HG nr. 44/2004 – pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, este prevazut "*cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri*".

Avand in vedere constatarile prezentate mai sus precum si prevederile Legii nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal, in timpul controlului s-a procedat la calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente imprumuturilor, suportate nejustificat de societate pe cheltuieli deductibile, prin ponderea soldului contului 542/analitic, in soldul contului de credit din aceeasi perioada, iar valoarea rezultata a fost aplicata asupra sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar platite de societate.

Astfel, in anul 2006 cheltuiala cu dobanda aferenta imprumuturilor bancare nedeductibila fiscal este in suma de... lei iar cheltuiala cu diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor nedeductibila fiscal este in suma... lei (**anexa nr. 7**).

A fost recalculat profitul impozabil aferent anului 2006 conform **anexei nr. 8** rezultand o diferenta de impozit pe profit in suma de... lei.

- la data de 31.12.2007 societatea a inregistrat o pierdere fiscala in suma de... lei. In declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2007, inregistrata la AFPCM sub nr. 143/01.04.2008 SC.... SRL a declarat o pierdere fiscala pentru anul de raportare in suma de.... lei.

In urma verificarii efectuate asupra documentelor justificative inregistrate de catre societate ca si cheltuieli deductibile la calculul rezultatului financiar pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 au fost constatate unele deficiente, dupa cum urmeaza :

* inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform Legii nr. 82/1991 republicata.

In urma controlului efectuat pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, s-a constatat ca societatea a fost verificata in ceea ce priveste TVA conform Rapoartelor de inspectie fiscala incheiate in anul 2007 - RIF 5723 – 5725 /16.07.2007. Ca urmare a inspectiei fiscale partiale desfasurate in anul 2007, in baza art.103 alin. (9) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata si pct. 102.7 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 au fost dispuse urmatoarele masuri conform dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. 5905/19.07.2007 :

- societatea va inregistra in contabilitate cheltuielile nedeductibile in suma de.... lei stabilite prin rapoartele de inspectie fiscala mai sus mentionate
- Motivele de fapt care au generat aceste aspecte :

1). - societatea nu a respectat prevederile art.146 si art.155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 deoarece a fost dedusa TVA de pe documente completate cu omisiuni, documente care nu indeplinesc conditiile legale prevazute de Legea nr. 82/1991 republicata – Legea Contabilitatii, respectiv de HG nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiar - contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora (necompletarea corespunzatoare a acestor documente - lipsa cod RO furnizor in scopuri de TVA).

Prin Decizia nr. V din 2007, Inalta Curte de Casatie si Justitie a decis ca *“Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita rambursarea de TVA. “*

Prin inregistrarea acestor documente in contabilitate si luarea lor in calculul profitului impozabil ca si cheltuieli deductibile au fost incalcate

prevederile art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal.

2). - societatea a inregistrat prestari de servicii reprezentand manopera fete incaltaminte prestata de diversi colaboratori fara indeplinirea conditiilor prevazute de art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu HG nr. 44/2004 pct.48.

Potrivit Titlului II art.21 alin.4 lit.m) : „(4) *Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;

Potrivit pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 :

Norme metodologice:

48. *Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se facă pe intreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

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

Masurile dispuse prin Dispozitia de masuri nr.5905/19.07.2007 nu au fost contestate, iar societatea a inregistrat acesta dispozitie de masuri cu intarziere in luna iulie 2009 prin inregistrarea in contul 117 "Rezultatul reportat ".

In timpul inspectiei fiscale a fost recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit prin includerea acestor cheltuielile nedeductibile fiscal la perioadele la care se refera in conformitate cu prevederile pct.13 Titlul II din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

* inregistrarea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar aferente unor imprumuturi bancare

In decursul anului 2007, se constata ca societatea a acordat avansuri administratorului societatii, din care, de regula, nu sunt sume semnificative restituite pana la acordarea urmatorului avans, iar din aceste avansuri nu au fost efectuate plati pentru activitatea desfasurata de societate. Pentru aceste sume

acordate ca avansuri si care ulterior sunt restituite, societatea nu calculeaza si nu incaseaza dobanzi de la administratorul societatii.

De asemenea, s-a constatat ca in aceasta perioada societatea are contractate credite, linii de creditare de la banca pentru care se inregistreaza pe cheltuieli, dobanzile aferente si diferentele de curs valutar, sume care sunt luate in calculul profitului impozabil ca si cheltuieli deductibile.

Avand in vedere ca, sumele ridicate de administrator nu au fost folosite de acesta pentru nevoile societatii, precum si faptul ca in acelasi timp societatea avea credite bancare pentru care inregistreaza pe cheltuieli dobanzile si diferentele de curs valutar, organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele acordate ca avansuri personale administratorului puteau constitui restituiri de credit, ceea ce ar fi condus la diminuarea sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar. In **anexa nr. 7** este prezentata situatia dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente imprumuturilor bancare precum si a sumelor acordate drept avans si nerestituite. Rezulta astfel ca o parte din dobanzile si din diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor bancare, au fost deduse nejustificat la calculul profitului impozabil, cu consecinta diminuarii profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit.

In acest sens la art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal, este prevazut ca *“profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora”* iar la art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 si pct. 22 Titlul II din HG nr. 44/2004 – pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, este prevazut *“cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri”*

Avand in vedere constatarile prezentate mai sus precum si prevederile Legii nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal, in timpul controlului s-a procedat la calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente imprumuturilor, inregistrate nejustificat de societate pe cheltuieli deductibile, prin ponderea soldului contului 542/analitic, in soldul contului de credit din aceeasi perioada, iar valoarea rezultata a fost aplicata asupra sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar platite de societate.

Astfel, in anul 2007 cheltuiala cu dobanda aferenta imprumuturilor bancare nedeductibila fiscal este in suma de... lei iar cheltuiala cu diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor nedeductibila fiscal este in suma... lei (**anexa nr. 7**).

c) inregistrarea cu intarziere a veniturilor reprezentand diferente de pret aferente productiei realizate si livrate in perioada 01.04.2007 – 30.06.2007.

Pentru productia realizata in perioada aprilie – iunie 2007 si livrata catre beneficiarul... conform facturilor cuprinse in anexa nr. 10, SC.... SRL a facturat

o diferenta de pret in anul 2008 conform facturii 00161/31.03.2008 (Invoice 1/31.03.2008) in suma de lei.

La art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se prevede ca *„profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri dintr-un an fiscal...”*.

Avand in vedere ca veniturile realizate sunt aferente anului 2007, societatea avea obligatia ajustarii profitului impozabil al anului 2007 si a depunerii declaratiei rectificative privind impozitul pe profit aferenta anului 2007 in conformitate cu prevederile pct.13 Titlul II din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, pentru impozitul aferent acestor venituri in suma delei au fost calculate majorari de intarziere in suma de... lei de la data la care era scadenta aceasta obligatie respectiv 26.07. 2007 si pana la termenul de plata la care a fost inregistrata aceasta obligatie respectiv 25.04.2008.

Majorarile de intarziere au fost calculate in conformitate art. III din Legea nr. 210/ 2005 privind aprobarea O.G. nr.20/2005 pentru modificarea si completarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, art.119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata.

Avand in vedere aspectele mentionate, a fost recalculat profitul impozabil aferent anului 2007 conform anexei nr. 8, rezultand o diferenta de impozit pe profit in suma de.... lei.

