

DECIZIA NR . 35 / 2005

emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Hunedoara în anul 2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizată de **SC X SRL** prin adresa fără număr din data de 2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara sub nr. ... / 2005, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației depuse de **SC X SRL**, soluționare suspendată prin Decizia nr. ... / 2004.

Contestația a fost formulată de **SC X SRL** împotriva procesului verbal nr. ... / 2003 încheiat de Garda Financiară Secția Hunedoara, cu privire la suma de **...lei** reprezentând :

- **...lei** impozit pe profit suplimentar ;
- **...lei** dobânzi aferente impozitului pe profit ;
- **...lei** taxă pe valoarea adăugată ;
- **...lei** dobânzi taxă pe valoarea adăugată;
- **...lei** penalități taxă pe valoarea adăugată;

În fapt, inițial prin **Decizia nr. ... / 2003**, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a respins ca nedepusă în termen contestația formulată **SC X SRL** împotriva procesului verbal nr. ... / 2003.

Tribunalul Hunedoara – Secția Comercială și Contencios Administrativ, prin **Sentința nr. ... / CA / 2004** admite acțiunea reclamantei **SC X SRL** și repune în termenul de formulare a contestației pe reclamantă.

Prin **Decizia nr. ... / 2004** s-a dispus suspendarea soluționării cauzei ce a făcut obiectul contestației formulate de **SC X SRL** până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa fără număr din data de ...2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara sub nr. ... / 2005, **SC X SRL** transmite Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, în copie, Ordonanța emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara din care rezultă că, în dosarul ... / P / 2004 s-a dispus:

- scoaterea de sub urmărire penală a învinuitei Y pentru săvârșirea infracțiunilor de fals intelectual, prevăzut de art. 37

din Legea nr. 82 / 1991, republicată, cu aplicarea art. 41 alin. (2) Cod penal;

- neînceperea urmăririi penale față de numiți Z și V pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art. 11 lit. c) din Legea nr. 87 / 1994, republicată.

În consecință, procedura administrativă de soluționare a contestației formulată împotriva procesului verbal nr. ... / 2003 încheiat de Garda Financiară Secția Hunedoara va fi reluată în condițiile prevăzute de art.204 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92 / 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.1 alin.1, art. 5 alin.2 și art.10 (2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13 / 2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara fiind investit să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

A. Cu privire la impozitul pe profit

A.1. Societatea arată că pentru anul 2002 s-a încadrat la microîntreprindere, respectiv impozitarea veniturilor s-a făcut conform OG nr. 24 / 2001, fapt pentru care nu a considerat necesară anexarea la actele contabile a documentelor care să ateste efectuarea serviciilor, actul normativ neprecizând acest lucru, documente pe care le anexează la contestația formulată.

Petenta susține că, cu toate că OG nr. 24 / 2001 nu tratează cheltuielile ca și cheltuieli deductibile și nedeductibile, organele de control consideră cheltuielile cu serviciile pentru care nu s-au anexat rapoarte, situații de lucrări sau procese-verbale de recepție, ca și cheltuieli nedeductibile, omițând că societatea era microîntreprindere, precizând în actul de control nerespectarea art. 9 alin.(7) lit. s) din Legea nr. 414 / 2002 .

De asemenea petenta menționează faptul că în data de 05.08.2003, prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ... nr. ..., a fost sancționată de către organel de control ale aceleiași instituții (Garda Financiară), pentru faptul că la plăți efectuate pentru lucrări și servicii nu erau anexate documente justificative, fără a fi interpretat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile sau că nu ar fi legate de activitatea unității, perioada

verificată fiind 2002-2003, petenta invocând art. 19 din OG nr. 70 / 1997 care prevede că orice verificare „se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă verificării”.

A.2. Societatea arată că pentru anul 2003 s-a încadrat la impozit pe profit conform Legii nr. 414 / 2002, iar în această situație a încheiat un contract de prestării servicii pentru asistență managerială în luna iulie 2003, care s-a efectuat și achitat în aceeași lună.

Petenta susține că organul de control a calculat impozit pe profit pentru serviciul facturat și achitat în luna iulie 2003, impozit pe profit, întrucât nu a găsit anexat la factură documente care să justifice și să ateste efectuarea serviciului, precum și dobândă pentru plata cu întârziere a impozitului, organul de control considerând că plata acestuia ar fi fost la data de 25 august 2003, fără să țină seama de prevederile art. 20 alin. (1) din Legea nr. 414 / 2001, care prevede că „profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulativ de la începutul anului”. Organul de control a anticipat calcularea acestuia, chiar dacă termenul trimestrial nu a fost expirat, respectiv data de 25.10.2003.

