

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

DECIZIA NR.222/29.07.2004

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 **SC "R" SRL** .

Contestatia are ca obiect obligatiile fiscale stabilite prin procesul verbal incheiat de organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal, reprezentand:

- impozit pe profit,
- dobanzi impozit pe profit,
- penalitati impozit pe profit,
- taxa pe valoarea adaugata,
- dobanzi aferente TVA
- penalitati aferente TVA,
- impozit pe dividende,
- dobanzi aferente impozitului pe dividende,
- penalitati aferente impozitului pe dividende.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.171 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobată prin Legea nr.174/2004.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 169 si art. 173 alin. 1 lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **SC "R" SRL** .

I. Prin contestatia formulata, societatea invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Referitor la impozitul pe profit societatea sustine, in ceea ce priveste contravaloarea cheltuielilor cu chiria in baza facturilor fiscale

emise de SC "M" SA, ca organele de control au stabilit eronat ca fiind cheltuiala nedeductibila, fara sa precizeze ce prevederi legale ce au fost incalcate, intrucat societatea nu a inregistrat venituri din comercializarea produselor alimentare.

Contestatoarea sustine ca spatiul comercial a fost inchiriat cu scopul de a desfasura o activitate comerciala si deci implicit de a realiza venituri mentionand ca nu a fost dat in functiune pana la data controlului intrucat se dorea modernizarea si amenajarea acestuia pentru indeplinirea conditiilor optime atat din punct de vedere comercial cat si al celor igienico-sanitare precum si faptul ca masura luata de organele de control atunci ar fi fost legala daca spatiul ar fi fost utilizat fara plata in aceasta perioada de o alta persoana fizica sau juridica.

Referitor la constatările de la litera C pct.1 din procesul verbal, societatea motiveaza ca organul de control nu a acceptat ca deductibila fiscal suma inscrisa in facturile fiscale emise de SC "K" SRL in baza contractului, fara a indica actul normativ incalcat. Argumentul organelor de control potrivit caruia societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte efectuarea prestatiei nu este clara intrucat nu s-a facut mentiunea la tipul de document care ar fi trebuit intocmit.

Contestatoarea considera ca a respectat conditiile impuse de art.9 lit.s din Legea nr.414/2002, avand un contract incheiat in care sunt prevazute obligatiile partilor inasa organul de control nu s-a pronuntat daca SC "K" SRL a efectuat sau nu asistenta tehnica prevazuta in contract ci doar asupra faptului ca nu au fost prezentate documente justificative cu toate ca nu este vorba de asistenta tehnica pentru montaj la care s-ar fi incheiat un proces verbal de receptie ci asistenta tehnica la curatarea si ecologizarea batalurilor petroliere la care nu se intocmeau asemenea procese verbale. Societatea precizeaza ca detine documente legale de justificare a cheltuielii inregistrate, respectiv facturile fiscale emise de SC "K" SRL in baza acestui contract.

Referitor la constatările de la lit.C punct 2 din procesul verbal, privind cheltuielile cu chiria unui autoturism inregistrate in baza facturilor fiscale emise de SC "K" SRL conform contractului de inchiriere din anul 2002 considerate de organul de control ca nedeductibile fiscal intrucat nu au fost prezentate documente din care sa rezulte necesitatea si realitatea efectuării prestatiei, contestatoarea sustine ca realitatea efectuării prestatiei este autoturismul inchiriat iar necesitatea este de competenta administratorului si adunarii generale a asociatilor precum si faptul ca atat timp cat se constata ca autoturismul

nu a fost utilizat in interesul societatii ci pus la dispozitie gratuit unei alte persoane fizice sau juridice organul de control era era indreptatit la o astfel de masura. Totodata, se precizeaza ca, nici in acest caz, nu a fost indicat articolul de lege incalcat.

Referitor la constatările de la lit.C punct 3 din procesul verbal, cu privire la suma inregistrata in baza facturilor emise de SC "M" SA conform contractului de comision societatea aduce argumente potrivit carora in mod similar ca si la celelate constatari nu se precizeaza temeiul legal incalcat, organul de control facand referire la lipsa documentelor justificative aferente prestatiei cat si la faptul ca unii asociati sunt comuni atat la cele doua societati care au incheiat contractul de comision cat si la una din societatile comerciale beneficiare a produsului intermediat de comisionar. Astfel in cazul persoanei fizice X, acesta este prezentat ca asociat/actionar atat la **SC "R" SRL** cat si la SC "I" SA, ceea ce este eronat, rezultat din neanalizarea actelor in care sunt prezentati actionarii SC "I" SA .

