

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2009

privind solutionarea contestatiei formulata de

S.C. E SRL,

inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub

nr.* si reinregistrata sub nr.*

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice, prin adresa nr.*, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.907317/29.05.2008, asupra reluarii procedurii de solutionare a contestatiei formulata de S.C. E S.R.L .

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de * lei stabilita prin Decizia de impunere nr.* emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr.*, reprezentand:

- lei - impozit pe profit;
- lei - dobanzi aferente impozitului pe profit;
- lei - penalitati aferente impozitului pe profit;
- lei - taxa pe valoarea adaugata;
- lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- lei - penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata;
- lei - impozit pe dividende;
- lei - dobanzi aferente impozitului pe dividende;
- lei - penalitati aferente impozitului pe dividende.

Prin Decizia nr. *emisa in solutionarea contestatiei formulata de S.C E S.R.L. din impotriva Deciziei de impunere nr. *intocmita de Activitatea de inspectie fiscala, Directia Generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura de solutionare urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea pentru suma totala de lei * lei.

Prin Sentinta Civila nr.*, Curtea de Apel admite actiunea formulata de S.C E S.R.L. din si continuata de lichidatorul judiciar S.C. CO S.R.L. impotriva Deciziei nr. *, anuleaza Decizia* emisa de Directia Generala de solutionare a contestatiilor si obliga parata sa solutioneze contestatia pe fond.

Prin Decizia nr.* pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie in dosarul nr.* irevocabila, recursul declarat impotriva Sentintei nr.* de catre Directia Generala a Finantelor Publice in nume propriu si in numele Ministerului Economiei si Finantelor – Agentia Nationala de Administrare Fiscala, a fost respins ca nefondat impotriva Sentintei Civile nr.*.

Prin adresele nr.*, *,* Directia Generala de Solutionare a contestatiilor a solicitat Inspectoratului Judetean de Politie – Serviciul de Investigare a Fraudelor sa comunice stadiul cercetarilor penale in dosarul nr.*.

Cu adresa nr. * Directia Generala a Finantelor Publice – Biroul Solutionare Contestatii a transmis Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, adresa Inspectoratului Judetean de Politie care informeaza ca Serviciului de Investigare a Fraudelor i-a fost repartizat spre solutionare dosarul penal nr.*, iar in prezent cauza se afla in faza de urmarire penala urmand a fi propusa o solutie intr-un termen rezonabil.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.214 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu art.238 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. E S.R.L. din .

I.Prin contestatia formulata, societatea solicita **constatarea nulității absolute a deciziei de impunere** privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. *, aratand urmatoarele:

Decizia de impunere a fost emisă ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală înregistrat sub nr.*care a avut ca obiectiv verificarea aspectelor înscrise în adresa nr. *emisă de Inspectoratul Judetean de Politie -Serviciul de investigare a fraudelor.

Decizia de impunere a fost emisa cu incalcarea prevederilor art.43 alin.2 lit.f din Codul de procedura fiscala, fiind mentionate ca temei de drept o serie de texte legale care in prezent sunt abrogate: Legea nr.414/2002 si Ordonanta Guvernului nr.61/2002.

Societatea mai sustine faptul ca inspectia fiscala a fost efectuata cu incalcarea prevederilor cuprinse in art. 92 si urmatoarele din Codul de procedura fiscala, neexistand nici un temei legal care sa justifice realizarea controlului, precum si faptul ca a fost stabilit cuantumul prejudiciului adus bugetului de stat in lipsa existentei unei solutii penale definitive, cu incalcarea prevederilor art.107 din Codul de procedura fiscala.

Din continutul raportului de inspectie fiscală si al deciziei de impunere atacate, rezultă că organele fiscale au urmărit stabilirea cuantumului prejudiciului adus bugetului de stat de către societate, prin înregistrarea în contabilitate a unor facturi fiscale fictive.