- in anul 2008 societatea a inregistrat un profit impozabil in suma de... lei din care a fost diminuata pierderea fiscala din anii precedenti in suma de.... lei rezultand un profit impozabil la 31.12.2008 in suma de... lei. Din verificarea efectuata cu ocazia inspectiei fiscale, s-a constatat ca societatea a luat in calcul la stabilirea profitului impozabil al anului 2008 suma de.... lei reprezentand pierderea fiscala din anii precedenti. Avand in vedere faptul ca in urma recalcularii de catre organele de inspectie fiscala, a profitului impozabil aferent anului 2006 si 2007 a rezultat impozit pe profit suplimentar, in anul 2008 societatea nu mai are pierdere fiscala de recuperat (anexa nr. 8).

Astfel, la profitul aferent anului 2008 inregistrat de societate in suma de.... lei a fost aplicat impozitul pe profit de 16% rezultand un impozit pe profit datorat pentru anul 2008 in suma de.... lei. Intrucat societatea a inregistrat pentru anul 2008 un impozit pe profit in suma de.... lei, suma de....lei reprezinta diferenta de impozit pe profit (anexa nr. 8).

- in perioada 01.01.2009 – 30.06.2009 societatea inregistreaza un profit impozabil in suma de..... lei.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil cu suma de.... lei reprezentand pierdere din anii precedenti.

Conform anexei nr. 5 „Situatia privind modul de constituire si virare a impozitului pe profit ” , SC.... SRL a recuperat pierderea fiscala din anii precedenti in anul 2008.

A fost recalculat in timpul controlului impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2009 – 30.06.2009 rezultand o diferenta de impozit pe profit in suma de.... lei (anexa nr. 8).

Organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe profit aferenta perioadei 01.01.2006 – 30.06.2009 in suma de.... lei conform anexei nr.8.

Au fost calculate majorari de intarziere in suma de.... lei (anexa nr. 9) aferente diferentei de impozit pe profit.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in temeiul art.119 si art. 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, pana la data de 28.10.2009.

Pentru impozitul pe profit calculat de societate si declarat prin declaratiile privind impozitul pe profit au fost calculate majorari de intarziere de catre AFPCM conform fisei analitice pe platitor emisa la data de 21.09.2009.

Perioada verificata privind impozitul pe profit este 01.10.2005 - 30.06.2009.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anulara Deciziei de impunere nr. 630/29.10.2009 in suma totala de lei, reprezentand :

- impozit pe profit calculat suplimentar de.... lei ;
- majorari de intarziere de... lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de impozit pe profit in suma totala de.... lei rezultata din recalcularea profitului impozabil din urmatoarele considerente :

a) inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform Legii 82/1991 republicata.

b) inregistrarea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar aferente unor imprumuturi bancare.

c) inregistrarea cu intarziere a veniturilor reprezentand diferente de pret aferente productiei realizate si livrate in perioada 01.04.2007 - 30.06.2007.

d) reconsiderarea tranzactiilor efectuate de SC SRL cu SC aferente anului 2007.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca desi este

contestata intreaga suma stabilita suplimentar ca diferenta de impozit pe profit, contestatoarea face referire numai la :

A. Calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie acordate administratorului, pentru care sustine ca organul de inspectie fiscala nu a prezentat temeiul legal in care a considerat ca nedeductibile aceste cheltuieli.

Contestatoarea sustine ca la calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie acordate administratorului societatii si la considerarea acestora ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru anii 2006 si 2007 organul de inspectie fiscala nu a prezentat nicio prevedere legala in acest sens si prin acest procedeu s-a facut un abuz.

Fata de aceasta sustinere, legislatia in materie de impozit pe profit, respectiv art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare, este prevazut ca *“profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora ”* iar la art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 si pct. 22 Titlul II din HG. nr. 44/2004 – pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a legii nr. 571/2003, este prevazut *“cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri”*.

Avand in vedere ca sumele ridicate de administrator nu au fost folosite de acesta pentru nevoile societatii, precum si faptul ca in acelasi timp societatea avea credite bancare pentru care a inregistrat pe cheltuieli dobanzile si diferentele de curs valutar aferente acestor credite, se constata ca sumele acordate ca avansuri personale administratorului puteau constitui restituirii de credit, ceea ce ar fi condus la diminuarea sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar.

Rezulta astfel ca o parte din dobanzile si din diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor bancare, au fost deduse nejustificat la calculul profitului impozabil, cu consecinta diminuarii profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit cu suma de..... lei.

B. Reconsiderarea tranzactiilor efectuate de SC..... SRL cu SC.... aferente anului 2007

Referitor la estimarea preturilor de transfer contestatoarea sustine ca in ceea ce priveste aplicarea metodei cost plus pentru estimarea preturilor de transfer a tranzactiilor efectuate, organul de inspectie fiscala nu a respectat prevederile pct. 26 din HG nr. 44/2004, deoarece :

- conform contractului de prelucrare in lohn nr. 964/05.09.2005, a derulat activitati identice cu cele desfasurate pentru... – societate controlata sau afiliata si pentru SC...societate necontrolata sau neafiliata si prin urmare organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere acest aspect atunci cand a aplicat metoda cost plus.

- atunci cand se determina marja bruta a profitului realizat de cele 3 societati luate in analiza organul de control arata ca aceasta marja s-a determinat ca “raport intre excedentul brut din exploatare si cifra de afaceri”. Cei doi indicatori financiari nu sunt identici, fiecare din ei exprimand marimi diferite si anume:

Profitul din exploatare = venituri din exploatare – cheltuieli din exploatare;

Excedentul brut din exploatare = valoarea adaugata bruta + subventiile de exploatare - cheltuielile cu impozite taxe si varsaminte asimilate – cheltuieli cu personalul.

Valoarea medie aritmetica a marjei brute a profitului de 10,26 % determinata de organul de inspectie fiscala nu este reala si astfel diferenta suplimentara de profit impozabil calculata organul de inspectie fiscala in suma de ... lei nu este certa.

Fata de reconsiderarea acestor tranzactii art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca :

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Deoarece preturile practicate de contribuabil in tranzactiile efectuate cu SC... aferente anului 2007 nu au fost in masura sa acopere costurile inregistrate de societate, organul de inspectie fiscala a procedat la corectarea preturilor de transfer practicate de SC.... SRL cu persoana afiliata SC..., prin ajustarea veniturilor realizate din tranzactiile cu persoana afiliata....., cu o marja de profit de 10,26%.

Avand in vedere ca metoda folosita pentru ajustarea veniturilor este “Metoda cost plus” prevazuta de HG nr. 44/2003 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal la pct. 26, aceasta presupune “majorarea costurilor principale cu o marja de profit corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului” si anume majorarea costurilor pentru tranzactiile cu SC...., in suma de.... lei, cu o marja a profitului de 10,26%, rezultand astfel o ajustare a veniturilor cu suma de.... lei.

Rezulta o diferenta suplimentara de profit impozabil calculata de organele de inspectie fiscala de... lei, suma care a influentat profitul impozabil inregistrat de societate pentru anul 2007.