De altfel, societatea sustine ca a incheiat in mod legal un contract de comision cu SC "M" SA in care s-a prevazut comisionul pentru beneficiarii adusi de aceasta, SC "M" SA intocmea dispozitiei de livrare catre **SC "R" SRL** pentru beneficiarii sai, dupa care emitea factura de comision.

Contestatoarea nu intelege ce studii de piata, rapoarte de lucrari, trebuia sa prezinte care sa ateste necesitatea si realitatea efectuării serviciilor, iar relatiile comerciale ale comisionarilor sunt ca si fondul comercial, nu pot fi cuantificate prin documente, sunt relatii de parteneriat si de incredere intre parteneri, cultivate in timp.

Referitor la legaturile dintre unii asociati, societatea argumenteaza ca Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, nu interzice relatiile comerciale dintre acestia, ci doar ca tranzactiile sa fie efectuate la valoarea de piata si ca nu poate fi vorba de o incercare a diminuării obligatiilor de plata intrucat cheltuielile inregistrate in baza acestor facturi fiscale au fost inregistrate la venituri de cei care le-au emis. Mai mult, societatea a efectuat livrari prin comisionari si in perioada cand functiona ca microintreprindere neexistand motiv sa majoreze cheltuielile si precizeaza ca nu a vandut in pierdere, la sfarsitul anului obtinand profit.

Privitor la constatările de la lit.C pct.5 din procesul verbal, societatea considera ca au fost respectate prevederile legale, atat din punct de vedere al documentelor justificative in baza carora s-a efectuat prestatia, cat si din punct de vedere al inregistrării comisionului

pe cheltuieli, respectiv pe baza de factura fiscala in conformitate cu prevederile HG nr.831/1997.

Societatea considera nelegala **masura de la litera C pct.6 din procesul verbal** privind cheltuielile in baza facturilor fiscale emise de SC "N" SRL intrucat exista contract de consultanta legal incheiat intre cele doua parti, care s-a derulat inca din anul 2002 cand societatea era platitoare de impozit pe venit si deci nu exista nici o intentie de majorare a unor cheltuieli cu prestatii nereale. Totodata, sustine ca nu stie ce documente ar fi trebuit incheiate pentru consultanta intrucat nici o lege nu prevede ce documente trebuie intocmite.

Referitor la impozitul pe dividende, societatea motiveaza ca organul de control a calculat eronat impozitul pe dividende suplimentar ce trebuia retinut din dividendele repartizate, diferenta rezultata din schimbarea bazei de calcul, pornindu-se de la suma neta primita de SC "R" SA, fapt ce a condus ca dividendele brute atribuite de organul de control sa fie mai mari decat cele repartizate de AGA, convenita in raport cu partile sociale detinute. Cee ce a condus la dividende brute convenite asociatilor mai mari cu aceasta suma fata de cele repartizate in mod legal conform profitului net obtinut.

Contestatoarea considera ca normal si legal ar fi fost ca organul de control sa recalculeze impozitul pe dividende pentru SC "R" SA, care, din greseala s-a calculat cu 5% de catre **SC "R" SRL**, pornind de la suma bruta convenita acestui asociat, urmand ca **SC "R" SRL** sa recupereze de la SC "R" SA suma achitata in plus.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, societatea sustine, dupa cum a prezentat si la impozit pe profit, ca toate operatiunile efectuate in baza contractelor incheiate cu prestatorii de servicii au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii prevazute in obiectul sau de activitate, acestea derulandu-se atat in perioada cand era platitoare de impozit pe venit si nu exista nici un interes pentru majorarea cheltuielilor cu prestari servicii neefectuate cat si in perioada cand a devenit platitoare de impozit pe profit.

Totodata, motiveaza ca facturile fiscale primite de la prestator au fost corect intocmite, au fost inregistrate in evidenta contabila, au fost luate in calcul la stabilirea impozitelor si taxelor de catre prestatori, fapt confirmat de verificarile incrucisate efectuate de organul de control. Daca operatiunile economice inscrise in facturi nu au avut loc, organul de control ar fi trebuit sa le declare deductibile si la calculul impozitelor si taxelor aferente acestora inregistrate de prestatori,

nefiind posibil ca prestatorului sa i se recunoasca operatiunea ca fiind reala, iar beneficiarului sa nu i se recunoasca.

Contestatoarea considera anormal ca lipsa unor documente a caror intocmire nu este reglementata de nici o lege prezentate la modul general de organul de control si a caror intocmire nici nu se justifica, sa conduca la aprecierea ca operatiunile nu au avut loc cu consecinte in calcularea nelegala a unor impozite si taxe suplimentare.

