

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 11-21.06.2006
privind contestatia formulata de S.C. "M" S.A.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, cu privire la contestatia formulata de S.c. "m" s.a..

Contestatia a fost formulata impotriva unei sume stabilita prin decizie de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata suplimentara;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara;
- impozit pe profit suplimentar;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- impozit pe venit salarii;
- dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit salarii;
- penalitati de intarziere 0,5% aferente impozitului pe venit salarii;
- penalitati de intarziere 10% aferente impozitului pe venit salarii.

Contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice in termenul prevazut de art. 176 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art. 176, art. 178 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata S.C. "M" S.A..

I. Prin contestatia formulata, S.C. "M" S.A. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

S.C. "M" S.A. solicita solutionarea contestatiei *"in termen de maximum 30 zile"* intrucat *"Codul de Procedura Fiscala nu prevede expres termenul"* de solutionare si sunt aplicabile prevederile art. 2 alin. 1 lit g) din Legea nr. 554/2004.

Taxa pe valoarea adaugata

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, S.C. "M" S.A. sustine ca factura care are inscrisa aceasta taxa pe valoarea adaugata a fost completata cu data emiterii *"prin coroborare cu alte documente"* si ca *"societatea emitenta a colectat taxa pe valoarea adaugata ... ceea ce evidentiaza faptul ca bugetul de stat nu a fost prejudiciat cu aceasta suma"*.

2. In ceea ce priveste alta taxa pe valoarea adaugata, societatea contestatoare arata ca *"realitatea operatiunii"* se verifica prin faptul ca *"factura fiscala seria BVMCA nr. 9364280/02.04.2003 in valoare totala de "a" lei figureaza in jurnalul de vanzari al S.C. Fabrica "B" S.A. la pozitia nr. 570 din luna iulie 2003, care se regaseste in decontul de T.V.A. din luna iulie 2003"*.

De asemenea, S.C. "M" S.A. arata ca *"activul achizitionat ... este destinat realizarii de activitati turistice din care rezultau venituri impozabile"* si ca *"a achitat integral obligatia rezultata din contractul de vanzare - cumparare autentificat sub nr. 686/2003"*.

3. Privitor la o alta taxa pe valoarea adaugata reprezentand diferenta intre taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii de achizitie a unui teren si taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii de vanzare a aceluiasi teren, societatea contestatoare arata ca organul de inspectie fiscala *"nu a sesizat nici un fel de neregularitati privitor la modul de intocmire a documentelor"* conform art. 24 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 345/2002 si ca masura colectarii acestei sume *"ar duce la situatia in care acelasi T.V.A. ar fi varsat de doua ori la buget, realizandu-se o dubla impunere"*.

Impozitul pe profit

1. S.C. "M" S.A. sustine ca organul de inspectie fiscala nu a luat in calcul *"sumele aferente lunilor ianuarie - mai 2000, inregistrate in luna mai 2000"* si ca *"la veniturile neimpozabile nu s-a luat in calcul anularea de provizion aferenta anului 1999, inregistrata la 31.05.2000, anularea de provizion aferenta trimestrului I 2000"*.

2. Societatea contesta neacordarea deductibilitatii unei sume reprezentand contravaloarea facturilor externe emise de "x" in baza contractului de consultanta tehnica de studiu de piata nr. C11/1999.

S.C. "M" S.A. sustine ca fiind unicul producator autohton de centuri de siguranta, urmare a serviciilor de consultanta prestate de "x",

“si-a dezvoltat capacitatile de productie la nivelul cerintelor pietei interne si externe”.

De asemenea, "x" *“a asigurat intermedierea pentru beneficiarii externi”* si a gasit furnizori de subansamble.

3. Referitor la suma inregistrata in baza facturilor externe emise de furnizorul "y", S.C. "M" S.A. arata ca *“au fost gasite”* contractele incheiate cu acest furnizor si le anexeaza in copie la contestatia formulata.

4. In ceea ce priveste suma reprezentand contravaloarea facturilor externe emise de "x" in baza contractului de consultanta pentru controlul calitativ si cantitativ al marfurilor importate nr. C10/2002, societatea contestatoare sustine ca *“prestarea efectiva a constat in gasirea si incheierea contractului de import componente si productie sub licenta “V” a instalatiilor de irigat”.*

De asemenea, S.C. "M" S.A. arata ca "x" *“a intermediat schimbarea contractului si incheierea acestuia cu filiala din Spania a firmei “V”* care, pe langa importul de subansamble pentru instalatii de irigat, acorda si *“consultanta tehnica in fabricarea, punerea in functiune si servizarea produselor finale”* si ca *“fara aceasta colaborare cheltuielile societatii in ceea ce priveste importul componentelor privind instalatiile de irigat, cat si asistenta in productie, montaj si servizare ar fi fost mult majorate”.*

5. S.C. "M" S.A. arata ca diminuarea veniturilor in luna mai 2003 s-a efectuat in baza reclamatiei calitative a clientului extern Interguss, prin stornarea facturii initiale si refacturarea cantitatii acceptata de client.

6. Referitor la o alta suma, societatea contestatoare arata ca *“Prin actul de control nr. 4731/05.10.2001 al CFG se constata o valoare, produse finite raportate ca productie marfa dar inexistente sub forma de produse finite”.*

De asemenea, S.C. "M" S.A. arata ca prin inregistrarea in contabilitate a acestei sume s-a denaturat *“rezultatul financiar si fiscal al anului 2001 prin impozitarea lor ca venituri”*, si ca bilantul anului 2001 fiind depus, s-a procedat la *“reglarea veniturilor astfel denaturate”* in anul 2002 - 2003.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar stabilit prin decizia de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca *“este eronat calculat ... prin insumarea gresita a unei coloane si omiterea din calcul a unei sume”.*

Impozitul pe venitul din salarii

Societatea contestatoare sustine ca diferenta provine din *“majorarea nejustificata a rulajului creditor al contului 444 <<impozit pe*

veniturile din salarii>>” si ca “in declaratie a fost cuprinsa suma totala a impozitului pe venitul din salarii rezultata din centralizatorul lunar”.

De asemenea, S.C. "M" S.A. arata ca *“rulajul creditor al balantei de verificare a fost denaturat prin includerea atat in rulajul creditor cat si cel debitor a sumelor aferente obligatiilor privind contributia de 7% sanatate societate”.*

Cerere de suspendare

Societatea arata ca *“datorita sumei foarte mari stabilite suplimentar la plata” ar fi pusa in “imposibilitatea de a mai continua activitatea”, in conditiile in care a “reusit achitarea tuturor restantelor la impozite si taxe”.*

Totodata, S.C. "M" S.A. sustine ca *“obligarea societatii la plata unei astfel de sume ar afecta in mod direct salariatii”.*

II. Prin decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala:

Verificarea a vizat perioada 01.01.2000 - 30.04.2005.