Societatea mentioneaza ca in perioada verificata (2007) conform contractului de prelucrare in lohn nr. 964/05.09.2005, a derulat activitati identice cu cele desfasurate pentru... – societate controlata sau afiliata si pentru.... – societate necontrolata sau neafiliata si prin urmare organul de control nu a avut in vedere acest aspect atunci cand a aplicat metoda cost plus.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca desi adaosul cost plus al furnizorului intr-o tranzactie controlata este stabilita in mod ideal prin referinta la adaosul cost plus pe care acelasi furnizor il realizeaza in tranzactii comparabile necontrolate, societatea neavand organizata contabilitatea de gestiune pe fiecare produs realizat, organul de inspectie fiscala nu a avut posibilitatea determinarii pretului pietei prin folosirea metodei cost plus profitul furnizorului intr-o tranzactie controlata prin referinta la cost plus profitul aceluiasi furnizor in comparatie cu tranzactiile necontrolate. Metoda cost plus se bazeaza pe o comparare a adaosului la costuri realizat de furnizorul de servicii controlat, cu adaosul realizat de una sau mai multe entitati la costurile lor in ceea ce priveste tranzactiile comparabile.

Un adaos cost plus corespunzator (in situatia data marja bruta a profitului realizat de societati comerciale care au obiect de activitate similar) este adaugat la acest cost pentru a fi realizat un profit corespunzator celui realizat de societatile comerciale verificate.

Atunci cand se aplica metoda cost plus trebuie sa se acorde atentie aplicarii unui adaos comparabil la o baza de cost comparabila. De aceea metoda cost plus se bazeaza pe o comparare a adaosului la costuri realizat de furnizorul de servicii controlat, cu adaosul realizat de una sau mai multe entitati la costurile lor in ceea ce privesc tranzactiile comparabile. De aceea, diferentele intre tranzactiile controlate si tranzactiile necontrolate care au un efect asupra marimii adaosului trebuie analizate pentru a se stabili ce ajustari trebuie facute la adaosul respectiv din tranzactia necontrolata.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, si faptul ca in **OMEF nr. 222/2008** la art.2 (1), respectiv art. 3 (1) si (2) precizeaza ca :

"(1) In vederea stabilirii preturilor de transfer, contribuabilii care desfasoara tranzactii cu persoane afiliate au obligatia ca, la solicitarea organului fiscal competent, sa intocmeasca si sa prezinte, in termenele stabilite de acesta, dosarul preturilor de transfer.

.....
ART. 3

(1) Refuzul de prezentare a dosarului preturilor de transfer sau prezentarea incompleta a acestuia la termenul stabilit de catre organele fiscale reprezinta efectuarea de tranzactii cu persoane afiliate fara justificarea cuantumului preturilor de transfer practicate.

(2) Organele fiscale competente, in cazul efectuarii de catre contribuabil de tranzactii cu persoane afiliate fara justificarea cuantumului preturilor de transfer practicate, vor estima cuantumul preturilor de transfer".

La capitolul "Procedura de estimare " a cuantumului preturilor de transfer la art. 3 pct. 2 si 3 se arata ca :

"Estimarea preturilor de transfer prevazuta la art. 2 alin. 3 se va efectua astfel:

.....
2. tranzactiile similare, conform pct. 1, avand in vedere lipsa datelor prin neprezentarea/prezentarea incompleta a dosarului preturilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzactiilor care urmeaza a face obiectul estimarii, aflate la dispozitia organului fiscal competent in momentul estimarii;

3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzactiei se va utiliza valoarea medie aritmetica a cuantumurilor tranzactiilor similare identificate conform pct. 1."

Organul de inspectie fiscala a procedat la ajustari, astfel ca la formula de calcul a excedentului brut din exploatare prezentata de societatea in contestatia formulata, au fost necesare ajustari.

Astfel organul de inspectie fiscala a efectuat ajustari folosind informatiile generale preluate de la societati comerciale care au realizat tranzactii comparabile cu cele realizate de SC... SRL in relatia cu... rezultand o diferenta de impozit pe profit suplimentar de... lei si majorari de intarziere in cuantum de... lei.

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la stabilirea impozitului pe profit suplimentar in suma de... lei (anexa nr. 8b si nr. 8c a raportului de inspectie fiscala), motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Fata de diferenta de impozit pe profit stabilita de catre organele de inspectie fiscala referitoare la :

- inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform Legii nr. 82/1991 republicata;

- inregistrarea cu intarziere a veniturilor reprezentand diferente de pret aferente productiei realizate si livrate in perioada 01.04.2007 - 30.06.2007;

- impozit pe profit aferent anului 2008 si 2009 ca urmare a anularii pierderii fiscale din anii precedenti, contestatoarea nu aduce argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei, in termeniul pct. 12.1 lit. b) din Ordinul ANAF nr. 519/2005 care precizeaza :

"12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii".

Avand in vedere cele precizate, urmeaza respingerea contestatiei ca nemotivata pentru suma de... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar.

Prin adresa inregistrata la DGFP... – Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. 8919/16.12.2009 societatea a completat contestatia depusa la DGFP ... – AFPCM sub nr. 29427/09.12.2009 solicitand diminuarea impozitului pe profit

stabilit suplimentar cu suma de de... lei precum si recalcularea majorarilor de intarziere aferente acestei diferente. Aceasta diferenta de impozit pe profit consta in preluarea eronata din raportul de inspectie fiscala nr. 764 / 26.04.2007 a unor cheltuieli nedeductibile aferente lunii iulie 2006 in suma de ... lei in loc de... lei.

Avand in vedere aspectul semnalat, in conformitate cu prevederile art. 48 din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si a punctului 47.1 si 47.4 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura Fiscala am procedat la indreparea erorilor materiale cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr. 6912/28.10.2009 si in decizia de impunere nr.630/29.10.2009 rezultand urmatoarele obligatii de plata :

- diferenta de impozit pe profit :lei in loc de ... lei;
- majorari de intarziere aferente diferentei de impozit pe profit : ... lei in loc de lei;

Avand in vedere recalcularea diferentei de impozit pe profit urmeaza admiterea contestatiei pentru suma delei si a accesoriilor aferente in cuantum de ...lei.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar, in suma totala de ... lei, acestea au fost stabilite in baza art. 119 si 120 din OG nr.92/2003 modificata si completata, care prevede ca :

ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

ART. 120

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

In ceea ce priveste accesoriile calculate aferente debitelor stabilite suplimentar se retine ca SC SRL nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor, cota de majorari aplicata, data de la care au fost calculate majorarile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de.... lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul, Legii nr.571/2003 modificata si completata, HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr. 646/30.10.2009 (partial), pentru suma totala de ... lei reprezentand TVA nedeductibila.

DECIZIE nr. 840 / 61 / 11.03.2010

I. Obiectul contestatiei il constituie anulara partiala a Deciziei de impunere nr. 800/28.12.2009 pentru suma totala de ... lei reprezentand :

- impozit pe profit in suma de lei
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in cuantum de lei
- TVA respinsa la rambursare de catre organele de inspectie fiscala in suma de lei
- majorari de intarziere aferente TVA in cuantum de lei.

Contestatoarea sustine ca factura emisa de SC, indeplineste conditia de document justificativ, asa cum este reglementat de OMFP nr. 1850/2004 privind registrele si documentele financiar - contabile (valabil pana la data de 31.12.2008) :

"1. Persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, consemneaza operatiunile economico-financiare, in momentul efectuarii lor, in documente justificative, pe baza carora se fac inregistrari in jurnale, fise si alte documente contabile, dupa caz.

2. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea si, dupa caz, sediul unitatii care intocmeste documentul;
- numarul documentului si data intocmirii acestuia;
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (cand este cazul);
- continutul operatiunii economico-financiare si, atunci cand este necesar, temeiul legal al efectuarii acesteia;
- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;
- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atributii de control financiar preventiv si ale persoanelor in drept sa aprobe operatiunile respective, dupa caz;

- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate pot dobandi calitatea de document justificativ numai in conditiile in care furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare".