Societatea anexeaza ca mijloace de proba contractele incheiate cu partenerii si dispozitiile de livrare emise de acestia pentru livrarile efectuate pe baza de comision si solicita admiterea contestatiei si anulara impozitelor si taxelor stabilite nelegal, impreuna cu dobanzile si penalitatile aferente.

II. Prin procesul verbal organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit,

In ceea ce priveste cheltuielile reprezentand contravaloarea chiriei pentru spatiul - magazin alimentar, conform contractului, organele de control au constatat ca, pe perioada de derulare a contractului, respectiv 01.05.2002 - 01.05.2004, societatea nu a inregistrat venituri din comercializarea produselor alimentare, dupa cum rezulta si din nota explicativa nr.1, pct.2 si au procedat la stabilirea impozitului pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal si la calculul dobanzilor aferente si a penalitatilor de intarziere.

La pct.C.1 din procesul verbal, organele de control au identificat in perioada verificata, mai multe facturi fiscale pentru diverse prestari de servicii emise de catre mai multe societati, respectiv:

SC "K" SRL a facturat catre **SC "R" SRL** contravaloarea prestarilor de servicii reprezentand asistenta tehnica conform contractului incheiat. Societatea nu a prezentat organului de control documente justificative din care sa rezulte efectuarea prestatiei, iar din raspunsul dat de administratorul societatii in nota explicativa rezulta ca asistenta tehnica se refera la lucrarile de ecologizare batal, dar nu sunt prezentate documente justificative din care sa rezulte necesitatea si realitatea acestei prestatii. Organul de control a calculat impozit pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de asistenta tehnica precum si dobanzi si penalitati.

SC "K" SRL a facturat in perioada februarie 2003-octombrie 2003 catre **SC "R" SRL** contravaloarea prestarilor de servicii

conform contractului incheiat reprezentand inchiriere autoturism, dar nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte necesitatea si realitatea efectuarii prestatiei, dupa cum rezulta si din nota explicativa a administratorului societatii. Organele de control mentioneaza faptul ca in aceasta perioada societatea detinea un numar de 5 autoturisme, ceea ce nu justifica inchirierea a inca unui autoturism. Organul de control a calculat impozit pe profit aferent cheltuielilor cu inchirierea autoturismului precum si dobanzi si penalitati aferente.

SC "M" SA a facturat catre **SC "R" SRL** **contravaloarea prestarilor de servicii conform contractului incheiat**, ce se refera la comisionul acordat din valoarea produselor petroliere comercializate catre beneficiarii indicati prin dispozitii de livrare scrise. Organele de control precizeaza ca SC "M" SA are ca actionari principali pe **SC "R" SRL** cu 20% din actiuni si pe SC "L" SRL cu 76,4%, restul actiunilor fiind detinute de catre alte persoane fizice. La SC "L" SRL asociat unic este Y, aspect mentionat si in nota de constatare intocmita cu ocazia verificarii la SC "M" SA a facturilor emise catre **SC "R" SRL**.

Din raspunsul dat de administratorul societatii in nota explicativa privind documentele justificative din care sa rezulte necesitatea efectuarii prestatiei rezulta ca prestarile de servicii se refera la comisionul acordat SC "M" SA din valoarea produselor petroliere comercializate catre beneficiarii indicati prin dispozitii de livrare scrise, administratorul societatii declarand ca a apelat la comisionari deoarece avea nevoie de lichiditati pentru plata furnizorilor, salariilor, datoriilor catre bugetul de stat, insa acesta nu a amintit de actionarii **SC "R" SRL**.

Intrucat nu au fost prezentate documentele justificative care sa ateste necesitatea si realitatea efectuarii serviciilor si anume situatii din care sa rezulte fundamentarea sumei comisionului, rapoarte de lucru, studii de piata sau alte materiale corespunzatoare, organele de control au calculat impozit pe profit aferent cheltuielilor cu prestari servicii, dobanzi aferente si penalitati.

SC "B" SRL a emis catre **SC "R" SRL** facturi reprezentand **contravaloarea prestarilor de servicii** care se refera la comisionul aferent vanzarii produselor petroliere comercializate catre beneficiarii indicati prin dispozitii de livrare scrise, conform contractului aspect precizat si in Nota de constatare intocmita cu ocazia verificarii la SC "B" SRL a facturilor emise catre **SC "R" SRL**.

La solicitarea organului de control, societatea a prezentat contractul incheiat, dispozitiile de livrare primite de la SC "B" SRL, dispozitii de livrare emise catre SC "P" SRL, SC "O" SRL si SC "D" SRL.