Societatea argumenteaza nelegalitatea modului în care au fost stabilite obligatii fiscale în sarcina sa, aratand:

Referitor la obligatiile fiscale suplimentare impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata stabilite prin decizia de impunere atacată, se precizeaza că acestea sunt lipsite de temei legal, fiind stabilite în baza adresei Inspectoratului Judetean de Politie nr.* referitoare la nerealitatea operatiunilor cuprinse într-o serie de facturi fiscale, in sensul ca organele de inspectie fiscala au stabilit o bază impozabilă suplimentară în ceea ce priveste impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, sume la care au fost calculate penalități de întârziere si dobânzi.

Societatea invoca prevederile art.107 din Codul de procedură fiscală referitoare la posibilitatea ca in cazul în care, ca urmare a efectuării inspectiei fiscale, au fost sesizate organele de urmărire penală, sa fie emisa decizia de impunere după solutionarea cu caracter definitiv a cauzei penale.

Societatea mai arata ca facturile constatate de organele de politie ca fiind false, au fost emise în baza contractelor încheiate cu furnizorii.

In ceea ce priveste obligatiile fiscale stabilite ca urmare a constatarilor organelor fiscale referitoare la sumele ridicate din casieria societatii, aceasta sustine urmatoarele:

Verificările efectuate de către organele fiscale în ceea ce priveste legalitatea operatiunilor economice prin care au fost ridicate sume de bani de la casieria societății de către administratorul societatii S.C. E S.R.L. exced în mod evident obiectivul urmărit prin efectuarea inspectiei fiscale.

In ceea ce priveste faptul că în cursul anului 2004 administratorul S.C. E S.R.L. a ridicat de la casieria societății suma de * lei fără a o restitui integral, societatea arata ca in mod eronat această operatiune a fost interpretata de către organele fiscale ca o plată de dividende care nu a fost impozitată, stabilindu-se în sarcina sa suma de * lei reprezentând impozit pe

dividende si accesorii, desi ridicarea de sume din casieria societății a fost legala si înregistrata în contabilitate. Sumele respective urmează a fi întrebuintate în interesul S.C. E S.R.L.

Societatea invoca in sustinere prevederile art.67 alin.2 din Legea nr.31/1990 republicata.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr.*, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. *, s-a efectuat verificarea impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata aferente perioadei ianuarie 2003 - august 2005, in baza aspectelor inscrise in adresa nr. * emisa de Inspectoratul de Politie al judetului - Serviciul de investigare a fraudelor.

In legătura cu efectul fiscal si prejudiciul creat bugetului de stat de către S.C. E S.R.L. prin inregistrarea in contabilitatea a unor cheltuieli in baza facturilor emise de S.C. V S.R.L, S.C. CA S.R.L. si S.C. TR S.A., organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Conform adresei Inspectoratului Judetean de Politie , mentionata, administratorul societatii S.C. E a dispus inregistrarea in evidenta contabila a unor operatiuni economice fictive inscrise in facturile fiscale:

nr. * emisa de S.C. V S.R.L., in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei; nr.* emisa de S.C. V S.R.L., in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata * lei; nr. * emisa de S.C. CA S.R.L. in valoare totala de * lei din care taxa pe valoarea adaugata * lei; nr.* emisa de S.C. CA S.R.L. in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata * lei; nr. * emisa de S.C. CA S.R.L., in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata *lei; nr. * emisa de S.C. TR S.A. in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata * lei; nr. * emisa de S.C. TR S.A. in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata * lei; nr. * - storno-emisa de S.C. TR S.A. in

valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata-* lei; nr. * -storno-emisa de S.C. TR S.A., in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata * lei .

In consecinta, s-au stabilit obligatii bugetare cu titlu de impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei.

In legãtura cu legalitatea si cuantumul sumelor cu care S.C. E S.R.L a fost creditata de administratori sau alte persoane in perioada 2003-2005 si situatia restituirii acestor imprumuturi, s-au constatat urmatoarele:

Conform dispozitiilor de încasare si de plata către caseria unității, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada 2003 – 2005, administratorul societatii - * a ridicat numerar cu titlu de imprumut temporar. Astfel, in anul 2003 a ridicat suma de * lei si a restituit * lei, iar in anul 2004 a ridicat suma de * lei si a restituit * lei.