De asemenea, pentru nedeclararea livrarilor efectuate de catre SC, legislatia fiscala referitoare la impozitul pe profit nu prevede raspunderea fiscala pentru fapta altuia; afirmatia organului de inspectie fiscala ca aceste achizitii nu sunt destinate realizarii de venituri si nu au la baza documente justificative legale, bazandu - se pe neindeplinirea obligatiilor declarative ale furnizorului(bilant, declaratie 394) nu poate substitui textului de lege si nu poate constitui argument de drept pe care sa se bazeze decizia de refuz a deductibilitatii acestor sume.

In consecinta impozitul pe profit in suma de lei si majorarile de intarziere in cuantum de lei sunt nedatorate.

Cu privire la impozitul pe profit in suma de lei stabilit suplimentar si a majorarilor de intarziere in cuantum de..... lei, intre societate si SC SRL a intervenit un contract de prestari servicii pentru realizarea lucrarilor de recoltare (contractul nr. 24/10.07.2006), iar in data de 08.05.2008 a fost incheiat un contract de inchiriere a doua combine agricole ; contestatoare sustine ca desi in contractul de inchiriere s-a prevazut ca intra in vigoare la data de 08.05.2008, ulterior prin actul aditional nr. 109/28.05.2008 s-a prevazut ca acest contract intra in vigoare incepand cu data de 07.08.2008.

Pe cale de consecinta, se coteasta si TVA in suma de lei considerata ca nedeductibila de catre organul de inspectie fiscala si majorarile de intarziere aferente in suma de.... lei.

Petenta sustine ca in aceste conditii emiterea facturii nr. 31/22.07.2008 este perfect legala si in acord cu vointa partilor, deoarece la data emiterii facturii fiscale era in vigoare contractul nr. 24/10.07.2006 si totodata factura fiscala nr. 322/02.02.2009 este legala deoarece a fost emisa in baza contractului de inchiriere.

Cu privire la suma de lei aferenta vanzarilor de grau efectuate in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 SC SA sustine ca daca s-ar fi luat in considerare contractul de depozit (custodie), atunci nu s-ar fi creat confuzia referitoare la livrarea cantitatii de kg grau din productia anului 2008, transportul acestei cantitati spre locul de depozitare nu poate genera inregistrari de venituri impozabile, respectiv obligatii de plata privind impozit pe profit in suma de lei, accesoriile aferente impozitului pe profit in cuantum de lei si majorarile intarziere in suma de lei pentru TVA colectata prin reconsiderarea momentului exigibilitatii TVA.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. 9161/28.12.2009, organul de

inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata contribuabilul a inregistrat in contabilitate documente care nu indeplinesc calitatea de documente justificative, a inregistrat in conturile de cheltuieli pentru aceleasi utilaje atat chiria cat si prestarile de servicii si nu a inregistrat venitul obtinut ca urmare a livrarii cantitatii de grau in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 in lunile octombrie - noiembrie 2008, dupa cum urmeaza :

1. Cu privire la impozitul pe profit

* nu s-au respectat prevederile art.21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la inregistrarea in contabilitate in luna aprilie 2008 a unui numar de 7 facturi de achizitii ingrasaminte chimice complexe emise de SC; prin accesarea bazei de date a MFP organele de inspectie fiscala au constatat ca acest furnizor nu a depus bilantul contabil pe anul 2008, nu este platitor de TVA si nu a declarat livrarile de bunuri catre SC

* in baza facturii nr. 31/22.07.2008 emisa de SC s-au inregistrat cheltuieli in suma de ... lei reprezentand prestari de servicii agricole (recoltat orz, rapita, grau) cu doua combine CLASS, desi prin contractul de inchiriere nr. 97/08.05.2008 se prevede ca pentru aceleasi combine se va factura contravaloarea chiriei. In baza contractului de inchiriere a fost emisa factura fiscala nr. 322/02.02.2009 reprezentand contravaloarea chiriei pentru cele doua utilaje pe un an calendaristic. Conform clauzelor contractuale rezulta ca facturarea se face la sfarsitul unui an agricol, iar factura emisa in luna februarie 2009 de catre SC SRL face referire la anul agricol 2008 si pe cale de consecinta factura nr. 31/22.07.2008 a fost emisa nejustificat.

* nu au fost inregistrate venituri in suma de lei ca urmare a vanzarilor de grau in lunile octombrie - noiembrie 2008 efectuate in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008. Ulterior intocmirii acestui contract a fost intocmit proces - verbal de custodie avand in vedere ca marfa a fost expediata conform avizelor de insotire a marfii si vanduta conform contractului, drept pentru care organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare contractul de custodie.

2.Referitor la TVA

Asa cum s-a prezentat la capitolul referitor la impozitul pe profit, factura nr. 31/22.07.2008 emisa de SC a fost emisa nejustificat, iar TVA in suma de lei este nedeductibila.

Referitor la procesul - verbal de custodie fn/01.12.2008 organul de inspectie fiscala a reconsiderat momentul exigibilitatii TVA colectata in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 in care este prevazut ca vanzarea are loc in lunile octombrie - noiembrie 2008, iar procesul verbal de custodie nu a fost luat in considerare in conditiile in care marfa a fost expediata si vanduta conform avizelor de insotire a marfii cuprinse in anexa nr. 12 a

Raportului de inspectie fiscala.

Prevalandu - se de procesul-verbal de custodie fn/01.12.2008 contribuabilul a facturat cantitatea de grau expediata spre SC in lunile februarie, iunie si august anul 2009.

Deoarece contribuabilul nu a prezentat situatia cronologica a bunurilor eliberate din depozitul clientului SC SRL organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei pentru reconsiderarea momentului exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata.

Perioada supusa verificarii pentru impozitul pe profit este 01.01.2008 - 31.12.2008, iar pentru TVA este 01.01.2008 - 31.10.2009.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata in baza referatului nr. 8738/10.03.2010, Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anulara partiala a deciziei de impunere nr. 800/28.12.2009 emisa de catre organele de inspectie fiscala ale DGFP

Contestatoarea sustine ca factura emisa de SC, indeplineste conditia de document justificativ, asa cum este reglementat de OMFP nr. 1850/2004 privind registrele si documentele financiar - contabile (valabil pana la data de 31.12.2008).

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil al contestatoarei din urmatoarele considerente :

* la inregistrarea in contabilitate in luna aprilie 2008 a unui numar de 7 facturi de achizitii ingrasaminte chimice complexe emise de SC nu s-au respectat prevederile art.21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ca :

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

.....
f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor".

In urma accesarii paginii de internet a Ministerului Finantelor Publice organul de inspectie fiscala a concluzionat ca furnizorul SC nu are calitatea de platitor de TVA, nu a depus bilantul contabil pe anul 2008, iar din baza de date accesata de CSII privind declaratiile informative 394 rezulta ca nu au fost declarate livrarile de bunuri catre SC SA.

Cu privire la aceste informatii se retine ca organul de inspectie fiscala nu a concluzionat ca SC este declarat inactiv pentru a fi aplicate prevederile art. 11 (1¹) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1[^]1) Autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie efectuata de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala".

Din aceste informatii organul de inspectie fiscala a stabilit ca facturile in cauza nu indeplinesc calitatea de document justificativ, desi furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare prevazute de OMFP nr. 1850/2004 (valabil pana la data de 31.12.2008).

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca la verificarea efectuata organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art. 7 al. (2) si al. (3) din OG nr. 92/2003 republicata, care precizeaza ca :

"(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt (...)".