Facturile emise reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii, respectiv comisioane pentru vanzarea marfurilor, conform contractului au fost achitate partial, achitandu-se catre SC "B" SRL numai contravaloarea TVA, aceasta societate nomainregistrand venituri incepand cu data de 01.07.2003.

Din nota explicativa a administratorului societatii rezulta ca prestarile de servicii reprezinta comisionul acordat SC "B" SRL din valoarea produselor petroliere comercializate catre beneficiarii indicati prin dispozitii de livrare scrise, administratorul societatii mentionand ca a apelat la comisionari deoarece societatea avea nevoie de lichiditati pentru plata furnizorilor, salariilor si datoriilor catre buget.

Organele de control mentioneaza faptul ca nu au fost prezentate documente justificative care sa ateste efectuarea serviciilor respectiv situatii din care sa rezulte fundamentarea sumei comisionului, rapoarte de lucru, studii piata sau alte materiale corespunzatoare si au calculat diferenta de impozit pe profit aferent cheltuielilor cu prestarile servicii, dobanzi aferente si penalitati de intarziere.

SC "N" SRL a emis catre **SC "R" SRL** facturi fiscale reprezentand **contravaloare consultanta conform contractului** incheiat.

La solicitarea organului de control, societatea a prezentat contractul incheiat, dar nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte efectuarea prestatiei. Din raspunsul dat in nota explicativa rezulta ca serviciile de consultanta se refera la consultanta in domeniul contabilitate-comercial, dar nu sunt prezentate documente justificative din care sa rezulte realitatea efectuarii acestei prestatii si anume situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii sau orice alte materiale corespunzatoare.

Deoarece SC "R" SRL a devenit platitoare de impozit pe profit incepand cu data de 01.01.2003, au fost analizate numai cheltuielile aferente anului 2003, cheltuielile aferente anului 2002 fiind analizate numai din punctul de vedere al deductibilitatii TVA.

Organele de control au calculat impozit pe profit aferent cheltuielilor cu prestari servicii, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Avand in vedere cele prezentate, organele de control au constatat ca nu au fost respectate prevederile art.266 alin.(2) din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata si nici prevederile art.11 lit.c din Legea 87/1994 republicata, privind combaterea evaziunii fiscale.

Referitor la impozitul pe dividende, organele de control au constatat ca pentru persoana juridica "RR" asociat la **SC "R" SRL** s-a repartizat dividende pentru care s-a calculat si inregistrat impozit pe dividende.

Totodata, a fost virata in contul asociatului persoana juridica dividende in lunile august 2003 si octombrie 2003.

Intrucat la data efectuarii controlului dividendele erau deja achitate s-a procedat la determinarea de catre organul de control a sumei datorate bugetului de stat pentru suma achitata catre asociat si nu pentru cea repartizata. Deoarece suma ce se achita asociatului este egala cu suma de dividendelor brute minus impozitul datorat, s-a determinat mai intai baza de calcul pentru cele doua plati si apoi impozitul datorat. Astfel, organele de control au constatat diferenta de impozit pe dividende datorata iar pentru neplata acestuia s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de control au constatat referitor la sumele contestate urmatoarele;

Cu privire la **cheltuielile reprezentand chirie spatiu magazin alimentar facturata de SC "M" SA** conform contractului incheiat, organele de control au constatat ca pe perioada de derulare a contractului, societatea nu a inregistrat venituri din comercializarea produselor alimentare sau industriale si au stabilit taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere pentru care au calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Avand in vedere cele prezentate la capitolul impozitul pe profit cu privire la **facturarea de catre SC "K" SRL a contravalorii prestarilor de servicii reprezentand asistenta tehnica conform contract**, organele de control au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata este nedeductibila fiscal si se constituie suma suplimentara atrasa la buget, determinand dobanzi si penalitati aferente.

Organele de control au calculat taxa pe valoarea adaugata **aferenta cheltuielilor cu inchirierea autoturismului conform contractului incheiat cu SC "K" SRL** pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte realitatea efectuarii prestatiei, precum si dobanzi si penalitati aferente.

Factura nr.1462274/05.09.2002 emisa de SC "L" SRL priveste **comisionul de 10% din valoarea produsului benzina premium fara plumb aprovizionata de societate de la SC "R" SA si vanduta catre SC "L" SRL**. Organele de control au constatat ca la data

de 28.06.2002 societatea cumpara de la SC "R" SA cantitatea de 825 tone benzina premium fara plumb si o vinde la aceeasi valoare societatii "L" SRL, precizand ca **SC "R" SRL** si SC "L" SRL au acelasi administrator si deci vanzarea s-a efectuat de administrator iar comisionul facturat de catre SC "L" SRL nu se justifica ca o cheltuiala deductibila fiscal.

