

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. .... și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad și a Raportului de inspecție fiscală nr. .... solicitând anularea totală a acestora.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .... încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală aparținând Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad**, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);*

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

ART. 86

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

ART. 87

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]*”

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.*

*(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.[...]*

*Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

106.2. *La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusive cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucisate si orice alte acte.*

106.3. *Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

106.4. *Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”*

Competenta de solutionare conferita de art. 205 si urmatoarele din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

*"ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

*(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.*

*(4) Pot fi contestate în conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.*

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala pe care petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*« La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine .... pagini. In conformitate cu art. 175 si art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, împotriva sumelor de plata si sau aprobate la rambursare se poate face contestatie, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta.”*

In conditiile în care Decizia de impunere este titlu de creanta care devine executoriu, aceasta fiind opozabila petentului si aceasta fiind cea care produce efecte fata de petenta, si nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatările inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala nr. .... încheiat în data de ....., contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

**Referitor la contestatia formulata de petenta împotriva Deciziei de impunere nr. ....privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a județului Arad, s-au reținut următoarele:**

Societatea comerciala X S.R.L. formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere nr. ....privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si solicita

anularea acesteia in ceea ce privește măsura diminuării pierderii aferente anului 2005 in suma de .....lei si anularea sumei totale in cuantum de ...lei reprezentand ..... lei impozit pe profit suplimentar si ..... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusa în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestația a fost semnata de reprezentantul legal al societatii petente, administrator ....., așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ....si solicita anularea in totalitate a acesteia , invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- organele de inspecție fiscala au efectuat inspecția fiscala generala având ca obiect verificarea obligațiilor datorate la bugetul de stat pentru perioada 01.01.2005 -31.03.2008 si urmare acesteia au considerat pierderea fiscala aferenta anului 2005 in suma de .....lei cheltuiala nedeductibila fiscal potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare;

- societatea are încheiat un contract comercial de prestări servicii in sistem lohn ( contractul nr.....) cu asociatul unic al societatii verificate, respectiv X .. , obiectul contractului îl constituie șlefuirea, curatarea, sudarea si sablarea de piese turnate cu metode de precizie din diverse metale;

- petenta considera ca organele de inspecție fiscala au interpretat greșit prevederile art. 10 din contract care se refera la faptul ca prețul se stabilește in Euro de comun acord intre cele doua părți la fiecare produs individual si nu pe baza unei ,, antecalculații a tarifului in funcție de cheltuielile directe si indirecte precum si a unei cote părți de beneficiu inclus in tarif pentru fiecare produs individual in parte.”;

- organul de inspecție fiscala a recalculat pierderea fiscala pentru anul 2005 aceasta fiind in suma de ..... lei fata de ..... lei cat a fost stabilita si reportata pentru recuperare in anul 2006 de către societate;

- societatea considera ca organele de inspecție fiscala nu au analizat ponderea cheltuielilor realizate de petenta si care in anul 2005 au fost cu închirierea spațiului de producție, cu salariile, cu serviciile efectuate de comisionarii vamali pentru importurile temporare si cheltuieli cu materialele auxiliare si energia electrica necesare desfasurarii procesului de producție.

Fata de cele prezentate societatea petenta solicita admiterea contestației si anularea deciziei atacate.

**II.** In urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscala au constatat ca societatea are încheiat un contract comercial de prestări servicii in sistem lohn (Contractul nr.....) cu asociatul unic al societatii verificate respectiv S.C. X , iar obiectul contractului îl constituie șlefuirea, curatarea, sudarea si sablarea de piese turnate cu metode de precizie din diverse metale.

La punctul 6 ,, Preț si plata” din Contractul de prestări de servicii in sistem lohn nr. ....se arata ca: ,, Art. 10 Prețul se calculează in Euro pentru fiecare produs individual.”

Organele de inspecție fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat o antecalculație a tarifului stabilit in funcție de cheltuielile directe si indirecte precum si a unei cote părți de beneficiu inclus in tarif pe fiecare produs individual in parte, așa cum s-a stabilit prin contract.

Deoarece societatea nu a antecalculat tariful in funcție de cheltuielile reale ale societatii organele de inspecție fiscala nu au putut determina daca cheltuielile efectuate au fost realizate in scopul obținerii de venituri impozabile, ținându-se in același timp cont de faptul ca in anul 2005

societatea a înregistrat o pierdere din activitatea de exploatare în suma de ..... lei ron aceasta fiind în totalitate determinată de operațiunile desfășurate în relațiile de afiliere.

Prin urmare suma de ..... lei ron reprezintă cheltuiala nedeductibilă fiscal potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completările și modificările ulterioare iar organul de inspecție fiscală a recalculat pierderea fiscală pentru anul 2005 aceasta fiind în suma de ..... lei ron fata de ..... lei ron cât a fost stabilită și reportată pentru recuperare în anul 2006.

Pentru anul 2006, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul fiscal pentru anul 2006 ținând cont de pierderea redimensionată stabilită în anul 2005 rezultând o diferență de impozit pe profit stabilită suplimentar în suma de ..... lei ron.

De asemenea, pentru anul 2007 respectiv trimestrul I 2008, organele de control au procedat la recalcularea profitului fiscal rezultând o diferență de impozit pe profit stabilită suplimentar în anul 2007 de .... lei iar pentru trimestrul I al anului 2008 de ..... lei.