Sumele au fost reflectate in contabilitatea societății in contul 455 "Asociati-conturi curente". Din analiza contului 542 "Avansuri de trezorerie" a rezultat faptul ca in perioada 2003 - 2005 administratorul Cretu Dorin a ridicat din casieria societății, pe baza unor dispozitii de plata, sume reprezentând "avansuri", la sfarsitul lunii august 2005 soldul debitor al contului 542 "Avansuri de trezorerie", reprezentând sume acordate de unitate ca avansuri de trezorerie, nedecontate, fiind in suma de * lei.

In conditiile in care nu au fost prezentate dovezi certe ale realizarii unui scop legat de activitatea societății, care sa motiveze acordarea acestor avansuri, organele de inspectie fiscala au stabilit faptul ca sumele respective reprezinta dividende.

Intrucât profitul net inregistrat de societate la sfârșitul anului 2004 este in suma de * lei, s-au considerat dividende ridicate, pana la concurenta acestei sume. In conformitate cu prevederile art.36 alin.2 din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal s-a stabilit impozitul pe dividende suplimentar, in suma totala

de * lei. Pentru neachitarea in termenul legal a impozitului pe dividende stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii in suma totala de * lei compusa din dobinzi in suma de * lei si penalități de intirziere in suma de * lei, in conformitate cu prevederile art.115 si art.120 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

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

1. Referitor la suma totala de * lei reprezentand:

lei - impozit pe profit;

lei - dobanzi aferente impozitului pe profit;

lei - penalitati aferente impozitului pe profit;

lei - taxa pe valoarea adaugata;

lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

lei - penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata;

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra corectitudinii si legalitatii stabilirii acestor impozite si taxe in conditiile in care organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala nr. *in baza caruia s-a emis Decizia de impunere nr. *contestata, nu au precizat articolele din legea fiscala potrivit carora au fost stabilite debitele si nu au analizat daca facturile fiscale au fost completate conform prevederilor legale.

Verificarea a vizat perioada ianuarie 2003- august 2005.

In fapt, in baza adresei nr. *emisa de Inspectoratul Judetean de Politie - Serviciul de investigare a fraudelor, organele de Inspectie fiscala au efectuat

controlul la S.C. E SRL in vederea stabilirii legalitatii operatiunilor comerciale desfasurate de aceasta societate cu S.C. V S.R.L, S.C. CA S.R.L. si S.C. TR S.A. si a prejudiciului creat bugetului de stat.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. E SRL din a inregistrat cheltuielile in baza urmatoarelor facturi:

- factura fiscala nr. * emisa de S.C. V S.R.L., in valoare totala de *lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei,
- factura fiscala nr.* emisa de S.C. V S.R.L., in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei,
- factura fiscala nr. * emisa de S.C. CA S.R.L. in valoare totala de * lei din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei,
- factura fiscala nr.* emisa de S.C. CA S.R.L. in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei,
- factura fiscala nr. * emisa de S.C. CA S.R.L., in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei,
- factura fiscala nr. * emisa de S.C. TR S.A. in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei,
- factura fiscala nr. * emisa de S.C. TR S.A. in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei,
- factura fiscala nr. * - storno-emisa de S.C. TR S.A. in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei si
- factura fiscala nr. * -storno- emisa de S.C. TR S.A., in valoare totala de * lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei .

Organele de inspectie fiscala au stabilit pentru fiecare dintre facturile fiscale sus enumerate ca, in conformitate cu adresa nr. *emisa de Inspectoratul Judetean de Politie - Serviciul de investigare a fraudelor „operatiunea economica inregistrata in factura fiscala in cauza este fictiva”, drept urmare

societatea beneficiara a majorat cheltuielile, fara ca „aceasta cheltuiala sa fie reala”.

In baza acestor constatari, organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile si au calculat in sarcina **S.C. E SRL din** un impozit pe profit suplimentar in suma de * lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit ca **S.C. E SRL din** nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa pe aceste facturi, motivat de faptul ca, in conformitate cu adresa nr. *mai sus mentionata “operatiunea economica inscrisa in factura fiscala in cauza nu a fost efectuata”.