Intrucat legislatia prevede pentru societatile incadrate in categoria microintreprinderi diferite doar pentru baza de calcul a impozitului datorat bugetului de stat, prevederile cu privire la TVA ramanand aceleasi ca si la platitorii de impozit pe profit si avand in vedere ca documentele prezentate nu sustin deductibilitatea fiscala a acestei cheltuieli, rezulta ca TVA aferenta este nedeductibila fiscal si se constituie suma suplimentara atrasa la buget. Organele de control au calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Organele de control au stabilit ca **taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii facturate de catre SC "M" SA conform contractului** incheiat sunt nedeductibile fiscal, iar aferent acestei sume s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Avand in vedere cele mentionate la capitolul impozitul pe profit cu privire la **serviciile prestate de SC "B" SRL**, precum si prevederile art.24 lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de control au calculat o diferenta de taxa pe valoarea adaugata, dobanzi aferente si penalitati de intarziere.

SC "N" SRL a emis catre **SC "R" SRL** facturi **reprezentand consultanta** conform contractului incheiat intre parti. Intrucat societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea efectuarii prestarilor de servicii, potrivit art.24 alin.2 lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de control au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la operatiunile care nu au legatura cu activitatea economica nu poate fi dedusa si au stabilit-o ca datorata precum si dobanzi si penalitati aferente.

SC "C" SRL a emis catre societate facturi reprezentand **prestari servicii de consultanta conform contractului** incheiat. Intrucat societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea efectuarii prestarilor de servicii, potrivit art.24 alin.2 lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de control au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la operatiunile care nu au legatura cu activitatea economica nu poate fi dedusa si au stabilit ca datorata taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu prestarile de servicii, precum si dobanzi aferente si penalitati e intarziere.

SC "A" SRL a emis catre societatea contestatoare facturi **privind prestarile de servicii conform contractului** incheiat intre parti care se refera la comisionul aferent vanzarii produselor petroliere comercializate catre beneficiarii indicati prin dispozitii de livrare scrise. Pe langa contractul de comision, societatea are incheiat si contractul de vanzare-cumparare. Intrucat societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea efectuarii prestarilor de servicii, potrivit art.24 alin.2 lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de control au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la operatiunile care nu au legatura cu activitatea economica nu poate fi dedusa si au stabilit ca datorata taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu prestari de servicii, precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

SC "E" SRL a emis catre societatea contestatoare facturi **privind comisionul aferent vanzarii produselor petroliere comercializate catre beneficiarii indicati prin dispozitii de livrare scrise**. Intrucat societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea efectuarii prestarilor de servicii, potrivit art.24 alin.2 lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de control au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la operatiunile care nu au legatura cu activitatea economica nu poate fi dedusa si au stabilit ca datorata taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu prestari de servicii, precum si dobanzi si penalitati aferente.

II. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organului de control, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

Perioada supusa controlului este anul 2003.

1. Referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra legalitatii masurilor dispuse prin procesul verbal contestat in conditiile in care organele de control nu efectueaza o analiza pe text de lege si pe baza de documente a cheltuielilor care au condus la stabilirea debitelor .

In fapt, s-au stabilit in sarcina societatii impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente ca urmare a neacceptarii la

deducere a unor cheltuieli reprezentand contravaloarea unor servicii prestate in baza contractelor incheiate cu diversi furnizori fara sa se analizeze concret de catre organele de control fiecare categorie de cheltuiala pe text de lege si pe baza de documente si fara sa se precizeze temeiul legal pentru fiecare constatare .

Astfel, **la cap.B.2 din procesul verbal**, organele de control nu au acceptat la deducere contravaloarea chiriei pentru un spatiu - magazin alimentar, pe perioada februarie 2003- octombrie 2003, pe motiv ca *"pe perioada de derulare a contractului (01.05.2002 - 01.05.2004) societatea nu a inregistrat venituri din comercializarea produselor alimentare"* fara sa analizeze daca aceasta a desfasurat activitate in spatiul inchiriat sau daca societatea prezinta documente din care sa rezulte ca a efectuat cheltuieli cu amenajarea, modernizarea, igienizarea si dotarea acestui spatiu, asa cum se mentioneaza prin nota explicativa nr.1 pct.2, anexata la dosarul cauzei si fara sa se invoce temeiul legal, acesta fiind inscris la inceput de capitol B. De asemenea, nu se precizeaza prin actul de control motivul pentru care nu s-au acceptat la deducere cheltuielile cu chiria pe intreaga perioada, respectiv anul 2003, dar au fost luate in calcul numai cheltuielile pe perioada februarie - octombrie 2003.