S.C. "M" S.A. este o societate cu capital privat care are ca principal obiect de activitate productia de piese si accesorii pentru autovehicule si motoare de autovehicule.

Taxa pe valoarea adaugata

1. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura seria BVMCA nr. 9364280/02.04.2003 emisa de S.C. Fabrica “B” in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat.

Urmare a deciziei nr. ... emisa de Comisia pentru solutionarea cererilor debitorilor care solicita trecerea in proprietate publica a statului a unor bunuri imobile supuse executarii silite din cadrul Ministerului Finantelor Publice, s-a incheiat procesul verbal pentru trecerea in proprietate publica a statului a bunului imobil nr. ... achizitionat de S.C. "M" S.A. in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat concomitent cu stingerea creantelor bugetului de stat.

Avand in vedere prevederile art. 116 alin. 5 din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, coroborat cu cele ale art. 8 alin. 3 din Legea nr. 345/2002, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

2. De asemenea, organul de inspectie fiscala a stabilit ca, in baza prevederilor art. 29 pct. B lit. a) si b) din Legea nr. 345/2002, S.C. "M" S.A. nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa

in factura seria BVACB nr. 8281421 intrucat aceasta nu are completata data emiterii.

3. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta diferentei dintre pretul de achizitie si cel de vanzare a unui teren.

Vanzarea sub pretul de achizitie a terenului catre o persoana fizica nu se justifica si conform prevederilor art. 3 alin. 4 din Legea nr. 345/2002, S.C. "M" S.A. era obligata sa colecteze taxa pe valoarea adaugata aferenta diferentei de pret.

Impozit pe profit

1. Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea a inregistrat in contul 6862 "Provizioane pentru riscuri si cheltuieli" o suma pentru care nu a prezentat documente justificative, suma care, in temeiul art. 5 din H.G. nr. 335/1995 republicata, nu este deductibila fiscal.

Intrucat, in trimestrul urmator, societatea anuleaza provizioanele prin includerea sumei in venituri, organul de inspectie fiscala a incadrat aceste venituri in categoria veniturilor neimpozabile.

2. S.C. "M" S.A. a inregistrat cheltuieli in baza unor facturi emise de "x" in baza contractului de consultanta tehnica si studiu de piata nr. C11/1999.

Societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor, fapt pentru care, in baza prevederilor art. I pct. 5 din O.U.G. nr. 217/1999 care modifica si completeaza art. 4 alin. 6 lit. r) din O.G. nr. 70/1994, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

3. Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "M" S.A. a inregistrat cheltuieli in baza unor facturi externe emise de "y".

Intrucat societatea nu a prezentat contractul incheiat cu aceasta firma, avand in vedere prevederile art. I pct. 5 din O.U.G. nr. 217/1999 care modifica si completeaza art. 4 alin. 6 lit. r) din O.G. nr. 70/1994, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma nu este deductibila fiscal.

4. In luna decembrie 2002, societatea a inregistrat cheltuieli cu servicii de consultanta facturate de "x" in baza contractului nr. C10/2002 care are ca obiect asistenta tehnica in negocierile cu partenerul spaniol "V".

Intrucat S.C. "M" S.A. nu a prezentat documente care sa probeze realitatea efectuarii serviciilor motivand ca "... s-au realizat venituri prin faptul ca prin cresterea numarului de clienti s-au realizat si incasari corespunzatoare", conform prevederilor art. 9 alin. 7 lit. s) din Legea nr. 414/2002 coroborat cu pct. 9.4 din H.G. nr. 859/2002, organul

de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

5. Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea a diminuat soldul creditor al contului 711 cu o suma fara a prezenta documente justificative.

S.C. "M" S.A. a explicat organului de inspectie fiscala ca printr-un act de control anterior incheiat in anul 2001 s-a constatat ca *"... valoarea de ... lei produse finite raportate ca productie marfa, dar inexistente sub acea forma, ele existand in centrele de profit sub forma de semifabricate care urmau a se finaliza in perioada urmatoare peste productia marfa a lunii"* si ca in luna mai 2002, urmare a inventarierii reperelor nefinalizate, a trecut pe stocuri de materii prime reperate nefinalizate in suma de ... lei, iar in luna iulie 2002 *"se anuleaza stocurile aferente create si se renunta a se mai executa"*.

De asemenea, societatea a corectat *"o stornare de cheltuieli cu materii prime in noiembrie 2001"* in suma de ... lei constatata ca fiind *"efectuata din greseala"* cu ocazia reverificarii *"soldurilor conturilor de materii prime si materiale"*.

Avand in vedere explicatiile societatii cat si lipsa documentelor justificative pentru aceste operatiuni, organul de inspectie fiscala a stabilit ca *"diminuarea profitului impozabil aferent anului 2003 cu suma totala de ... lei nu se justifica"* si a procedat la reintregirea profitului cu aceasta suma.

6. Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "M" S.A. a emis, aferent exportului de produse efectuat catre "I", factura de stornare seria BVMCA nr. 9553970/16.05.2003 in valoare de ... lei concomitent cu factura seria BVMCA nr. 9553969/16.05.2003 in valoare de ... lei *"cuprinzand aceleasi produse, aceleasi preturi, respectiv valori, diferenta intre ele fiind <<cheltuieli de reclamatie in suma de ... lei"*.

Din documentele prezentate de societate, organul de inspectie fiscala a stabilit ca stornarea veniturilor in suma de 5.083 lei nu este justificata intrucat *"din situatia la zi a comenzilor si livrarilor catre Interguss se observa ca la coloana <<cantitate reclamata si returnata>> nu este inscris nimic, livrarile efectuate catre acest client nefiind returnate"*, societatea neprezentand *"nici un alt document care sa confirme realitatea reclamatiei, natura acesteia, motivul pentru care bunurile au fost returnate"*.

Impozit pe veniturile din salarii

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada 01.01.2000 - 30.04.2005, S.C. "M" S.A. a constituit, evidentiat si retinut la sursa un impozit pe venituri din salarii mai mare fata de obligatia declarata organului fiscal teritorial.

Aferent acestei diferente nedeclarate, organul de inspectie fiscala a calculat penalitati de 10% conform pct. 2 din Legea nr. 258/1998, dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere.

De asemenea, pentru neplata impozitului pe venit din salarii calculat, retinut si declarat, in baza pct. 2 din Legea nr. 258/1998, art. 1 pct. 3 din O.G. nr. 26/2001 si art. 17 (1) din O.G. nr. 61/2002, organul de inspectie fiscala a calculat penalitati.