Petenta menționează că neanexarea la contract și factura pentru efectuarea de servicii, a documentelor justificative, care să ateste efectuarea acestuia, a fost o scăpare a societății, fapt pentru care a anexat în copie la contestație raportul care să ateste efectuarea serviciului.

Prin urmare referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit petenta solicită anularea calculării anticipate a impozitului pe profit în sumă de ...lei și a dobânzilor aferente pentru neplata la termen de ...lei.

B. Cu privire la Taxa pe valoarea adăugată

Petenta susține că organul de control a considerat că, cheltuielile efectuate pentru servicii pentru care nu a găsit la momentul controlului documente care să ateste efectuarea acestora, sunt operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanei impozabile (art. 24 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 345 / 2002), iar taxa pe valoarea adăugată ar fi nedeductibilă, calculând atât pentru anul 2002 (când societatea era microîntreprindere), cât și pentru anul 2003 , taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată , dobânzi și penalități de întârziere.

Societatea arată că nu poate fi de acord cu interpretarea dată de organul de control , având în vedere și cele prezentate la

pct. A.1. , că TVA ar fi nedeductibilă și că serviciile de consultanță și asistență managerială , studii de piață sau fezabilitate nu ar avea legătură cu activitatea societății, susținând că aceste servicii au fost, sunt și vor fi utile societății.

Prin urmare referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată petenta solicită anularea calculării și datorării de taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ...lei, majorări de întârziere în sumă de ...și penalități de întârziere în sumă de ...lei.

Față de susținerile mai sus formulate, societatea solicită anularea actului de control din data de 19.09.2002.

II. Prin procesul verbal nr. ... / 2003, comisarii Gărzii Financiare Secția Hunedoara au stabilit obligații de plată în sarcina SC X SRL, motivând următoarele :

Comisarii Gărzii Financiare Secția Hunedoara arată în procesul verbal nr. ... / 2003 că verificarea societății s-a efectuat în data de 19.09.2003 printr-un control inopinat și prin sondaj, și a cuprins activitatea financiar contabilă din perioada octombrie 2002 – septembrie 2003, constatându-se următoarele:

În perioada verificată **SC X SRL** a înregistrat în jurnalele de cumpărări, balanțele contabile de verificare, ridicate în copie de organele de control, precum și în declarațiile privind impozitele și taxele datorate bugetului de stat și deconturile de TVA următoarele documente :

1. Factura fiscală seria ... nr. ... / 10.2002 în valoare de ... lei și TVA de .. lei având trecut la rubrica furnizor societatea W , reprezentând „ asistență managerială”.
2. Factura fiscală seria ... nr. ... / ...12.2002 în valoare de ...lei și TVA de ...lei având trecut la rubrica furnizor societatea W, reprezentând „ verificare contabilitate, studiu de piață pentru dezvoltarea firmei , plan organizare societate, selecționare personal”.
3. Factura fiscală nr. ... / ...07.2002 în valoare de ...lei și TVA de ...lei având trecut la rubrica furnizor societatea W , reprezentând „consultanță administrativă”.

Din verificarea modului în care acestea au fost înregistrate în evidența contabilă și a modului în care au constituit cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, comisarii Gărzii Financiare au constatat că în fapt reprezintă cheltuieli nedeductibile în conformitate cu prevederile art. 9 alin.(7) lit. s) din Legea nr. 414 / 2002 și a pct. 9.14 din HG. Nr. 859 / 2002 privind aprobarea instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, deoarece numai prin simpla anexare a contractelor încheiate cu respectivii furnizori privind asistență managerială, verificare contabilitate, studiu de piață pentru dezvoltarea firmei, plan organizare societate, selecționare personal și consultanță administrativă, fără să aibă la bază documente justificative specificate în mod expres în normele legale, respectiv „situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață”, aceste cheltuieli nu puteau fi considerate cheltuieli deductibile.

De asemenea se menționează că, așa cum rezultă din nota explicativă a doamnei Y, în calitate de contabil, până la data controlului și încheierii acestuia nu s-au putut prezenta astfel de documente sau orice alte materiale corespunzătoare care să ateste efectuarea efectivă a acestor servicii, acestea neputând fi prezentate în timpul controlului, nici la solicitarea verbală a organului de control adresată administratorului societății.