In sustinerea contestatiei, **S.C. E SRL** arata ca efectele fiscale stabilite in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. *, respectiv obligatiile fiscale stabilite in sarcina societatii prin Decizia de impunere atacata “sunt lipsite de temei legal” si ca “ in baza constatarilor cuprinse in adresa Inspectoratului Judetean de Politie – Serviciul de investigare a fraudelor nr. *referitoare la fictivitatea operatiunilor fiscale cuprinse intr-o serie de facturi fiscale, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara in ceea ce priveste impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, sume la care au fost calculate penalitati de intarziere si dobanzi.

In drept, art.105(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:” *Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*”

La **art.109(1)** din acelasi act normativ, se stipuleaza urmatoarele: “*Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere factic și legal*”.

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca inspectia fiscala vizeaza ”analizarea tuturor starilor de fapt raportat la prevederile legilor fiscale

aplicabile, iar rezultatul inspectiei – Raportul de inspectie fiscala, contine constatarile asupra starilor de fapt incadrate in prevederile legale relevante pentru impunere.

Cu alte cuvinte, Raportul de inspectie fiscala cuprinde constatarile inspectiei fiscale asupra activitatii economice desfasurate de contribuabil, asa cum este ea reglementata de legea fiscala.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr.*in baza caruia s-a emis Decizia de impunere nr. *, se retine ca organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile legale in sensul ca nu au precizat temeiul legal fiscal in baza caruia a stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile inregistrate in baza facturilor .

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au prezentat articolul din legea fiscala care stabileste ca S.C. E SRL din nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrise in aceste facturi.

Se retine ca art.31(1) si art.157(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocate de organele de inspectie fiscala se refera la obligatia contribuabilului de a plati impozit pe profit, respectiv taxa pe valoarea adaugata si nu la incadrarea cheltuielilor si la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Asadar, se retine ca obligatiile fiscale suplimentare din Decizia de impunere contestata, au fost stabilite numai in baza constatarii Inspectoratului Judetean de Politie - Serviciul de investigare a fraudelor din adresa nr. *potrivit careia “operatiunea economica este fictiva” fara a analiza din punct de vedere fiscal operatiunea economica in cauza, fara a verifica documentele justificative, modul de completare al acestora, fara a se pronunta daca bunurile achizitionate pentru care societatea a prezentat note de receptie si bunuri de consum au fost utilizate de S.C. E SRL din sau au fost livrate altor beneficiari.

Totodata, se retine ca din Raportul de inspectie fiscala nr.* in baza caruia s-a emis Decizia de impunere contestata, nu rezulta daca cheltuielile

inregistrate din “factura in cauza” sunt aferente realizarii veniturilor, iar bunurile in cauza sunt destinate pentru nevoile firmei.

Avand in vedere cele retinute mai sus si in temeiul art.216(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia *“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutizare.”* **se va desfiinta Decizia de impunere nr. * emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.1904/08.11.2007** pentru suma totala de de * lei , reprezentand: impozit pe profit in suma de * lei, dobanzi aferente impozitului pe profit in suma de * lei, penalitati aferente impozitului pe profit in suma de * lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de * lei, penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de * lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii fiscale, conform celor retinute in prezenta decizie si dispozitiilor legale in vigoare pe perioada verificata.

La reverificare, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere urmatoarele prevederi legale:

In anul 2003, prevederile art.19 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.”

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele pct.10.12 din Hotararea Guvernului nr.401/2000 privind Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000, care precizeaza:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei.

Documentele legale sunt:

a) exemplarul original al facturii fiscale sau, după caz, alte documente specifice aprobate potrivit Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, pentru bunurile și serviciile cumpărate de la furnizorii din țară;”

Organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si prevederile legale referitoare la întocmirea documentelor, respectiv art.25 pct.B lit.b) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza:

“b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului;”

coroborat pentru perioada 2004-2005, cu prevederile art.145 alin.8 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit carora :

“ (8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente :

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. [...] “ .