Pentru neplata la termenele legale organele de control au procedat la calculul de majorări de întârziere în suma de ..... lei ron conform art. 20 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de societatea petentă în raport de constatările organelor de inspecție fiscală și prevederile dispozițiilor legale aplicabile în speță, se reține că Ministerul Economiei și Finanțelor prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad au redimensionat pierderea fiscală pentru anul 2005 și au stabilit în sarcina societății petente debitul în suma totală de ..... lei reprezentând ..... lei impozit pe profit și ..... lei majorări de întârziere aferente, ca o consecință a considerării că nedeductibilele fiscale la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în suma de ..... lei reprezentând pierderea din exploatare înregistrată de societate în anul 2005 pentru motivul că respectivele cheltuieli „ (...) nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.”

În fapt, societatea petentă are încheiat un contract comercial de prestări servicii în sistem lohn (Contractul nr.....) cu asociatul unic al societății verificate respectiv S.C. X , iar obiectul contractului îl constituie prestarea de către societatea petentă S.C. X S.R.L. în calitate de furnizor a următoarelor operațiuni: șlefuirea, curățarea, sudarea și sablarea cu metode de precizie din diverse metale a pieselor turnate, livrate de către beneficiar.

La punctul 6 „ Preț și plată ” din Contractul de prestări servicii în sistem lohn nr. ....se precizează: „ Art.10 Prețul se calculează în Euro pentru fiecare produs individual.” iar conform anexei la contractul pentru sistem lohn nr. ....se arată că prețul va fi stabilit pe baza diverselor planificări și calcule ale costurilor și veniturilor pornind de la un preț de .... Euro pe ora de lucru.

În anul 2005, societatea petentă a realizat venituri în suma de ..... lei, cifra de afaceri fiind în suma de ..... lei iar cheltuielile aferente au fost în suma de ..... lei.

În contestația formulată, societatea petentă afirmă că ponderea cheltuielilor aferente anului 2005 au fost cheltuielile cu închirierea spațiului de producție, conform contractului, cu mențiunea că aceeași chirie se achită lunar din anul 2005 până în anul 2008, la cursul BNR din ziua plății, cheltuieli cu salariile, cu mențiunea că forța de muncă în mare parte era în curs de calificare, fapt pentru care productivitatea muncii a fost mult mai scăzută comparativ cu anii fiscali următori, cheltuieli cu serviciile efectuate de comisionari vamali pentru importurile temporare și definitive efectuate de subscrisă, cheltuieli indirecte procesului de producție, cheltuieli cu materiale auxiliare ( scule și dispozitive), energie electrică necesară desfășurării procesului de producție iar „ organele de inspecție fiscală nu au analizat ponderea cheltuielilor realizate de subscrisă.”

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acceptat deductibilitatea pentru cheltuielile reprezentând pierderea din activitatea de exploatare în suma de ..... lei stabilită de societate pentru anul 2005 deoarece „ societatea nu a prezentat organului de inspecție fiscală o antecalculație a tarifului stabilit în funcție de cheltuielile directe și indirecte precum și a unei cote părți de beneficiu inclus în tarif pe fiecare produs individual în parte” respectiv „ societatea nu a antecalculat tariful în funcție de cheltuielile reale ale societății”.

În drept, în ceea ce privește modalitatea de efectuare a inspecției fiscale sunt aplicabile prevederile art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, care precizează:

„ART. 105

*Reguli privind inspecția fiscală*

*(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

și ale pct. 102.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, care precizează:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Din textul de lege citat mai sus, rezulta că inspecția fiscală trebuia să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar contabile relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Potrivit celor prezentate, rezulta că inspecția fiscală a considerat ca nedeductibile:

- cheltuieli cu închirierea spațiului de producție conform contractului încheiat cu S.C. B.....S.R.L.;
- cheltuieli cu salariile personalului;
- cheltuieli cu serviciile efectuate de comisionari vamali pentru importurile temporare și definitive efectuate de petenta;
- cheltuieli cu materiale auxiliare (scule și dispozitive), energie electrică necesară desfășurării procesului de producție, fără a se preciza dacă aceste cheltuieli s-au realizat efectiv, dacă au fost sau nu aferente contractelor economice pe care petenta le are încheiate și fără a arăta motivele de fapt care au impus această măsură.

Referitor la calculul impozitului pe profit sunt aplicabile următoarele prevederi:

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ (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.”

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

„ART. 21

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

În raport de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației a constatat că organele fiscale nu au examinat toate stările de fapt respectiv nu au făcut aplicatiunea actelor normative prezentate mai sus în ceea ce privește redimensionarea pierderii fiscale pentru anul 2005 cu consecința stabilirii debitului reprezentând impozit pe profit în suma totală de ..... lei respectiv ..... lei pentru anul 2006, ..... lei pentru anul 2007 și .... lei pentru trimestrul I 2008, motiv pentru care Decizia de impunere nr. .... va fi desființată pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar în suma totală de ..... lei, în conformitate cu prevederile art. 216 din OG nr. 92/2003, republicată, unde se stipulează:

“ ART.216

*Soluții asupra contestației (...)*

(2) *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.”*

Referitor la acest aspect, la pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, se precizează:

*„ În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscală este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”*

În speța sunt aplicabile și dispozițiile pct. 12.7 și 12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizează:

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

*12.8 Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”*

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. ...., se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în suma totală de ...lei reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. ...., aceasta va fi desființată, rezulta că și pentru capatul de cerere privind majorările de întârziere în suma de .....lei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .... va fi desființată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 102.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală coroborate cu prevederile art. 85, art. 86, art. 87, art. 105 alin. (1), art. 205 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE**

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în ... împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .... încheiat în data de ..... de către organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad , ca inadmisibilă.

2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....emisa de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad pentru suma totală de..... lei reprezentând ..... lei impozit pe profit stabilit suplimentar și .....lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță și cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la data comunicării.