Afirmatia organului de inspectie fiscala ca SC nu este platitoare de TVA nu este sustinuta cu o analiza completa a situatiei si anume :

- codul fiscal in scris in factura emisa este precedat de prefixul RO reglementat de art.154.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza: *"Codul de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 si 153[^]1, are prefixul <<RO>>, conform Standardului international ISO 3166 - alpha 2".*

- daca este neplatitoare de TVA (asa cum rezulta din informatiile luate de pe site - MFP) nu are obligatia depunerii declaratiei recapitulative 394.

Pentru a se clarifica aceste aspecte, organul de inspectie fiscala avea posibilitatea solicitarii unei verificari incrucisate reglementate de art. 97 (1) lit. b) din OG nr. 92/2003 republicata, astfel :

"(1) In realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele proceduri de control:

.....
b) controlul incrucisat, care consta in verificarea documentelor si operatiunilor impozabile ale contribuabilului, in corelatie cu cele detinute de alte persoane; controlul incrucisat poate fi si inopinat".

Referitor la dovada intrarii in gestiune a marfurilor achizitionate de la SC SRL, organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca la dosar au fost anexate notele de receptie si constatare de diferente dar nu sunt semnate de catre comisia de receptie si in consecinta nu se poate face dovada intrarii in gestiune a acestor produse.

Nu poate fi retinuta afirmatia contestatoarei ca neindeplinirea obligatiilor declarative ale furnizorului(bilant, declaratie 394) nu poate constitui argument

de drept pe care sa se bazeze decizia de refuz a deductibilitatii sumei de lei, deoarece neindeplinirea acestor obligatii are ca si consecinta declararea ca inactiv dar organele de inspectie fiscala nu au precizat acest aspect.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca informatiile furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor Publice sunt reale, adica furnizorul SC nu este luat in evidenta ca platitor de TVA si in consecinta facturile fiscale emise nu dau dreptul la deducerea TVA.

* Referitor la cheltuielile in suma de lei inregistrate in baza facturii nr. 31/22.07.2008 emisa de SC reprezentand prestari de servicii agricole (recoltat orz, rapita, grau) cu doua combine CLASS se retine ca prin contractul de inchiriere nr. 97/08.05.2008 s-a prevazut ca pentru aceleasi combine se va factura contravaloarea chiriei. In baza contractului de inchiriere a fost emisa factura fiscala nr. 322/02.02.2009 reprezentand contravaloarea chiriei pentru cele doua utilaje pe un an calendaristic. Conform clauzelor contractuale rezulta ca facturarea se face la sfarsitul unui an agricol, iar factura emisa in luna februarie 2009 de catre SC face referire la anul agricol 2008 si pe cale de consecinta factura nr. 31/22.07.2008 a fost emisa nejustificat.

Pe cale de consecinta, pentru realizarea acelorasi venituri contribuabilul a efectuat atat cheltuieli cu prestarile de servicii cat si cheltuieli cu chiria pentru aceleasi utilaje, incalcandu-se astfel prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare privind calcularea impozitului pe profit: *"sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile"*.

Referitor la TVA dedusa din factura nr. 31/22.07.2008 se retine ca au fost incalcate prevederile art.145 (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza ca :

"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile".

Avand in vedere prevederile legale referitoare la impozitul pe profit si TVA, contribuabilul nu justifica realitatea operatiunilor economice derulate cu SC ... si SC, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma totala de lei reprezentand:

- impozit pe profit in suma de lei
- TVA in suma de ... lei.

* Cu privire la suma de..... lei pe care organele de inspectie fiscala a considerat ca reprezinta venituri obtinute ca urmare a vanzarilor de grau in lunile octombrie - noiembrie 2008 efectuate in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 se retine ca ulterior intocmirii acestui contract a fost intocmit proces - verbal de custodie.

Organul de inspectie fiscala a recalculat profitul impozabil, respectiv

impozit pe profit, rezultand o diferenta de ... lei si majorari de intarziere in cuantum de lei.

Referitor la procesul - verbal de custodie fn/01.12.2008 organul de inspectie fiscala a reconsiderat momentul exigibilitatii TVA colectata in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 in care este prevazut ca vanzarea are loc in lunile octombrie - noiembrie 2008, motiv pentru care au calculat majorari de intarziere in cuantum de lei.

Fata de sustinerea organelor de inspectie fiscala ca *marfa a fost expediata conform avizelor de insotire a marfii si vanduta conform contractului* ", organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca documentul care consemneaza livrarea marfurilor (transmiterea dreptului de proprietate) este factura fiscala asa cum prevede art. 155 (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :

" (1) Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, (...) trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa".

De asemenea, la art. 155¹ (4) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza ca :

"(4) In cazul livrarilor in vederea testarii sau pentru verificarea conformitatii, a stocurilor in regim de consignatie sau a stocurilor puse la dispozitie clientului, la data punerii la dispozitie sau a expedierii bunurilor, persoana impozabila va emite catre destinatarul bunurilor un document care cuprinde urmatoarele informatii:

- a) un numar de ordine secvential si data emiterii documentului;*
- b) denumirea/numele si adresa partilor;*
- c) data punerii la dispozitie sau a expedierii bunurilor;*
- d) denumirea si cantitatea bunurilor.*

Expedierea graului catre SC s-a efectuat in baza avizelor de insotire a marfii cuprinse in anexa nr. 12 a) a raportului de inspectie fiscala.

Utilizarea acestui document este reglementata de OMEF nr. 3512/2008 care prevede ca :

"1. Serveste ca:

- document de insotire a marfii pe timpul transportului, dupa caz;

2. (...) In celelalte situatii (...) se face mentiunea cauzei pentru care s-a intocmit avizul de insotire a marfii si nu factura".

In concluzie, avizul de insotire a marfii nu serveste ca document de inregistrare in contabilitate a livrarilor de bunuri, iar veniturile luate in calcul in suma de lei pentru stabilirea profitului impozabil nu prezinta relevanta.

La solicitarea organului investit cu solutionarea contestatiilor ca organul de inspectie fiscala sa se pronunte asupra probelor noi depuse la dosarul contestatiei asa cum prevede art. 213 (4) din OG nr. 92/2003 republicata, prin

raspunsul formulat prin adresa SAF- AIF nr. 2607/08.03.2010 inregistrata la DGFP sub nr. 8470/09.03.2010, nu se face referire la confirmarea stocului de produse aflate in custodie, respectiv la inregistrarile din fisa de magazie a SC SA din care rezulta ca la data de 31.12.2008 in stoc exista cantitatea de kg grau si astfel nu exista o certitudine ca marfa a fost livrata.

Fata de cele prezentate, rezulta ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere documentele prezentate la dosarul contestatiei si ca documentul in care se consemneaza vanzarea produselor este factura fiscala, (nu contractul de livrare incheiat intre parti), urmeaza desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr.800/28.12.2009 pentru suma totala de lei reprezentand impozit pe profit in suma de lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei si accesoriile aferente TVA in cuantum de lei si refacerea acesteia, cu respectarea pct. 12.7 din Ordinul ANAF nr. 519/2005.

Cu privire la majorarile de intarziere (accesorii) in suma totala de lei aferente impozitului pe profit si TVA stabilite suplimentar, in temeiul art. 119 si 120 din OG. nr.92/2003 republicata modificata si completata care prevede ca :

ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

ART. 120

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

In ceea ce priveste accesoriile calculate aferente debitelor stabilite suplimentar se retine ca SC nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor, cota de majorari aplicata, data de la care au fost calculate majorarile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma totala de lei (reprezinta eroare de calcul a contestatoarei).