Din punctul de vedere al cumparatorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se justifica cu factura fiscala continand elementele prevazute de art.155, alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal :

“ Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii :

- a) Seria si numarul facturii;*
- b) Data emiterii facturii;*
- c) Numele, adresa si codul de identificare fiscala ale persoanei care emite factura;*
- d) Numele, adresa si codul de identificare fiscala, dupa caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) Denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*
- f) Pretul unitar fara taxa pe valoarea adaugata si baza de impozitare pentru fiecare cota sau scutire;*
- g) Cota de taxa pe valoarea adaugata aplicata sau mentiunile; scutit cu drept de deducere, scutit fara drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, dupa caz. Pentru operatiunile supuse taxarii inverse, se mentioneaza obligatoriu “taxare inversa”;*

h) Suma taxei pe valoarea adaugata de plata, pentru operatiunile taxabile, cu exceptia cazurilor in care se aplica reguli speciale prevazute prin norme metodologice.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere faptul ca potrivit acestor prevederi legale cumparatorul avea obligatia de a inregistra in contabilitate facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care sa contina toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu si de a verifica intocmirea corecta a acestora iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata **E SRL din** avea obligatia sa justifice dreptul de deducere cu factura fiscala intocmita potrivit art.145 alin.8 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor care au fost livrate sau urmează să fie livrate si serviciilor care au fost prestate sau urmeaza sa fie prestate este deductibila doar in situatia in care bunurile si/sau serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata efectuandu-se cu factură fiscală care trebuie sa cuprinda informatiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și sa fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

In sensul celor retinute mai sus, respectiv a faptului ca poate fi dedusa numai taxa pe valoarea adaugata inscrisa in documentele care indeplinesc cerintele prevazute de art. 145 alin. (8) si art. 155 alin. (8) este si punctul de vedere al Directiei generale legislatie impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice, **exprimat la o speta similara** prin adresa nr. 271771/14.10.2005, anexata in copie la dosarul cauzei, care precizeaza:

” Potrivit prevederilor art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea

adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatii prevazute la art.155 alin.8, si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Prin urmare, poate fi dedusa numai taxa pe valoarea adaugata inscrisa in documentele care indeplinesc cerintele prevazute in legislatia, mentionata mai sus, in vigoare in perioada cand s-au derulat operatiunile respective”.

La analiza deductibilitatii la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestarile de servicii si achizitionarea de materii si obiecte de inventar, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere urmatoarele prevederi legale:

Art.4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit :

“1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]

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

si art.4 alin.(6) pct.m) din acelasi act normativ:

“(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:[...]

m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;

precum și Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.402/19.05.2000, date în aplicarea art.4 alin.(6) pct.m) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, care precizează:

“ Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991).”*

Prevederile respective au fost menținute în art.19 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

coroborat cu prevederile art.21 alin.4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căruia : *„m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.*

De asemenea, sunt aplicabile prevederile pct.48 din Hotărârea de Guvern nr.44/2004, care precizează: *“48. Pentru a deduce cheltuielile cu*

serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

In sensul celor precizate anterior este si Decizia nr.V din 15.01.2007 prin care Sectiile Unite ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie s-au pronuntat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale care nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata , respectiv asupra bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit in sensul ca “ taxa pe valoare 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 operatiunilor pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata” precum si celelalte sustineri ale contestatoarei.

2. Referitor la suma totala de * lei, reprezentand :

lei - impozit pe dividende;

lei - dobanzi aferente impozitului pe dividende;

lei - penalitati aferente impozitului pe dividende.

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra corectitudinii acestora, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au verificat daca S.C. E SRL din a repartizat profitul realizat la sfarsitul exercitiului financiar.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit ca sumele ridicate de catre administratorul societatii E SRL din in perioada 2003 – 2005 din caseria societatii reprezentand “avansuri”, nu au fost decontate sau restituite in totalitate.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma nerestituita reprezinta dividende ridicate de administratorul societatii pentru care se datora un impozit in suma de *lei.