Având în vedere cele arătate mai sus, comisarii Gărzii Financiare Secția Hunedoara – Deva, au considerat cheltuielile respective reprezentând serviciile efectuate de furnizori și prezentate mai sus ca fiind nedeductibile, în conformitate cu Legea nr. 414 / 2002 și a HG. Nr. 859 / 2002 privind aprobarea instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, procedând la calculul impozitului pe profit suplimentar, a dobânzilor și penalităților de întârziere aferente.

De asemenea, comisarii Gărzii Financiare Secția Hunedoara – Deva, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, au considerat că societatea nu avea dreptul de deducere a TVA înscrisă pe facturile mai sus menționate, deoarece operațiunile patrimoniale prezentate în respectivele facturi nu au putut fi justificate ca fiind efectiv și real prestate către **SC X SRL**, considerând că nu au legătură cu activitatea economică a societății.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de control, în raport cu actele normative invocate, se rețin următoarele :

Perioada verificată: octombrie 2002 – septembrie 2003.

III. 1. Referitor la impozit pe profit suplimentar ...lei și ...lei dobânzi aferente impozitului pe profit, Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara este investit să se pronunțe dacă organele de control au procedat corect la neacceptarea deducerii cheltuielilor cu prestările de servicii, pe motiv că societatea nu a prezentat documente care să justifice realitatea și /sau necesitatea acestor cheltuieli în legătură cu activitatea economică a societății.

Prin procesul verbal nr. ... / 2003, comisarii Gărzii Financiare au constatat că sumele din factura fiscală seria ... nr. ... / ...10.2002 în valoare de ...lei și TVA de ...lei, factura fiscală seria ... nr. ... / ...12.2002 în valoare de ...lei și TVA de ...lei și factura fiscală nr. ... / ...07.2002 în valoare de ...lei și TVA de ...lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, invocând prevederile art. 9 alin.(7) lit. s) din Legea nr. 414 / 2002 , care arată :

**„(7) 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;”**

și a pct. 9.14 din HG. Nr. 859 / 2002 privind aprobarea instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care precizează :

„ Instrucțiuni :

9.14. Nu intră sub incidența art. 9 alin. (7) lit. s) din lege serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice și juridice, care se referă la întreținerea și repararea activelor, servicii poștale, de comunicații și de multiplicare. 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.”,

deoarece numai prin simpla anexare a contractelor încheiate cu respectivii furnizori privind asistență managerială, verificare contabilitate, studiu de piață pentru dezvoltarea firmei, plan organizare societate, selecționare personal și consultanță administrativă, fără să aibă la bază documente justificative specificate în mod expres în normele legale, respectiv „ situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață”, aceste cheltuieli nu puteau fi considerate cheltuieli deductibile.

În fapt, SC X SRL a achitat contravaloarea unor facturi emise în baza unor contracte de “acordare consultanță servicii” încheiate în calitate de beneficiar cu S.C. W.

Astfel, contractul de “ acordare consultanță servicii ” încheiat în data de **09.09.2002** de **SC X SRL**, în calitate de client, cu S.C. W, în calitate de consultant, are ca obiect : *“consultantul va asigura clientului servicii de asistență managerială în schimbul cărora clientul de obligă să plătească cu titlu de onorariu o sumă de ...lei + TVA conform acestui contract ”*

În baza acestui contract S.C. W emite factura fiscală seria ... nr. ... / ...10.2002 în valoare de ...lei și TVA de ...lei având trecut la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor : „ *Asistență managerială* ”.

Aferent acestei facturii nr. ... / ..10.2002, societatea contestatoare în susținere anexează un raport de activitate încheiat în data de 25.09.2002 de S.C. W, în baza contractul de “ acordare consultanță servicii ” din data de **09.09.2002**, raport referitor la asistarea administratorului **SC X SRL** în consilierea privind administrarea fluxului de numerar.

- copia unui formular de bilanț contabil pentru anul 2002, datat 31.10.2002;
- balanța de verificare la 31.10.2002;

De asemenea, **în anul 2003, SC X SRL**, în calitate de client, încheie contractul nr. ... / **07.2003** de “ *acordare consultanță servicii* ”, cu S.C. W, în calitate de consultant, care are ca obiect :
 “ *consultantul va asigura clientului servicii de asistență managerială în schimbul cărora clientul de obligă să plătească cu titlu de onorariu o sumă de ...lei conform acestui contract* ”

În baza acestui contract S.C. W emite factura fiscală seria ... nr. nr. ... / ...07.2002 în valoare de ...lei și TVA de ...lei având trecut la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor :
 „*Consultanță managerială conform contract din 01.07.2003*”.