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul, Legii nr.571/2003 modificata si completata, HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr.800/28.12.2009 (partial), pentru suma totala de lei.

- impozit pe profit in suma de lei

- TVA in suma de lei.
- majorari de intarziere in suma totala de lei aferente impozitului pe profit si TVA (din care ...eroare de calcul a contestatoarei).

2.Desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr.800/28.12.2009 pentru suma totala de lei reprezentand :

- impozit pe profit in suma de lei,
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei,
- majorari de intarziere aferente TVA in cuantum de lei si refacerea acesteia, cu respectarea pct. 12.7 din Ordinul ANAF nr. 519/2005.

D E C I Z I E nr. 851/68/15.03.2010

I.Obiectul contestatiei il constituie anularea Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii aferent obligatiilor fiscale nr. 38999/27.01.2010 referitoare la majorarile de intarziere calculate la redevente miniere individualizate prin Decizia nr. 484/27.07.2008 in suma de lei.

Contestatoarea sustine ca in decizia atacata nu se regasesc elementele esentiale pe care ar trebui sa le contina un act administrativ fiscal, respectiv calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, semnatura acesteia si stampila organului emitent.

In temeiul art.46 din OG nr.92/2003 republicata, modificata si completata, daca lipsesc elementele precizate de legiuitor, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3) atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

Petenta sustine ca organul fiscal nu a respectat prevederile OMFP nr. 585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate in domeniul colectarii creantelor fiscale, in sensul ca a emis o singura decizie pentru obligatii accesorii aferente obligatiilor fiscale din anul curent sau anul precedent, printre care si accesorii in suma de ... lei aferente redeventelor miniere.

De asemenea sustine ca nu a depus nici o declaratie care sa contina ca obligatie de plata redevente miniere si nici nu i-a fost comunicat un act administrativ fiscal cu data de 28.07.2008, iar societatea are ca principal obiect de activitate comert cu amanuntul in magazine nespecializate si nu datoreaza aceasta obligatie fiscala, respectiv accesorii aferente.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. 38999/27.01.2010 organul fiscal a constatat ca SC datoreaza majorari de intarziere aferente obligatiilor calculate pentru perioada 23.12.2009-27.01.2010, individualizate pe impozite, taxe si contributii, pentru

care au fost emise decizii cu acelasi numar : 38999/27.01.2010, in suma totala de ... lei din care accesorii in suma de lei, aferente obligatiei principale stabilite suplimentar prin decizia de impunere 484/28.07.2008 reprezentand redevente miniere.

Majorarile cuprinse in Decizia de calcul accesorii au fost calculate in perioada 23.12.2009-27.01.2010 pentru obligatii neachitate si obligatii achitate cu intarziere stinse conform art. 115 din OG nr. 92/2003 rep. privind Codul de Procedura Fiscala coroborat cu O.M.F.P. nr. 1314/2007, fiind instituite ca urmare a intocmirii (si eliberarii) Certificatului de atestare fiscala pentru persoane juridice nr.38999/27.01.2010.

Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. 38999/27.01.2010, inregistrata sub nr.4025/28.01.2010, a fost emisa in aplicatia "SIACF" pentru suma de ... lei, reprezentand majorari de intarziere.

III. Avand in vedere constatările organului fiscal, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, in baza referatului nr. 9188/15.03.2010 Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anulara Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. 38999/27.01.2010 referitoare la majorarile de intarziere calculate la redevente miniere individualizate prin Decizia nr. 484/27.07.2008 in suma de lei.

Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. 38999/27.01.2010, inregistrata sub nr. 4025/28.01.2010 a fost emisa in aplicatia "SIACF" pentru suma totala de lei, reprezentand majorari de intarziere.

In temeiul pct 2.1 din Ordinul ANAF nr. 519/2005 care prevede ca : "*In situatia in care contestatorul precizeaza ca obiectul contestatiei il formeaza actul administrativ atacat, fara inasa a mentiona, inaintul termenului acordat de organul de solutionare, cuantumul sumei totale contestate, individualizata pe feluri de impozite, taxe, datorii vamala, contributi, precum si accesorii ale acestora, sau masurile pe care le contesta, contestatia se considera formulata impotriva intregului act administrativ fiscal*".

In ceea ce priveste lipsa numelui, prenumelui si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, invocate de contestatoare, se retine ca : "Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale" inregistrata sub nr.4025/28.01.2010 a fost emisa in conformitate cu art.43, alin (2) cu respectarea art.43 alin (3) din OG 92/2003 republicata, care prevede:

„ Actul administrativ fiscal emis in conditiile alin.(2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil si in cazul in care nu poarta semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii, si stampila organului emitent, daca indeplineste cerintele legale aplicabile in materie.”

Analizand decizia nr. 38999/27.01.2010, inregistrata sub nr.4025/28.01.2010 s-a constatat ca in mod eronat, la natura obligatiilor de

plata a Deciziei nr.484/28.07.2008 apare in scris „**redevente miniere**”. Acest fapt se datoreaza inregistrarii initiale a creantei in suma de lei in fisa de evidenta pe platitor la „**redevente miniere**” intrucat nu exista cont corespondent pentru obligatiile stabilite suplimentar (**respectiv Impozit in cota de 90% din veniturile obtinute din inchiriere**), prin Decizia de impunere nr. 484/16.07.2008 si a Raportul de inspectie fiscala nr.4460/11.07.2008, emise de Activitatea de Inspectie Fiscala, astfel la data emiterii deciziei de calcul accesorii din data de 27.01.2010 programul informatic a emis decizia de calcul accesorii la natura obligatiilor de plata „**redevente miniere**”.

Cu privire la necomunicarea Deciziei de impunere a obligatiilor suplimentare nr. 484/16.07.2008, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala cu denumirea redevente miniere, care a facut obiectul **Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale**” inregistrata sub nr.4025/28.01.2010, aceasta a fost comunicata SC prin confirmare de primire in data de 28.07.2008, cu respectarea art. 44 alin. (2) lit. c) din OG 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Actul administrativ fiscal, respectiv, “Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala” nr.484/16.07.2008 a produs efecte din momentul comunicarii - data de 28.07.2008, asa cum prevede art.45 din OG nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare :

„ Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul in care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat, potrivit legii.”

Fata de cele relatate mai sus consideram ca obligatiile fiscale accesorii instituite prin deciziile nr.38999/27.01.2010, inregistrate sub nr.4025/28.01.2010, au fost calculate in conformitate cu prevederile OG nr. 92/2003 republicata, cu exceptia denumirii obligatiei de plata a deciziei de impunere nr. 484/28.07.2008, urmeaza indreptarea erorii materiale, conform art. 48 din OG nr. 92/2003, prin anularea deciziei initiale nr.38999/27.01.2010, emisa cu denumirea de „redevente miniere” pentru accesorii in suma de ... lei si emiterea unei noi decizii de calcul accesorii pentru aceeasi suma lei dar cu denumirea corecta a obligatiei principale respectiv Impozit in cota de 90% din veniturile obtinute din inchiriere, dar nu exonereaza contribuabilul de la plata acestora.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca obligatiile fiscale accesorii in suma totala de lei calculate prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. 38999/27.01.2010 **au fost calculate la obligatia fiscala principala neachitata la scadenta**, in conformitate cu prevederile art. 119 alin.(1) si 120 alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca :

ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

ART. 120

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

Din continutul contestatiei rezulta ca societatea contestatoare nu face distinctie intre **termenul de scadenta** si **termenul de plata** al obligatiilor fiscale.