In drept, pana la data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile Ordonantei de Guvern nr.26/1995 privind impozitul pe dividende, care la art.1 precizeaza: “ *În sensul prezentei ordonanțe, termenul dividend include orice distribuire, în bani sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociaților, din profitul stabilit pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierderi, proporțional cu cota de participare la capitalul social.*”

Ulterior datei de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care in forma aplicabila in anul 2005, prevede la art.67(1) urmatoarele: “*Veniturile sub forma de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a detinerii de titluri de participare la fondurile inchise de investitii, se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligatia calcularii si retinerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice,*

odata cu plata dividendelor catre actionari sau asociati. Termenul de virare a impozitului este pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se face plata. In cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost platite actionarilor sau asociatilor pana la sfarsitul anului in care s-au aprobat situatiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plateste pana la data de 31 decembrie a anului respectiv”

Conform textelor de lege sus invocate, se mentioneaza ca anterior datei de 01.01.2004, legiuitorul precizeaza ca dividendele reprezinta orice distribuire de bani din profitul stabilit pe baza bilantului contabil anual si a contului de profit si pierderi.

Asadar, cu privire la sumele ridicate de actionarul societatii in anul 2003, se retine ca din Raportul de inspectie fiscala nr.1904/08.11.2005, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. *contestata, nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au verificat modul de repartizare a profitului net inregistrat la sfarsitul anului, respectiv daca profitul net a fost distribuit pe dividende sau pe alte destinatii.

In ceea ce priveste sumele ridicate de actionar dupa data de 01.01.2004, se retine ca legiuitorul face referire la dividendele distribuite, or nici pentru aceste sume organele de inspectie fiscala nu au verificat daca societatea a distribuit profitul net pe dividende.

In concluzie, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea impozitului pe dividende asupra sumelor ridicate de actionar in perioada 2003-2005 cu titlu de avansuri, respectiv fara a verifica daca acestea reprezinta dividende repartizate de societate din profitul net inregistrat la sfarsitul exercitiilor financiare.

Mai mult, Ordinul nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, precizeaza la pct.6.48:

“În notele explicative trebuie să se prezinte separat repartizarea profitului net pe destinații, respectiv: a) sumele repartizate la rezerve; b) sumele repartizate pentru acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți; c) dividende; d) alte repartizări.”

De asemenea, Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la pct.222(3) și (4) precizează următoarele:

(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

(4) Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende convenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii. Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.”

Asadar, sumele incasate de actionar pot fi incadrate ca fiind de natura dividendelor si, pe cale de consecinta, impozitate ca dividende, numai daca profitul net inregistrat de societate a fost repartizat pe dividende.

Fata de cele retinute anterior si avand in vedere prevederile art.216(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza : *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act*

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” se va desființa Decizia de impunere nr. * emisă în baza Raportului de inspectie fiscala nr.* pentru suma totala de * lei, reprezentand: * lei impozit pe dividende, * lei dobanzi aferente impozitului pe dividende si * lei penalitati aferente impozitului pe dividende, urmand a se efectua o noua inspectie fiscala vizand sumele ridicate de actionar in perioada 2003-2005.

La reverificare se vor incadra sumele ridicate de actionar in perioada 2003-2005 in conformitate cu prevederile legale aplicabile in perioada verificata si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.105(1), art.109(1)) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.19 (1), art.21 alin.4) lit.m si art.7 (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art.216(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata,se:

DECIDE

Desfiintarea Decizia de impunere nr. *referitor la suma totala de * lei, reprezentand: impozit pe profit in suma de * lei, dobanzi aferente impozitului pe profit in suma de * lei, penalitati aferente impozitului pe profit in suma de * lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de * lei, penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de * lei, impozit pe dividende in suma de * lei, dobanzi aferente impozitului pe dividende in suma de * lei si penalitati aferente impozitului pe dividende in suma de * lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare a acelorasi impozite si taxe, pe aceeasi perioada, avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bucuresti, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

ION CAPDEFIER

DIRECTOR GENERAL ADJUNCT

GELU STEFAN DIACONU