La capitolul C din procesul verbal, organele de control inscriu ca temei legal general valabil pentru constatarile de la cap.C.1, C.2, C.3, C.5 si C.6 art.9(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, conform caruia:

"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".*

si pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, conform caruia:

" [...] 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,

proces-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Fata de cele de mai sus se retine ca in baza temeiurilor legale precizate la inceput de capitol organele de control nu au acceptat la deducere o serie de cheltuieli fara sa precizeze concret si la obiect temeiul legal in baza caruia nu se accepta deducerea si fara sa precizeze pe fiecare categorie de cheltuiala care sunt documentele ce trebuiau prezentate pentru justificarea acestora, astfel:

La cap.C.1 nu se accepta la deducere cheltuielile cu contravaloarea prestarilor de servicii de asistenta tehnica, facturate de SC "K" SRL in baza Contractului incheiat intre parti, pe perioada ianuarie - august 2003, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte realitatea si necesitatea efectuarii prestatiei **fara sa se precizeze concret natura serviciilor de asistenta tehnica, documentele ce trebuiau prezentate de contestatoare in vederea justificarii cheltuielilor cu aceste servicii si fara sa se indice temeiul legal.**

La cap.C.2 nu se accepta la deducere cheltuielile cu inchirierea unui autorism AUDI A4, facturate de SC "K" SRL in baza Contractului incheiat intre parti, pe perioada februarie 2003 - octombrie 2003. Motivul neacceptarii la deducere a cheltuielilor este ca societatea detine un numar de 5 autoturisme precum si faptul ca nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte realitatea si necesitatea efectuarii prestatiei, **fara sa se analizeze daca autoturismul inchiriat de la SC "K" SRL a fost utilizat in scopul desfasurarii activitatii societatii, fara sa precizeze concret documentele ce trebuiau prezentate de societate in vederea justificarii cheltuielilor si fara sa se mentioneze temeiul legal incident.**

La cap.C.3 si C.4 nu se accepta la deducere cheltuielile cu comisioanele facturate de SC "M" SA si SC "B" SRL in baza a doua Contracte de comision, pe perioada ianuarie - iunie 2003. Neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli s-a datorat faptului ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte necesitatea acestor cheltuieli respectiv situatii din care sa rezulte fundamentarea sumei comisionului, rapoarte de lucru, studii de piata sau alte materiale corespunzatoare **fara sa precizeze temeiul legal.**

De asemenea, se retine ca prin procesul verbal organele de control mentioneaza ca cele trei societati au asociati si actionari comuni

fara inasa **sa analizeze daca au fost incalcate prevederile art.27 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.**

La cap.C.6 din procesul verbal nu se accepta la deducere cheltuielile cu consultanta, facturate de SC "N" SRL. Neacceptarea la deducere a cheltuielilor s-a datorat faptului ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte realitatea efectuarii acestor cheltuieli, respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii sau alte materiale corespunzatoare, **fara ca organele de control sa precizeze temeiul legal incident acestei constatari.**

Totodata, se retine ca la capitolul C din procesul verbal se mentioneaza ca s-au efectuat verificari incrucisate la SC "K" SRL, SC "M" SA , SC "B" SRL **fara ca Notele de Constatate incheiate se fie valorificate .**

In acelasi sens este si Referatul transmis de organele de control fiscal, anexat la dosarul cauzei.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.180 "Soluții asupra contestației" alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, conform caruia:

"(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."

Potrivit celor mai sus mentionate nu se poate retine daca organul de control a procedat legal la stabilirea diferentei de impozit pe profit, dobanzilor si penalitatilor de intarziere si ca urmare, se va desfiinta procesul verbal de control referitor la sumele contestate urmand ca o alta echipa de control sa efectueze reverificarea impozitului pe profit in functie de cele precizate in decizie si pe aceeasi perioada.

2. Referitor la taxa pe valoarea, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta daca societatea avea drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in conditiile in care, prin procesul verbal, organele de control nu au analizat daca societatea avea drept de deducere a TVA aferenta serviciilor achizitionate in functie de gradul de utilizare a acestora la realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a TVA.