Aferent acestei facturii nr. ... / ...07.2002, societatea contestatoare în susținere anexează :

- un raport de activitate privind noul cod al muncii încheiat la data de 04.07.2003 de S.C.W, în baza contractul de “ acordare consultanță servicii ” nr. ... / ...**07.2003**, raport referitor la informarea **SC X SRL** despre :

- 1.prezentarea noului cod al muncii
- 2.prezentarea noilor responsabilități a angajatorului conform noului cod al muncii;
- 3.prezentarea noului sistem de ținere a evidenței angajaților prin Registrele de Evidență a angajaților ;
- 4.probleme diverse care pot apărea în aplicarea noilor reglementări legale.

Astfel referitor la contractele de consultanță încheiate de **SC X SRL**, se reține că deși acestea reprezintă voința juridică a părților cu privire la prestarea serviciilor, caracterul deductibil al cheltuielilor aferente acestora nu poate fi conferit numai în baza contractelor, **în cauză fiind absolut obligatorie punerea în executie a acestora cu consecința facturării serviciilor efectiv prestate.**

De altfel, numai în situația punerii efective în executie a contractelor se produc acele documente care atestă efectuarea serviciilor și în baza cărora se întocmesc facturile, așa cum de altfel a stabilit și legiuitorul referitor la formularul <<Factura fiscală>> în HG 831 / 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că din rapoartele și textele de maximă generalitate prezentate de societate nu se poate trage clar concluzia că acestea pot fi considerate documente justificative care să ateste punerea în execuție a contractelor în cauză.

În condițiile în care, așa cum s-a arătat mai sus, contractele de consultanță în cauză nu constituie documente primare în emiterea facturilor, simpla încheiere a acestora nefiind echivalentă cu executarea serviciilor, și având în vedere că prestațiile de natura serviciilor de consultanță care fac obiectul contractelor în cauză, prestații ce presupun transmiterea de informații acumulate într-un anumit domeniu, prin personal de specialitate, se reține că documentele anexate celor trei contracte de consultanță, depuse de societate, sunt de natură a demonstra totuși transmiterea de către prestator de informații de specialitate, elaborarea de către aceștia a unor strategii economice în favoarea beneficiarei.

În ceea ce privește contractele, deși în raporturile comerciale dintre părți obligațiunile comerciale se probează cu facturi acceptate, se reține că Legea nr. 414 / 2002 și HG. Nr. 859 / 2002 privind aprobarea instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, sunt acte normative cu caracter special care reglementează modul de regimul deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile, inclusiv de management și consultanță.

Or, există și posibilitatea de a putea fi verificați atât beneficiarii cât și prestatorii cu privire la natura serviciilor. Norma juridică are caracter imperativ, întrucât sancțiunea specifică prevăzută de legiuitor este nedeductibilitatea cheltuielilor pentru care nu pot fi verificați beneficiarii și prestatorii în legătură cu natura prestației.

Dacă prima cerință a textului - existența unui contract scris - privește raporturile comerciale dintre părți, factura acceptată fiind suficientă pentru dovedirea obligațiilor dintre părți, cea de-a doua cerință, respectiv verificarea prestatorilor cu privire la natura serviciilor, trebuie înțeleasă în sensul în care a fost edictată, și anume are în vedere "caracterul probator" al prestației efectuate și de aceasta data dovada se face nu în raporturile dintre parti, ci față de stat, luând în considerare că legea fiscală, prin natura ei, implică relația dintre contribuabili și stat, prin obligațiile de plată, sub forma impozitului, pe care le reglementează.

Prin prisma celor arătate mai sus, a textelor de lege invocate, comisarii Gărzii Financiare în cadrul procesului verbal, nu au analizat dacă contractele de consultanță în cauză conțin

elemente care să definească concret natura prestațiilor contractate și efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizează rezultatele și eficiența serviciilor prestate, tarifele negociate și acceptate de părți, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate în vederea facturării și achitării acestora de către beneficiar.