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

1. Taxa pe valoarea adaugata

1.1. Referitor la suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura seria BVACB nr. 8281421, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. "M" S.A. beneficiaza de dreptul de deducere a acesteia in conditiile in care pe factura nu este completata data emiterii.

In fapt, S.C. "M" S.A. a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura seria BVACB nr. 8281421 emisa de "L", factura care, la data inspectiei fiscale, nu avea completata data emiterii.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca, intrucat factura in cauza nu are completata data emiterii, societatea contestatoare nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

La contestatia formulata, S.C. "M" S.A. anexeaza copia jurnalului de vanzari pentru luna februarie 2002 al "L" in care se regaseste inregistrata factura seria BVACB nr. 8281421, cu taxa pe valoarea adaugata aferenta.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii seria BVACB nr. 8281421 "se regaseste in jurnalul de vanzari la pagina 2 si in decontul de T.V.A. deus la Administratia Finantelor Publice sub numarul 135247/21.03.2002".

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca atat in raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere, cat si in referatul anexat acestuia, organul de inspectie fiscala nu face nici o referire cu privire la modul in care aceasta factura a fost sau nu inregistrata in evidenta contabila a societatii si nici nu pune problema realitatii operatiunii pentru care a fost intocmita factura.

In drept, art. 22(1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, prevede ca *“Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă”*, iar art. 14 din același act normativ precizează ca *“Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege”*.

Conform textului de lege sus invocat, se retine ca taxa pe valoarea adaugata se deduce in momentul *“efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor”*, realitatea acestor operatiuni constituind conditia esentiala a deducerii.

Fata de cele prezentate anterior, se retine ca eroarea materiala constatata de organul de inspectie fiscala constand in omisiunea completarii datei de emitere a facturii seria BVACB nr. 8281421 nu este de natura a infirma realitatea operatiunii pentru care a fost intocmita factura in cauza si nici de a nega inregistrarea taxei pe valoarea adaugata aferenta in jurnalele de vanzari si in deconturile de T.V.A. si, implicit achitarea acesteia catre buget.

Mai mult, avand in vedere sustinerea S.C. "M" S.A. necontrazisa de organul de inspectie fiscala, conform careia *“societatea emitenta a colectat si inclus taxa pe valoarea adaugata inca din decontul lunii februarie 2002”*, sanctionarea societatii contestatoare pentru fapta de a se fi omis completarea datei de emitere a facturii seria BVACB nr. 8281421 cu pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata ar conduce la dubla impunere a sumei.

Avand in vedere cele retinute, contestatia formulata de S.C. "M" S.A. va fi admisa pentru capatul de cerere privitor la deductibilitatea acestei taxe pe valoarea adaugata.

Pe cale de consecinta, contestatia va fi admisa si pentru dobanzile de intarziere aferente si penalitatile calculate.

1.2. *Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii unui imobil de la S.C. Fabrica “B”, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. "M" S.A. beneficiaza de dreptul de deducere a acesteia in conditiile in care, in luna iulie 2003, imobilul in cauza a fost scos din patrimoniul contestatoarei prin darea in plata in baza procesului verbal pentru trecerea in proprietate publica a statului.*

In fapt, S.C. "M" S.A. a dedus in luna iulie 2003 taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala seria BVMCA nr. 9364280/02.04.2003 emisa de S.C. Fabrica “B” in baza contractului de vanzare cumparare autentificat.

Prin acest contract, societatea contestatoare a achizitionat un imobil care, ulterior deciziei emisa de Comisia pentru solutionarea cererilor debitorilor care solicita trecerea in proprietate publica a statului a unor bunuri imobile supuse executarii silite din cadrul Ministerului Finantelor Publice si a procesului verbal pentru trecerea in proprietate publica a statului a bunului imobil, a fost scos din patrimoniul S.C. "M" S.A. concomitent cu stingerea creantelor catre bugetul de stat.

In drept, regimul taxei pe valoarea adaugata in cazul trecerii unui bun in proprietatea publica a statului este reglementat prin art. 116 alin. (5) din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, care precizeaza urmatoarele:

“Procesul-verbal de trecere în proprietatea publică a statului a bunului imobil constituie titlu de proprietate. Operațiunea de transfer al dreptului de proprietate, ca efect al dării în plată, este scutită de taxa pe valoarea adăugată”.

Referitor la operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata, prin art.8 alin.(3) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se stabilesc urmatoarele:

“Operațiunile scutite de la plata taxei pe valoarea adăugată prin alte acte normative decât prin prezenta lege se consideră operațiuni scutite fără drept de deducere în situația în care actele normative respective nu prevăd în mod expres posibilitatea furnizorilor/prestatorilor de a exercita dreptul de deducere”.

Mai mult, art. 61 alin. (2) lit.b) din H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, stipuleaza urmatoarele:

“taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau de servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu va fi dedusă. Aceste operațiuni se vor evidenția într-un jurnal pentru cumpărări separat”.

Prin prisma textelor de lege sus invocate se retine ca S.C. "M" S.A. nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii imobilului de la S.C. Fabrica "B" intrucat dreptul de proprietate asupra acestuia a fost transferat statului in aceeași luna in care societatea deducea taxa pe valoarea adaugata in cauza, respectiv iulie 2003, prin procesul verbal pentru trecerea in proprietate publica a statului a bunului imobil, aceasta fiind o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata si fara drept de deducere care implica nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei imobilului in cauza.

Referitor la sustinerea S.C. "M" S.A. conform careia imobilul in cauza *“este destinat realizării de activitati turistice din care rezultau*

venituri impozabile", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat societatea nu face dovada ca a obtinut venituri impozabile realizate din utilizarea imobilului pe care l-a detinut in proprietate in perioada aprilie - iulie 2003.

In ceea ce priveste trimiterea la verificarea realitatii operatiunii, se retine ca organul de inspectie fiscala nu contesta realitatea achizitiei imobilului de la S.C. Fabrica "B", nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata fiind urmare a operatiunii de trecere in proprietate publica a statului a bunului imobil, cu scoaterea acestuia din patrimoniul S.C. "M" S.A. concomitent cu stingerea creantelor catre bugetul de stat.

Fata de cele retinute anterior, contestatia formulata de S.C. "M" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privitor la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

Pe cale de consecinta, contestatia va fi respinsa si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

1.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta diferentei dintre pretul de vanzare si cel de achizitie a unui teren, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei in conditiile in care organul de inspectie fiscala nu a analizat realitatea operatiunii de vanzare a terenului sub aspectul cauzelor care au condus la vanzarea acestuia sub pretul de achizitie.

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "M" S.A. avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta diferentei dintre pretul de vanzare si cel de achizitie a unui teren.