In fapt, nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor nedeductibile fiscal analizate la capitolul "impozit pe profit" precum si a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor cheltuieli de consultanta si cu comisioanele neanalizate la capitolul "impozitul pe profit", in baza prevederilor art.24 alin.2 lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, conform carora:

"Nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrărilor referitoare la:

a) operatiuni care nu au legatura cu activitatea economică a persoanelor impozabile".

Astfel, pentru neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adaugata de la cap.B.2, D.1, D.2, F, H si I din procesul verbal, aferenta cheltuielilor cu prestarile de servicii analizate la capitolul "impozit pe profit" s-a invocat drept temei legal art.24 alin.2 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, prestarile de servicii fiind considerate de organele de control ca neavand legatura cu activitatea desfasurata. Aceasta, in conditiile in care la capitolul "impozit pe profit" nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu prestarile de servicii, ce reprezinta baza de calcul pentru TVA, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice realitatea si /sau necesitatea acestor cheltuieli.

Asa cum s-a retinut la pct.1 din decizie pentru aceste cheltuieli, ce reprezinta baza de calcul pentru taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere s-a desfiintat procesul verbal intrucat prin actul de control nu s-a facut referire concreta la tipul documentelor ce trebuiau prezentate de societate, nu s-a invocat temeiul legal pentru fiecare categorie de cheltuieli ci numai la general, s-a facut referire la asociati si actionari comuni fara sa se analizeze daca au fost respectate prevederile art.27 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, s-a facut trimitere la Notele de constatare intocmite ca urmare a verificarilor incrucisate fara ca acestea sa fie valorificate prin procesul verbal incheiat, urmand ca o alta echipa de control sa efectueze reverificarea si in functie de cele constatate sa recalculeze sau obligatiile fiscale.

Pe cale de consecinta, se va desfiinta procesul verbal si pentru taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere aferenta acestor cheltuieli, avand in vedere ca nici la acest capitol nu s-au analizat daca cheltuielile ce reprezinta baza de calcul pentru TVA neacceptata la deducere sunt aferente veniturilor obtinute din operatiuni supuse taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata de la cap. E, J, K si L din procesul verbal aferenta cheltuielilor de consultanta si cu comisioanele se retine ca organele de control nu au acordat dreptul de deducere a TVA in temeiul at.24 alin.2 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata. Astfel, organul de control a considerat ca reprezentarea de catre societate a documentelor din care sa rezulte necesitatea efectuarii prestatilor nu da drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu prestarile, fiind operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a societatii, fara insa sa precizeze, pe fiecare categorie de cheltuiala, documentele ce trebuiau prezentate de contestatoare in vederea justificarii necesitatii si/sau realitatii prestarilor de servicii.

Mai mult, la cap.E din procesul verbal, se precizeaza "*Intrucat legislatia prevede pentru societatile incadrate la categoria "microintreprinderi" diferente doar pentru baza de calcul a impozitului datorat bugetului de stat prevederile cu privire la taxa pe valoarea adaugata ramanad aceleasi ca si pentru platitorii de impozit pe profit si avand in vedere ca documentele prezentate nu sustin deductibilitatea fiscala a acestei cheltuieli rezulta ca taxa pe valoarea adaugata aferenta [...] este nedeductibila fiscal si se constituie suma atrasa la bugetul de stat*" **fara ca aceste cheltuieli cu comisioanele sa fie analizate la capitolul "impozit pe profit"** si fara ca organul de control sa stabileasca daca acestea concura sau nu la realizarea de operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA .

De asemenea, la acelasi capitol se precizeaza: "*Rezulta ca vanzarea benzinei s-a efectuat de domnul X, comisionul facturat de catre SC "L" SRL nu se justifica ca o cheltuiala deductibila fiscal*" fara sa se efectueze o analiza a cheltuielilor cu comisionul achitat catre SC "L" SRL la capitolul "*impozit pe profit*" si fara sa se analizeze relatiile comerciale dintre cele doua societati, aceasta cu atat mai mult cu cat organele de control au efectuat verificarea incrucisata la SC "L" SRL , incheind Nota de constatare din data de 22.03.2004.

Totodata, organele de control nu analizeaza daca cheltuielile cu comisioanele de la cap.K si L si cheltuielile de consultanta de la cap. J din actul de control, ce reprezinta baza de calcul pentru TVA neacceptata la deducere, respectiv daca aceste cheltuieli sunt incluse in preturile de livrare a produselor petroliere livrate catre clientii pusi la dispozitie de beneficiarii comisioanelor, respectiv daca sunt aferente veniturilor realizate din operatiuni supuse taxei pe valoarea adaugata

sau daca reprezinta operatiuni neimpozabile din punct de vedere al TVA.