Din textul de lege mai sus precizat rezulta ca termenul de scadenta este termenul limita pentru achitarea obligatiilor fiscale. Dupa aceasta data se percepe majorari de intaziere, iar termenul de plata este data la expirarea careia titlul de creanta devine titlu executoriu (se demareaza procedura de executare silita).

In ceea ce priveste accesoriile calculate, se retine ca SC nu aduce nici un argument referitor la quantumul majorarilor, cota de majorari aplicata, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, motiv pentru care contestatia va fi :

- respinsa ca neintemeiata pentru suma de ... lei.
- respinsa ca nemotivata pentru suma de lei deoarece "*contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii*" asa cum se prevede la pct. 12.1 lit. b) din Ordinul ANAF nr. 519/2005.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul Legii nr.571/2003 modificata si completata, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. 38999/27.01.2010, pentru suma de lei reprezentand accesorii aferente impozitului in cota de 90% asupra veniturilor obtinute din inchiriere.

2.Respingerea contestatiei ca nemotivata pentru suma de ... lei reprezentand accesorii la obligatiile fiscale pentru care contestatoarea nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei.

DECIZIE nr. 879 / 79 / 26.03.2010

I.Obiectul contestatiei il constituie anulara partiala a Deciziei de impunere nr. 722/25.11.2009 pentru suma totala de lei reprezentand :

- impozit pe profit in suma de ... lei
- majorari de intarziere in cuantum de lei, aferente impozitului pe profit
- TVA respinsa la rambursare de catre organele de inspectie fiscala in suma de ... lei
- majorari de intarziere in cuantum de ... lei aferente TVA.

Cu privire la impozitul pe profit contestatoarea sustine ca in cursul anului 2008 au fost date in folosinta obiecte de inventar (aparate de cafea) si in temeiul pct. 97 din OMF nr. 1752/2005 amortizarea s-a calculat din luna imediat urmatoare celei in care au fost date in folosinta.

Uzura obiectelor de inventar in suma de lei inclusa in cheltuielile anului 2008 s-a stabilit pe baza de scadentar, iar rezultatul financiar la sfarsitul anului este acelasi si in consecinta impozitul pe profit si accesoriile stabilite de catre organele de inspectie fiscala nu sunt datorate.

Referitor la TVA stabilita suplimentar, contestatoarea sustine ca :

- in temeiul art. 21 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare inchirierea autoturismului cat si utilizarea acestuia s-au realizat in vederea deplasarii in interesul societatii pentru a negocia si contracta cafea si aparatura, in baza unui mandat special;

- achizitia materialelor utilizate in scopul amenajarii in regie proprie pentru birouri, vestiare si un grup sanitar in interiorul halei situate in sunt destinate operatiunilor taxabile iar aceste amenajari sunt obligatorii, conform normelor de securitate a muncii. Pentru aceste lucrari exista acordul locatorului si s-au incheiat devize care cuprind materialele necesare realizarii lucrarilor;

- incepand cu anul 2008 Codul fiscal nu mai prevede obligativitatea intocmirii facturilor in forma speciala, astfel ca in evidenta societatii a fost inregistrata o copie a facturii conforma cu originalul pe care organul de inspectie fiscala avea posibilitatea sa solicite contribuabilului originalul facturii;

- marfurile achizitionate (pastile decofeinizate) in baza contractului din data de 01.12.2007 de la societatea italiana ... au fost evidentiata in gestiune prin receptia nr. 641din data de 09.10.2007, iar data de expirare a fost 06.05.2009; punerea in vanzare a acestor marfuri expirate nu a mai fost posibila si au fost scoase din gestiune in baza procesului - verbal nr. 25/06.05.2009, respectiv a bonului de consum nr. 572/06.05.2009. Pe cale de consecinta contestatoarea sustine ca in anexa nr. 1 la pozitia nr. 33 din HG nr. 831/2004 este incadrata si cafeaua, iar sustinerea organelor de inspectie fiscala ca TVA in

suma de.... lei aferenta achizitiilor acestor marfuri este nedeductibila nu este legala.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. 8178/25.11.2009, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata contribuabilul a inregistrat in contabilitate achizitii de bunuri si servicii care nu indeplinesc conditiile legale de deducere dupa cum urmeaza :

1. Cu privire la impozitul pe profit

- In lunile noiembrie si decembrie 2008 contribuabilul a inregistrat in contul 603 - "Uzura obiectelor de inventar" suma de lei reprezentand uzura obiectelor de inventar existente din perioada 2003 - 2007 si care au fost date in folosinta la data achizitionarii lor. In baza prevederilor OMF nr. 1752/2005 uzura obiectelor de inventar se inregistreaza pe cheltuieli la data darii in folosinta, iar inregistrarea uzurii integral in anul 2008 are ca si consecinta diminuarea profitului impozabil al exercitiului, desi aceste cheltuieli sunt aferente unor ani fiscali anteriori incalcandu-se prevederile art.19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

- Contribuabilul a inregistrat pe cheltuieli facturi fiscale in suma de ... lei reprezentand achizitii de materiale de constructii pentru care nu poate face dovada necesitatii lor si a locului unde au fost date in consum. In concluzie, in baza art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, valoarea acestor achizitii reprezinta cheltuieli nedeductibile.

- De asemenea au fost inregistrate cheltuieli reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii pentru care nu exista contracte incheiate cu furnizorii si care nu respecta prevederile art. 21 alin. (4) lit. f), lit. m) si ale art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare prezentate in anexa nr. 11 a raportului de inspectie fiscala, dar care nu sunt contestate.

2.Referitor la TVA

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata SC SRL a incalcat prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la regimul deducerilor si a stabilit ca nedeductibila suma de lei din urmatoarele considerente :

- a dedus TVA din facturi fiscale reprezentand prestari servicii (inchirieri auto) pentru care beneficiarul este o persoana fizica ce nu are calitatea de salariat sau administrator ;

- a dedus TVA din documente reprezentand achizitii de materiale de constructii pentru care nu poate face dovada utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile ;

- a dedus TVA din documente prezentate organului de inspectie fiscala transmise prin fax (factura fiscala nr. 150/09.02.2009).

De asemenea, in luna mai 2009 contribuabilul a inregistrat in contabilitate doua procese - verbale in valoare de lei, reprezentand

contravaloarea marfurilor pentru care a expirat perioada de valabilitate si nu au fost respectate prevederile HG nr. 831/2004 cu privire la perisabilitatile admise in cadrul activitatii comerciale, in sensul ca in anexa nr. 1 pozitia 33 este exceptata cafeaua preambalata in gramaj fix (pastile decofeinizate); pe cale de consecinta, TVA in suma de lei aferenta achizitiilor acestor marfuri este nedeductibila.

Referitor la TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol in anul 2008 organul de inspectie fiscala a constatat ca suma de ... lei a fost calculata, inregistrata in contabilitate si virata de catre contribuabil, dar nu a fost declarata la organul fiscal, motiv pentru care a fost cuprinsa in decizia de impunere si aceasta suma.

Perioada supusa verificarii pentru impozitul pe profit este 01.10.2008 - 30.09.2009 iar pentru TVA este 01.11.2008 - 30.09.2009.