Conform raportului de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere, S.C. "M" S.A. a achizitionat in luna aprilie 2002 un teren de la "I" pe care, in luna decembrie 2003, l-a vandut unei persoane fizice la un pret mult mai mic.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca "*vanzarea la un pret inferior pretului de achizitie in conditiile cresterii coeficientului de inflatie intre cele doua perioade nu se justifica*", fapt pentru care a considerat ca diferenta dintre cele doua preturi constituie "*punere la dispozitie cu titlu gratuit*".

Avand in vedere cele prezentate anterior, se retine ca organul de inspectie fiscala nu a analizat tranzactia constand in cumpararea si ulterior vanzarea la un pret reprezentand 20% din pretul de achizitie a terenului de catre S.C. "M" S.A..

De asemenea, in raportul de inspectie fiscala nu se precizeaza daca persoana fizica - cumparator al terenului se afla in relatii

comerciale cu vanzatorul S.C. "M" S.A. sau este persoana afiliata acestuia sau "L".

Se retine totodata ca organul de inspectie fiscala nu a analizat care au fost motivele pentru care S.C. "M" S.A. a instrainat terenul in cauza acceptand un pret mult subevaluat.

In drept, la art. 92 (2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza urmatoarele:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale".

Conform textului de lege invocat mai sus, organul de inspectie fiscala are obligatia de a investiga toate actele si faptele rezultate din activitatea S.C. "M" S.A. astfel incat sa se stabileasca daca pretul de vanzare a terenului a fost corect stabilit, raportat la amplasarea acestuia, la data tranzactiei si la valoarea de piata reala a terenurilor din zona respectiva, sau daca vanzarea la un pret reprezentand 20% din pretul de achizitie a terenului s-a efectuat cu scopul diminuarii impozitelor si taxelor datorate bugetului de stat.

Mai mult, potrivit art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *"Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză"*.

Fata de cele retinute, avand in vedere prevederile art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *"(3) 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"*, capitolul "TVA COLECTATA" din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere, va fi desfiintat pentru aceasta taxa pe valoarea adaugata, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, urmand a se reface controlul de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru aceeasi taxa, conform celor retinute in continutul prezentei decizii.

De asemenea, la emiterea deciziei de impunere se vor avea in vedere prevederile Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala", publicat in Monitorul Oficial nr. 528/19.06.2006.

2. Impozitul pe profit

2.1. Referitor la suma inregistrata in contul 6862 "Provizioane pentru riscuri si cheltuieli", Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceasta este deductibila in conditiile in care societatea contestatoare nu justifica cu documente aceasta inregistrare.

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "M" S.A. a inregistrat in contul 6862 "Provizioane pentru riscuri si cheltuieli" in lunile iunie, septembrie si decembrie 2000 o suma fara a prezenta "documente care sa justifice inregistrarile efectuate".

Organul de inspectie fiscala a solicitat prin notificare, "justificarea cu documente legal intocmite a provizioanelor constituite astfel cum au fost evidentiata contabil".

Ca raspuns, societatea contestatoare a inaintat organului de inspectie fiscala un dosar cuprinzand bilantul anului 2000, balante de verificare si fise ale unor conturi, fara a contine "documente care sa justifice inregistrarile efectuate".

Prin contestatia formulata, S.C. "M" S.A. nu aduce argumente sau documente in sustinerea deductibilitatii acestei sume ci arata ca suma "inregistrata in luna mai 2000", "anularea de provizion aferenta anului 1999 inregistrata la 31.05.2000, anularea de provizion" nu au fost luate in calcul.

Referitor la aceasta suma, se retine ca aceasta a fost inregistrata pe cheltuieli in luna mai 2000 si inclusa in venituri in luna iunie 2000.

Avand in vedere includerea sumei atat pe venituri cat si pe cheltuieli in cadrul aceluiasi trimestru, se retine ca rezultatul fiscal al trimestrului nu este influentat.

De asemenea, se retine ca suma in cauza nu a fost inclusa in suma totala stabilita ca fiind nedeductibila fiscal datorita lipsei documentelor justificative.

In ceea ce priveste trecerea pe venituri neimpozabile a provizioanelor, se retine, conform precizarilor organului de inspectie din referatul anexat la dosarul cauzei, ca "insasi societatea le-a tratat ca fiind venituri impozabile" si ca "in perioada anilor 2000 - 2002 societatea a tratat cheltuielile cu provizioanele ca fiind deductibile iar veniturile de aceeasi natura impozabile", asa cum reiese si din "Declaratia privind impozitul pe profit" aferenta anului 2000 inregistrata la organul fiscal teritorial care la randul 12 "Alte venituri neimpozabile" nu este completata.

In aceste conditii, avand in vedere cele retinute anterior cu privire la cuantumul cheltuielilor inregistrate de societate in contul 6862 "Provizioane pentru riscuri si cheltuieli" in lunile iunie, septembrie si decembrie 2000 fara documente justificative, coroborat cu faptul ca S.C. "M" S.A. nu contesta incadrarea acestei sume in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, capatul de cerere referitor la aceasta suma totala va fi respins ca neintemeiat.

2.2. *Referitor la cheltuielile cu servicii de consultanta inregistrate de S.C. "M" S.A. in anul 2000 si in anul 2002, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestora in conditiile in care documentele prezentate de societate nu pot face dovada realitatii prestarii serviciilor.*

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "M" S.A. a inregistrat in anul 2000 si in anul 2002 cheltuieli in baza unor facturi externe emise de "x" in baza contractului de consultanta tehnica si studiu de piata nr. C11/1999 si a contractului de asistenta tehnica nr. C10/2002.

In drept, deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanta este reglementata dupa cum urmeaza:

- Anul 2000

O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, precizeaza la art. 1 pct. 5 lit. r) urmatoarele:

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

r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora".

Privitor la textul de lege sus citat, H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, face urmatoarele precizari:

"În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului".

- Anul 2002

Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, precizeaza la art. 9 (7) lit. s) ca *"Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]*

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în

formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată”.

H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, precizează următoarele:

“În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

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

Punctual, încadrarea cheltuielilor cu consultanța, până la data de 30 iunie 2002, este reglementată de art. 4 (6) lit. r) din O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, și de H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care precizează faptul că “ ... este necesar ca serviciile **prestate** să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”.

Conform textelor de lege invocate anterior, cheltuielile de consultanță sunt deductibile fiscal numai dacă serviciile prestate au fost efectuate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, prestatorii putând fi verificați în legătură cu natura serviciilor prestate.

În aceste condiții, se impune analiza contractului de consultanță tehnică și studiului de piață nr. C11/1999 încheiat de S.C. "M" S.A. cu "x".