Fata de cele de mai sus se retine ca in toate cazurile in care nu s-a acceptat la deducere TVA organul de control **nu a analizat pe text de lege daca societatea contestatoare are sau nu drept de deducere a TVA pentru serviciile achizitionate precum si gradul de utilizare a acestor servicii la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere a TVA**, asa cum se prevede la art.22 alin.4 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, conform caruia:

"Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

- a) operațiuni taxabile;*
- b) livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 11 alin. (1) și la art. 12;*
- c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea;*
- d) operațiuni rezultând din activități economice prevăzute la art. 2 alin. (2), efectuate în străinătate, care ar da drept de deducere dacă aceste operațiuni ar fi realizate în interiorul țării;*
- e) operațiuni prevăzute la art. 3 alin. (6) și (7), dacă taxa pe valoarea adăugată ar fi aplicabilă transferului respectiv."*

si la art.61 alin.1 din HG nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit carora:

"În sensul art. 23 din lege, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de bunuri și/sau de servicii se exercită în funcție de gradul de utilizare a acestora la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere, prevăzute la art. 22 alin. (4) din lege."

Ca urmare, se va desfiinta procesul verbal contestat si pentru taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere, avand in vedere ca nici la acest capitol nu s-a analizat pe text de lege daca societatea are sau nu drept de deducere a TVA aferenta serviciilor achizitionate urmand ca o alta echipa sa efectueze reverificarea si in functie de cele constatate sa stabileasca cuantumul obligatiilor fiscale datorate pe linie de TVA.

In acelasi sens este si Referatul transmis de organele de control fiscal , anexat la dosarul cauzei.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.180 "Soluții asupra contestației" alin.3 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura civila, conform caruia:

"(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."

3. Referitor la impozitul pe dividende, dobanzile si penalitati de intarziere aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca acestea sunt datorate in conditiile in care organul de control a determinat eronat baza de calcul a impozitului pe dividende.

In fapt, societatea a repartizat catre persoana juridica SC "RR" SA , asociat la **SC "R" SRL**, dividende pentru care a calculat si inregistrat impozit iar o parte din acestea au fost virate in contul asociatului in lunile august si octombrie 2003.

In drept, potrivit art.2 din OG nr.26/1995 privind impozitul pe dividende: *" Dividendele sunt supuse impozitării, prin retenere la sursă, cu o cotă de 10% din suma acestora."*

In contextul prevederilor legale mentionate, societatea datoreaza un impozit pe dividende de 10% calculat la suma repartizata.

Din suma impozitului pe dividende calculata de organele de control prin actul de control societatea contesta partial impozitul pe dividende stabilit suplimentar motivand ca baza de calcul este eronata.

Se retine ca din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta ca s-ar fi efectuat alta repartizare a profitului net catre SC "RR" SA decat dividendele astfel ca, determinarea unui impozit pe dividende in quantum mai mare nu se justifica.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei se precizeaza ca *organul de control a calculat impozit pe dividende plecand de la dividendele nete achitate rezultand o alta baza de impozitare si implicit un alt impozit pe dividende astfel ca in mod eronat a fost*

calculata diferente de impozit pe dividende , dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Pe cale de consecinta, se va admite contestatia pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.2 din OG nr.26/1995 coroborat cu art. 173 (1) lit. b) si art.180 din OG nr.92/2002 privind Codul de procedura fiscala, aprobata prin Legea nr.174/2004, se:

DECIDE

1. Desfiintarea procesului verbal pentru:
-impozit pe profit,

- dobanzi impozit pe profit,
- penalitati impozit pe profit,
- taxa pe valoarea adaugata,
- dobanzi TVA
- penalitati TVA,

urmand ca o alat echipa de control sa incheie un nou act de control, pentru aceeasi perioada si aceleasi tipuri de impozite si taxe, conform celor retinute in prezenta decizie.

2. Admiterea contestatiei formulata de **SC "R" SRL** pentru:
- impozit pe dividende,
 - dobanzi impozit pe dividende,
 - penalitati impozit pe dividende

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel conform procedurii legale, in termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei.

Bun de tipar

ANEXA LA DECIZIA NR.222/29.07.2004

PROCEDURA

-lipsa temeiului legal din actul constatator

-neanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor achizitionate in functie de gradul de utilizare a acestora la realizarea de operatiuni care dau drept de deducere

IMPOZIT PE DIVIDENDE

- Modul de calcul al impozitului pe dividende