III. Avand in vedere constatările organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, in baza referatului nr. 10983/26.03.2010 Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anularea partiala a deciziei de impunere nr. 722/25.11.2009 emisa de catre organele de inspectie fiscala ale DGFP ... si anume :

- admiterea la rambursare a sumei de ... lei reprezentand TVA,
- diminuarea impozitului pe profit in suma de lei cu suma aferenta amortizarii calculate pentru anul 2009 si
- exonerarea de la plata majorarilor de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar.

Fata de sustinerea partilor, organul investit cu solutionarea contestatiilor retine :

1. Cu privire la impozitul pe profit

- In lunile noiembrie si decembrie 2008 contribuabilul a inregistrat in contul 603 - "Uzura obiectelor de inventar" suma de lei reprezentand uzura obiectelor de inventar existente din perioada 2003 - 2007 si care au fost date in folosinta la data achizitionarii lor, ceea ce rezulta si din scadentatul anexat la contestatie.

Ca dovada incontestabila ca aceste obiecte de inventar au fost date in folosinta la data achizitiei lor este si faptul ca fiind oferite clientilor odata cu comercializarea cafelei, contribuabilul a asigurat si service-ul lor prin emiterea de facturi fiscale reprezentand prestari de servicii pentru reparatia acestora.

Inregistrarea in anul 2008 a contravalorii uzurii obiectelor de inventar incalca prevederile art.19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza ca :

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri,

dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile".

Nu poate fi retinuta afirmatia contestatoarei ca in temeiul pct. 97 din OMF nr. 1752/2005 amortizarea s-a calculat din luna imediat urmatoare celei care au fost date in folosinta in baza unui plan de amortizare, deoarece face confuzia intre imobilizari corporale si materiale de natura obiectelor de inventar, reglementate la pct. 125 (1) lit. d) din acelasi act normativ :

" 97.(2) Amortizarea imobilizarilor corporale se calculeaza pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii in functiune a acestora si pana la recuperarea integrala a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economica si conditiilor de utilizare a acestora.

.....
125. - (1) *In cadrul stocurilor se cuprind;*

.....
d) materialele de natura obiectelor de inventar".

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor cu uzura obiectelor de inventar in suma de ... lei, respectiv a impozitului pe profit in quantum de lei, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

2.Referitor la TVA

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca in perioada verificata SC SRL a incalcat prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la regimul deducerilor de taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza ca :

"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile".

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca nedeductibila TVA in suma de ...lei din urmatoarele considerente :

- TVA dedusa din facturi fiscale ce reprezinta prestari servicii (inchirieri auto) pentru care beneficiarul este o persoana fizica ce nu are calitatea de salariat sau administrator ;

Codul fiscal:

" e) cheltuielile de transport si cazare in tara si in strainatate, efectuate de catre salariati si administratori, precum si pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme".

Norme metodologice:

"27. Calitatea de administrator rezulta din actul constitutiv al

contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. In sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariatilor cuprind si:

a) directorii care isi desfasoara activitatea in baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente si/sau nerezidente detasate, potrivit legii, in situatia in care contribuabilul suporta drepturile legale convenite acestora".

Se retine ca acest articol de lege nu este aplicabil speței in cauza, deoarece in conditiile legii, o persoana care nu are calitatea de angajat nu poate fi detasata si in consecinta cheltuielile de transport in strainatate ale unei persoane fizice care nu are calitatea de angajat nu sunt deductibile.

- TVA dedusa din documente reprezentand achizitii de materiale de constructii pentru care nu poate face dovada utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile ;

Din declaratia administratorului rezulta ca la data controlului a prezentat toate documentele si informatiile solicitate pentru desfasurarea inspectiei fiscale, dar la acea data nu a prezentat organelor de inspectie fiscala devize de lucrari.

La dosarul contestatiei a anexat situatia materialelor consumate cu denumirea de "Deviz de lucrari in regie proprie", fara a individualiza consumul de materiale pe fiecare lucrare de amenajare in parte; pentru executarea acestor lucrari se impunea personal calificat in domeniu, ori la acea data contribuabilul nu a dovedit cu documente efectuarea acestor lucrari si nici la dosarul contestatiei nu depune probe in acest sens.

Deoarece nu se poate face dovada ca achizitia de materiale a fost destinata operatiunilor taxabile ale SC SRL, rezulta ca nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si in consecinta TVA aferenta acestor achizitii este nedeductibila.

Se retine ca in contractul de inchiriere la "Obligatiile chirasului" nu este prevazuta clauza referitoare la amenajari suplimentare si in consecinta achizitiile efectuate nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile ale contribuabilului.

- TVA dedusa din documente prezentate organului de inspectie fiscala transmise prin fax (factura fiscala nr. 150/09.02.2009).

La dosarul contestatiei a fost depusa factura in cauza semnata pentru conformitate cu originalul, dar din analiza documentului rezulta ca adresa beneficiarului este eronata si astfel au fost incalcate prevederile art. 155 alin. (5) lit. e) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :

"(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

.....
*e) denumirea/numele, **adresa** si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz";*

Pe cale de consecinta, prin completarea eronata a facturii nu sunt indeplinite conditiile de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, in luna mai 2009 contribuabilul a inregistrat in contabilitate doua procese - verbale in valoare de lei, reprezentand contravaloarea marfurilor pentru care a expirat perioada de valabilitate si nu au fost respectate prevederile HG nr. 831/2004 cu privire la perisabilitatile admise in cadrul activitatii comerciale, in sensul ca in anexa nr. 1 pozitia 33 este exceptata cafeaua preambalata in gramaj fix (pastile decofeinizate); datorita faptului ca aceste produse nu se incadreaza in categoria produselor perisabile si totodata nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile, TVA in suma de lei aferenta achizitiilor acestor marfuri este nedeductibila.

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca SC SRL conditiile legale de deducere a TVA, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de lei ce reprezinta TVA nedeductibila.

Referitor la TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol in anul 2008 organul de inspectie fiscala a constatat ca suma de ... lei a fost calculata, inregistrata in contabilitate si virata de catre contribuabil, dar nu a fost declarata la organul fiscal, motiv pentru care a fost cuprinsa in decizia de impunere si aceasta suma.

Se retine ca in acest caz organul de inspectie fiscala nu a stabilit in sarcina contribuabilului obligatii de plata suplimentare, dar pentru ca TVA in suma de ... lei nu a fost cuprinsa in declaratia (decontul de taxa pe valoarea adaugata), in vederea corelarii cu platile evidentiate in fisa de evidenta pe platitor, pentru suma in cauza se impune emiterea unui act administrativ fiscal, respectiv decizia de impunere.

Avand in vedere cele prezentate, urmeaza respingerea contestatiei pentru suma de lei ca fiind fara obiect.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar, in suma totala de.... lei, acestea au fost stabilite in baza art. 119 si 120 din OG nr.92/2003 modificata si completata, care prevede ca :

ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

ART. 120

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

In ceea ce priveste accesoriile calculate aferente debitelor stabilite suplimentar se retine ca SC SRL nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor, cota de majorari aplicata, data de la care au fost calculate majorarile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari,

reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul, Legii nr.571/2003 modificata si completata, HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr. 722/25.11.2009 (partial), pentru suma totala de ... lei.

- impozit pe profit in suma de ... lei
- TVA in suma de lei.
- majorari de intarziere in suma totala de ... lei aferente impozitului pe profit si TVA (din care... eroare de calcul a contestatoarei).

2.Respingerea contestatiei ca fiind fara obiect pentru suma de ... lei ce reprezinta TVA colectata aferenta depasirii cheltuielilor de protocol dar nedeclarata in decontul privind taxa pe valoarea adaugata.