Astfel, se reține că obiectul contractului de consultanță tehnică și studiului de piață nr. C11/1999 constă în “*Stabilirea drepturilor și obligațiilor părților în activitățile de prospectare, contractare și derulare a operațiunilor de import și export pentru produsele specificate de CLIENT și/sau în baza cererilor de ofertă ferme*”, iar “*Încheierea contractelor comerciale externe se face de către CLIENT în nume propriu, pe seama CLIENTULUI*”.

Conform celor de mai sus, se reține că S.C. "M" S.A. - CLIENT în cadrul contractului de consultanță tehnică și studiului de piață nr. C11/1999 încheie în nume propriu contractele comerciale externe iar

in *“activitatile de prospectare, contractare si derulare a operatiunilor de import si export”* are drepturi si obligatii ca si CONSULTANTUL - "x".

Conform capitolului "II. Obligatiile consultantului" din contractul de consultanta tehnica si studiu de piata nr. C11/1999, "x" prospecteaza pietele externe si intocmeste *“studii de piata pentru stabilirea conditiilor si posibilitatilor de comercializare a unor produse ale CLIENTULUI”*, remite CLIENTULUI *“cererile de oferta si/sau ofertele partenerilor externi”*, asigura consultanta de specialitate *“informandu-l despre tratativele purtate”* si efectueaza importuri de materiale, masini, etc. *“numai din ordinul scris”* al CLIENTULUI.

Fata de prevederile contractuale sus mentionate, se retine ca la notificarea prin care organul de inspectie fiscala a solicitat S.C. "M" S.A. toate documentele care sa ateste realitatea efectuarii serviciilor ce fac obiectul contractului de consultanta tehnica si studiu de piata nr. C11/1999, societatea contestatoare nu a prezentat nici un document ci s-a limitat la a informa in scris ca *“reprezentantul firmei “X” isi desfasoara activitatea in afara teritoriului Romaniei prin achzitionarea de clienti, asigurarea participarii la diverse targuri si expozitii, consultanta privind pietele de desfacere cat si preturile practicate pe acest segment”*.

In aceste conditii se retine ca neprezentarea nici unui document de genul *“studii de piata pentru stabilirea conditiilor si posibilitatilor de comercializare a unor produse ale CLIENTULUI”*, *“cererile de oferta si/sau ofertele partenerilor externi”* sau informari *“despre tratativele purtate”*, conduce la concluzia ca "x" - CONSULTANTUL nu a executat obligatiile asumate prin contractul de consultanta tehnica si studiu de piata nr. C11/1999, deci nu a prestat serviciile de consultanta tehnica si studiu de piata.

Mai mult, art. 3 din capitolul "IV. Obligatiile clientului" din contractul de consultanta tehnica si studiu de piata nr. C11/1999, precizeaza ca S.c. "m" s.a. analizeaza *“cererile de oferta externe primite de la CONSULTANT”*, ori faptul ca societatea contestatoare nu a prezentat nici un document demonstreaza faptul ca "x" - CONSULTANTUL nu a emis nici *“cererile de oferta externe”* pe care trebuia sa le analizeze contestatoarea.

De asemenea, se retine ca intrucat contractul de consultanta tehnica si studiu de piata nr. C11/1999 are un caracter de maxima generalitate in sensul ca nu este precizata natura serviciilor, termenul de executie, tarifele percepute, nu poate fi verificat prestatorul in legatura cu natura serviciilor prestate, a respectarii termenelor contractuale astfel incat sa se justifice achitarea facturilor externe emise de acesta, asa cum prevede H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

In aceste conditii, se retine ca nu se poate proba faptul ca serviciile de consultanta pentru care S.C. "M" S.A. a achitat suma in cauza au fost efectuate, sunt cele comandate, necesare societatii, la termenul si de calitatea convenite de parti.

In ceea ce priveste cheltuielile inregistrate in anul 2002 in baza unor facturi externe emise de "x" conform contractului de asistenta tehnica nr. C10/2002, sunt aplicabile aceleasi prevederi ale art. 9 (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, coroborate cu cele ale pct. 9.14. din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, prevederi mai sus citate.

Dealtfel, deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanta este conditionata, si anterior datei de 30 iunie 2002 si dupa aceasta data, de realitatea serviciilor prestate, in H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, legiuitorul facand referire la "serviciile prestate", iar in H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, accentuand acest aspect prin sintagma "este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate".

In aceste conditii, in vederea incadrarii cheltuielilor inregistrate in baza contractului de asistenta tehnica nr. C10/2002, organul de inspectie fiscala a procedat la verificarea prestatiei "*prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare*" asa cum precizeaza legiuitorul la pct. 9.4 din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Se retine ca, urmare a notificarii prin care organul de inspectie fiscala a solicitat "*sa se probeze realizarea in fapt a serviciilor*", S.C. "M" S.A. nu a prezentat nici un document din care sa rezulte efectuarea serviciilor, materializarea acestora, ci s-a limitat la a sustine ca "*Prin activitatea firmei "X" au realizat venituri prin faptul ca prin cresterea numarului de clienti s-au realizat si incasari corespunzatoare*".

De asemenea, se retine ca nici prin contestatia formulata, S.C. "M" S.A. nu a prezentat documente care sa ateste efectuarea serviciilor de asistenta tehnica, control al calitatii si cantitatii marfurilor achizitionate de la firma "V", de emitere a unor notificari referitoare la calitatea acestor marfuri si de pregatire profesionala, asa cum se prevede la capitolul II "*Obiectul contractului, in vederea importului de componente si subansamble necesare productiei de instalatii de irigat*" din contractul de asistenta tehnica nr. C10/2002.

Dealtfel, societatea contestatoare nu face vorbire despre serviciile de consultanta prestate de "x" in baza contractului de asistenta tehnica nr. C10/2002 ci arata ca suma achitata acesteia *“reprezinta doar 2,64% din cifra de afaceri realizata suplimentar”* si *“este sub nivelul comisionului care ar fi trebuit achitat unui comisionar care ar fi intermediat operatiunile de import”*.

Fata de sustinerile de mai sus, se retine, pe de o parte, ca deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in baza contractului de asistenta tehnica nr. C10/2002 nu este conferita de cuantumul acestora ci de realitatea prestarii serviciilor contractate, iar pe de alta parte ca obiectul contractului de asistenta tehnica nr. C10/2002 nu consta in intermedierea operatiunilor de import cu care S.C. "M" S.A. justifica cheltuielile in cauza.

In aceste conditii, avand in vedere retinerile anterioare, contestatia formulata de S.C. "M" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capetele de cerere privind cheltuielile inregistrate in anul 2000 si in anul 2002 in baza contractului de consultanta tehnica si studiu de piata nr. C11/1999 si a contractului de asistenta tehnica nr. C10/2002.

2.3. Referitor la cheltuielile inregistrate in baza facturilor emise de "y", Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca devizul intocmit de societatea franceza intruneste calitatea de document justificativ si, pe cale de consecinta, daca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

In fapt, S.C. "M" S.A. a inregistrat in anul 2001 cheltuieli in baza unor facturi emise de "y", fara a prezenta organului de inspectie alte documente din care sa rezulte efectuarea unor servicii.

In drept, O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, precizeaza la art. I pct. 5 urmatoarele:

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

r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora”.

De asemenea, H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, face urmatoarele precizari:

“În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”.

Conform textelor de lege sus citate, aferent cheltuielilor inregistrate, S.C. "M" S.A. trebuia sa prezinte un contract scris incheiat cu "y" *“care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”*.

Se retine ca, desi organul de inspectie fiscala a notificat societatea contestatoare, S.C. "M" S.A. nu a prezentat nici un document in sustinere pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa decizia de impunere.

La contestatia formulata, societatea a anexat in copie un deviz in limba franceza si o traducere necertificata a acestuia.

Referitor la devizul anexat in sustinere, se retine ca acesta este un act unilateral intocmit de "y" prin care se fac proponeri privind modul de desfasurare a lucrarilor *“pe pozitia MBK Saint Quentin”* si nu un contract incheiat intre cele doua parti *“care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”*.

Avand in vedere ca documentul anexat la contestatia formulata nu indeplineste calitatea de contract cat si faptul ca S.C. "M" S.A. nu aduce nici o motivatie in sustinere, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind cheltuielile inregistrate in baza unor facturi emise de "y".

2.4. *Referitor la stornarea sumei reprezentand in acceptiunea societatii contestatoare “cheltuieli reclamatie”, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceasta operatiune este legala in conditiile in care S.C. "M" S.A. nu prezinta documente care sa confirme realitatea reclamatiei calitative .*

In fapt, aferent facturii de livrare la extern seria BVMCA nr. 9349931/08.04.2003 stornata cu factura seria BVMCA nr. 9553970/16.05.2003, S.C. "M" S.A. a emis factura seria BVMCA nr. 9553969/16.05.2003.

Factura seria BVMCA nr. 9553969/16.05.2003 cuprinde aceleasi produse, in aceleasi cantitati si la aceleasi preturi ca acelea din factura initiala seria BVMCA nr. 9349931/08.04.2003, diferenta cu care a fost diminuata valoarea avand ca explicatii inscrite *“cheltuieli reclamatie”*.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 9 (7) lit. j) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care precizeaza urmatoarele:

“Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicată,

cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii”.

In aceste conditii, se retine ca S.C. "M" S.A., urmare a notificarii, a prezentat organului de inspectie fiscala "Situatia la zi a comenzilor si livrarilor in anul 2003 - "I" si o adresa a "I" din data de 09.04.2003.

Din analiza documentelor de mai sus se retine ca in "Situatia la zi a comenzilor si livrarilor in anul 2003 - "I", rubrica "Cantitate reclamata si returnata" nu este completata, fapt ce conduce la concluzia ca in anul 2003 toate comenzile au fost onorate in cantitatile si de calitate corespunzatoare, livrarile catre acest client nefiind returnate.

In ceea ce priveste adresa "I" din data de 09.04.2003 transmisa prin posta electronica, se retine ca aceasta contine solicitarea catre o persoana fizica de a transmite o factura corecta, fara nici o trimitere la eventuale reclamatii privind marfuri livrate de S.C. "M" S.A., situatie in care adresa in cauza nu poate fi considerat document justificativ pentru diminuarea valorii facturii seria BVMCA nr. 9349931/08.04.2003 cu aceasta suma.

La contestatia formulata, S.C. "M" S.A. anexeaza copia reclamatiei nr. 2/02.12.2002 conform careia rebuturile unor reperi constatate la F.W. GmbH&CoKG "*vor intra in sarcina "M"*", "*Costurile reclamatiei se ridica la suma de ... EURO*" si "*Suma va intra in calcul la urmatoarea livrare*".

Din analiza documentului sus mentionat se retine ca suma care intra in sarcina S.C. "M" S.A. nu este explicitata astfel incat sa rezulte cu claritate ca reperatele livrate de societatea contestatoare catre "I" prezinta defecte care fie vor fi remediate contra unei sume sau ca acestea vor fi returnate.

De asemenea, se retine ca reclamatia nr. 2/02.12.2002 precizeaza ca suma se opereaza "*la urmatoarea livrare*", livrare care, conform "Situatiei la zi a comenzilor si livrarilor in anul 2003 - "I" a avut loc in data de 8 ianuarie 2003, fapt ce conduce la concluzia ca diminuarea valorii facturii seria BVMCA nr. 9349931/08.04.2003 nu s-a efectuat in baza documentului in cauza.

Mai mult, se retine ca prin contestatia formulata, insasi societatea contestatoare induce un element de confuzie sustinand ca "*in urma reclamatiei calitative facuta de client ... s-a facturat din nou cantitatea buna livrata in valoare de ... lei conform facturii seria BVMCA nr. 9553969/16.05.2003*", ori, asa cum s-a precizat mai sus, factura seria BVMCA nr. 9553969/16.05.2003 cuprinde aceleasi produse, in aceleasi cantitati si la aceleasi preturi ca cele din factura initiala seria BVMCA nr. 9349931/08.04.2003.

Fata de cele prezentate anterior se retine ca diminuarea valorii facturii seria BVMCA nr. 9349931/08.04.2003 cu suma in cauza nu s-a efectuat in baza unor documente justificative care sa confirme realitatea reclamatiei, fapt pentru care, contestatia formulata de S.C. "M" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere vizand aceasta suma.

2.5. Referitor la diminuarea soldului creditor al contului 711 cu suma cu care au fost influentate veniturile aferente lunii iulie 2003, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra corectitudinii acestei operatiuni in conditiile in care S.C. "M" S.A. nu prezinta documente justificative in sustinere.

In fapt, S.C. "M" S.A. a diminuat in luna iulie 2003 soldul creditor al contului 711 "Venituri din productia stocata" cu o suma, fara a prezenta documente justificative.

Prin notificare, organul de inspectie fiscala a solicitat societatii contestatoare documente care sa justifice operatiunile contabile efectuate care au avut ca efect diminuarea profitului impozabil aferent anului 2003.

S.C. "M" S.A. raspunde ca printr-un act de control din anul 2001 s-a constatat "*valoarea de ... lei produse finite raportate ca productie marfa, dar inexistente sub acea forma, ele existand in centrele de profit sub forma de semifabricate care urmau a se finaliza in perioada urmatoare peste productia marfa a lunii*".

In luna mai 2002, urmare a inventarierii reperelor nefinalizate, societatea a trecut pe stocuri de materii prime reperete nefinalizate in suma de ... lei.

In luna iulie 2003, societatea diminueaza stocul de materii prime cu aceasta suma, motivatia acestei operatiuni fiind aceea ca "se anuleaza stocurile aferente create si se renunta a se mai executa".

Totodata, societatea arata ca in luna iulie 2003 a corectat "o stornare de cheltuieli cu materii prime in noiembrie 2001" in suma de ... lei constatata ca fiind "*efectuata din greseala*" cu ocazia reverificarii "*soldurilor conturilor de materii prime si materiale*".

Referitor la aceasta suma, se retine ca operatiunea de "anulare a stocurilor" este nejustificata intrucat reperete nefinalizate trecute pe stocuri de materii prime ca urmare a inventarierii nu pot fi "anulate" ci utilizate in procesul de productie sau vandute, situatii in care cheltuielile efectuate cu aprovizionarea materiilor prime respective se recupereaza in totalitate sau partial prin veniturile obtinute urmare a vanzarii produselor finite sau a reperelor nefinalizate.

Cum S.C. "M" S.A. motiveaza "anularea stocurilor" prin faptul ca s-a "renuntat a se mai executa", se exclude varianta recuperarii cheltuielilor efectuate cu aprovizionarea materiilor prime prin veniturile obtinute urmare a vanzarii produsului finit.

Nici alternativa obtinerii de venituri din vanzarea ca atare a reperelor nefinalizate nu poate fi retinuta intrucat societatea nu a inregistrat astfel de venituri.

In aceste conditii, se retine ca, intrucat atat in timpul inspectiei fiscale cat si ulterior, prin contestatia formulata, societatea nu precizeaza destinatia reperelor nefinalizate "anulate" din stocul de materii prime, cheltuielile efectuate cu aprovizionarea materiilor prime aferente acestora nu au corespondent in venituri.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 9(1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care prevede urmatoarele:

"La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile".

De asemenea, art. 6 (1) din Legea contabilit tii nr. 82/1991 republicata, precizeaza urmatoarele:

"Orice opera iune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dob ndind astfel calitatea de document justificativ".

In aceste conditii, avand in vedere prevederile legale sus citate coroborat cu explicatiile date de S.C. "M" S.A. privind aceste operatiuni, se retine ca atat timp cat, conform inventarierii efectuate de societate in luna mai 2002, reperatele nefinalizate in suma totala de ... lei existau faptic, "**anularea stocurilor aferente create**" si renuntarea "*a se mai executa*" materializata prin inregistrarea contabila "301.99 = 711 - suma " efectuata in luna iulie 2003 nu se justifica.

In ceea ce priveste ultima suma, desi societatea contestatoare sustine in raspunsul dat la notificare ca a corectat "*stocul de materii prime prin n.c. nr. 300/31.07.2003*" intrucat a constatat "*ca a fost efectuata din greseala o stornare de cheltuieli cu materii prime in noiembrie 2001 prin n.c. nr. 300 cu formula contabila 600.11 = 300.11 -suma lei*", se retine ca in balanta de verificare analitica aferenta lunii noiembrie 2001 anexata in copie la dosarul cauzei nu figureaza contul 600.11 si contul 300.11, fapt ce conduce la concluzia ca diminuarea soldului creditor al contului 711 "Venituri din productia stocata" cu aceasta suma nu este justificata.

Mai mult, prin contestatia formulata, societatea aduce in sustinere si pentru aceasta suma aceleasi argumente ca si pentru cealalta, fara a le motiva distinct asa cum a procedat in raspunsul dat la notificare.

De asemenea, se retine ca prin contestatia formulata, S.C. "M" S.A. nu aduce alte argumente in sustinere, fapt pentru care, avand in vedere retinerile anterioare, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind diminuarea soldului creditor al contului 711 "Venituri din productia stocata".

2.6. Referitor la diferenta intre impozitul pe profit declarat la anul 2001 si cel inregistrat in Fisa sintetica a evidentei platitorului S.C. "M" S.A., cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra diferentei de impozit stabilita de organul de inspectie fiscala in conditiile in care decizia de impunere se emite numai in situatia in care se modifica baza de impunere.

In fapt, la stabilirea impozitului pe profit suplimentar aferent anului 2001 fata de cel evidentiat si declarat de S.C. "M" S.A., organul de inspectie fiscala a luat in calcul impozitul pe profit evidentiat in Fisa sintetica a evidentei platitorului emisa de organul fiscal teritorial Administratia finantelor publice si nu impozitul pe profit aferent anului 2001 calculat si evidentiat de societate.

La contestatia formulata, S.C. "M" S.A. anexeaza o copie a declaratiei privind impozitul pe profit aferenta anului 2001 care poarta stampila organului fiscal teritorial si care, la rubrica "Impozit pe profit datorat", are completata suma de ... lei.

De asemenea, in raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere, referitor la aceasta diferenta, organul de inspectia fiscala se limiteaza la a arata ca "*... societatea a calculat impozit pe profit in suma de ... lei, declarand organului fiscal teritorial suma de ... lei, cu o diferenta in minus de ... lei*".

In drept, art. 83 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, prevede ca :

"(1) Impozitele, taxele, contributiile 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", iar potrivit art. 84 alin. 1 din același act normativ, "Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere", prevederi care se regasesc si la art. 107 alin. 2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata.

Mai mult, potrivit art. 92 alin. 3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, "Obiectul si functiile inspectiei fiscale", organul de inspectie fiscala avea obligatia de a verifica "*b) ... concordanța dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din **evidența contabilă a contribuabilului***".

Or, se retine ca in speta diferenta de impozit pe profit a fost stabilita nu ca urmare a verificarii activitatii contribuabilului rezultata din evidenta contabila a acestuia care sa determine o diferenta de baza de impunere, ci ca urmare a Fisei sintetice a evidentei platitorului, act emis de organul fiscal care gestioneaza evidenta impozitelor si taxelor datorate de platitor in baza declaratiilor contribuabilului.

Astfel organul de inspectia fiscala nu a efectuat o verificare din care sa rezulte care este valoarea corecta a impozitului pe profit datorat de S.C. "M" S.A. in anul 2001 analizand bilantul depus de societate raportat la declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2001.

Fata de cele retinute, avand in vedere prevederile art. 92 (2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, conform carora "*Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:*

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale", coroborat cu prevederile art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca "(3) 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", capitolul "Impozit pe profit" subcapitolul vizand impozitul pe profit aferent anului 2001 din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere, va fi desfiintat pentru impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, urmand a se reface controlul de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru aceeasi taxa, conform celor retinute in continutul prezentei decizii.

In ceea ce priveste sustinerea S.C. "M" S.A. conform careia diferenta de impozit pe profit stabilita de organul de inspectie fiscala a fost "eronat calculata" se retine ca suma reprezentand impozitul pe profit evidentiat de societate la trimestrul II al anului 2004 si suma reprezentand impozitul pe profit calculat de organul de inspectie fiscala pentru aceeasi perioada, nu au fost cuprinse in calculul impozitului pe profit suplimentar intrucat acesta se calculeaza cumulat pe an iar la sfarsitul anului 2004 S.C. "M" S.A. a inregistrat pierdere.

3. Impozitul pe veniturile din salarii

Referitor la suma reprezentand impozit pe veniturile din salarii, dobanzile aferente, penalitati de intarziere si penalitati de 10%, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. "M" S.A. datoreaza aceste sume in conditiile in care diferenta de impozit rezulta din nedeclararea acestuia in cuantumul constituit in evidenta contabila.

In fapt, S.C. "M" S.A. a evidentiat in anul 2000 un impozit pe veniturile din salarii si a declarat organului fiscal teritorial acelasi impozit, pentru aceeasi perioada, in alt cuantum.

In drept, art. 1 alin. 1 si 2 din O.G. nr. 68/1997 privind procedura de întocmire și depunere a declarațiilor de impozite și taxe, republicată, precizeaza urmatoarele:

“(1) Toți plătitorii, persoane juridice sau fizice, române și străine, cărora le revin, potrivit legii, obligații fiscale către bugetul de stat și bugetele locale, trebuie să întocmească și să depună declarații sau deconturi de impunere, denumite în continuare declarații de impozite și taxe.

(2) Declarațiile de impozite și taxe sunt documente prin care se declară:

a) impozitele și taxele datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului;

b) bunurile și veniturile impozabile, în cazul în care, potrivit legii, stabilirea impozitului și a taxei se face de organul fiscal;

c) impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, reține și vărsa impozite și taxe”.

Conform textului de lege sus invocat, S.C. "M" S.A. are obligatia de a intocmi si depune declaratia privind impozitul pe veniturile din salarii datorat intrucat are *“potrivit legii, obligația calculării”* acestuia.

Pe cale de consecinta, in declaratia depusa la organul fiscal teritorial se va regasi impozitul pe veniturile din salarii calculat de societate.

In aceste conditii, pentru anul 2000, S.C. "M" S.A. datora suma constituita in evidenta contabila.

Sustinerea S.C. "M" S.A. conform careia *“diferentele intre declaratie si rulajul creditor al balantei de verificare a fost denaturat prin includerea atat in rulajul creditor cat si cel debitor a sumelor aferente obligatiilor privind contributia de 7% sanatate societate”*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat art. 52 (3) din Legea nr. 145/1997 privind asigurarile sociale de sanatate conform caruia *“Contribuția pentru asigurările sociale de sănătate se deduce din impozitul pe salariu sau din impozitul pe venit, după caz, stabilit potrivit legii, și se varsă la casa de asigurări de sănătate”* a fost respins prin

O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, care a intrat in vigoare la data de 01.01.2000.

In aceste conditii, se retine ca S.C. "M" S.A. datoreaza suma reprezentand diferenta intre impozitul pe veniturile din salarii evidentiat in anul 2000 si cel declarat organului fiscal teritorial, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru aceste sume.

In ceea ce priveste suma "Z" contestata de S.C. "M" S.A. dar care nu figureaza in decizia de impunere, se retine ca, in conformitate cu art. 176 (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, care precizeaza ca "Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal", contestatia va fi respinsa ca fara obiect pentru acest capat de cerere.

4. Referitor la cererea de suspendare a executarii actului administrativ - fiscal, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala poate suspenda executarea sumei totale stabilita prin decizia de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala, in conditiile in care, prin prezenta decizie, contestatia a fost solutionata pe fond.

In fapt, prin contestatia formulata S.C. "M" S.A. solicita suspendarea executarii sumei contestate stabilita prin decizia de impunere.

In drept, art.185 (2) "*Suspendarea executării actului administrativ fiscal*" din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

"(2) Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificată a contestatorului."

In aceste conditii si avand in vedere solutia pronuntata prin prezenta decizie, cererea de suspendare a executarii a ramas fara obiect, contestatia societatii fiind solutionata in sistemul cailor administrative de atac.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 29 pct. B lit. a) si b), art.8 alin.(3) din Legea nr. 345/2002, art. 116 alin. (5) din O.G. nr. 61/2002, art. 61 alin. (2) lit.b) din H.G. nr. 598/2002,, art. I pct. 5 lit. r) din O.U.G. nr. 217/1999, art. 9 (7) lit. j), lit. s) din Legea nr. 414/2002, pct. 9.14. din H.G. nr. 859/2002, art. 6 (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicata, art. 1 alin. 1 si 2 din O.G. nr. 68/1997, art. 52 (3) din Legea nr. 145/1997, art. 92 (2), art. 176 (2), art.

179, art.185 (2), art. 186 (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de S.C. "M" S.A. pentru suma totala de "P", reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- impozit pe profit suplimentar;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile din salarii;
- dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- penalitatile de intarziere de 0,5%.

2.Respingerea ca fara obiect a contestatiei formulate de S.C. "M" S.A. pentru suma de "S" reprezentand penalitati 10% impozit pe veniturile din salarii.

3. Admiterea contestatiei formulate de S.C. "M" S.A. pentru suma de "T" reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

4. Desfiintarea capitolul "TVA COLECTATA" din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere, pentru suma totala de "V" reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente si penalitati, urmand a se emite o noua decizie de impunere conform O.M.F.P. nr. 972/2006, care va avea în vedere strict considerentele din prezenta decizie.

5. Desfiintarea subcapitolului vizand impozitul pe profit aferent anului 2001 din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere, pentru suma totala de "D" reprezentand impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente si penalitati, urmand a se emite o noua decizie de impunere conform legii care va avea în vedere strict considerentele din prezenta decizie.

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

ANEXA LA DECIZIA nr. 11/21.06.2006

TVA

- dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in facturi fiscale ce nu corespund prevederilor legale (sau ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ)

******NOU - dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata pe factura de achizitie a unui imobil scos din patrimoniu prin dare in plata in baza procesului verbal pentru trecerea in proprietatea publica a statului.**

Procedura

- neanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a documentelor prezentate de societate

- emiterea eronata a titlului de creanta

Impozit pe profit

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor inregistrate in contabilitate fara a avea la baza documente justificative

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu comisioane, servicii de consultanta, management si alte prestari de servicii

Impozit pe venit

- mod de calcul