De asemenea, pe perioada controlată societatea arată că pentru **anul 2002** s-a încadrat la microîntreprindere, respectiv impozitarea veniturilor s-a făcut conform OG nr. 24 / 2001, fapt pentru care nu a considerat necesară anexarea la actele contabile a documentelor care să ateste efectuarea serviciilor, actul normativ neprecizând acest lucru, OG nr. 24 / 2001 netratând cheltuielile ca și cheltuieli deductibile și nedeductibile.

Comisarii Gărzii Financiare consideră cheltuielile cu serviciile facturate **în anul 2002** prin :

- Factura fiscală seria ... nr. ... / ...10.2002 în valoare de ...lei și TVA de ...lei având trecut la rubrica furnizor societatea W , reprezentând „ asistență managerială”.
- Factura fiscală seria ... nr. ... / ...12.2002 în valoare de ...lei și TVA de ...lei având trecut la rubrica furnizor societatea W , reprezentând „ verificare contabilitate, studiu de piață pentru dezvoltarea firmei , plan organizare societate, selecționare personal”.

și pentru care nu s-au anexat rapoarte, situații de lucrări sau procese-verbale de recepție, ca și cheltuieli nedeductibile, omițând faptul că societatea era microîntreprindere, precizând în actul de control ca temei legal pentru anul 2002, nerespectarea art. 9 alin.(7) lit. s) din Legea nr. 414 / 2002.

Pentru **anul 2003**, societatea arată că s-a încadrat la impozit pe profit, conform Legii nr. 414 / 2002, iar în această situație a încheiat un contract de prestării servicii pentru asistență managerială în luna iulie 2003, și care s-a efectuat și achitat tot în luna iulie 2003.

Organul de control, în mod eronat, a calculat pentru serviciul facturat și achitat în luna iulie 2003, impozit pe profit, dobânzi pentru plata cu întârziere a impozitului până la data de 25 august 2003, termenul trimestrial nefiind expirat, respectiv data de 25.10.2003, fără să țină seama de prevederile art. 20 alin. (1) din Legea nr. 414 / 2001, care prevede că :

„ ART. 20 (1) Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României, a băncilor române și a sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozit. În acest scop profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulativ de la începutul anului sau lunar, în cazul băncilor.”

Mai mult întrucât au apărut elemente noi, pe care contestatorul nu le-a prezentat în timpul controlului organelor de control care au efectuat activitatea de verificare, documente pe care le consideră relevante în susținerea cauzei și pe care le-a anexat la contestație, acestea putând fi administrate în procedura de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr. ... / 2005 s-a solicitat ca **GARDA FINANCIARĂ SECȚIA HUNEDOARA** să completeze referatul nr. ... / 2003 cu privire la propunerile de soluționare a contestației, în care să se analizeze strict sumele și măsurile ce se contestă având în vedere susținerile petentei și documentele noi anexate la contestație, ținând seama și de cele precizate în Ordonanța de scoaterea de sub urmărire penală .

Prin adresa nr. ... / 2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara sub nr. ... / 2005, Garda Financiară Secția Hunedoara, precizează că își menține punctul de vedere exprimat prin referatul inițial nr. ... / 2003 referitor la propunerile de soluționare a contestației formulate de **SC X SRL** împotriva procesului verbal nr. ... / 2003, menționând că din analiza documentele noi anexate rezultă că :

„echipa de control a îndevărat că la data controlului nu au fost prezentate documentele justificative solicitate, numita Y, contabila societății declarând că în realitate nu au fost efectuate serviciile de consultanță facturate de SC W”, apreciând că față de aceste împrejurări subzistă obligațiile estimate în sarcina societății.”

Prin Ordonanța de scoaterea de sub urmărire penală emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în dosarul ... / P / 2004 se menționează :

„Din probele administrate în cauză a rezultat că operațiunile economice între societățile din ... și ... s-au derulat în realitate, iar documentele justificative (contracte, rapoarte,

plan de situații) au fost trimise ulterior de firma din Cluj-Napoca”

Din actul de control și documentele anexate și care nu au fost prezentate la data controlului, nu se poate determina influența acestor erori asupra cuantumului obligațiilor fiscale datorate din totalul sumei contestate, fapt pentru care Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara nu se poate pronunța în legătură cu acesta.

Pe cale de consecință, se va desființa procesul verbal pentru capătul de cerere referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ...lei și dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de ...lei .

III. 2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, dobânzi aferente în sumă de ...lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ...lei, cauza supusă soluționării este dacă Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara se poate pronunța dacă societatea avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care, prin procesul verbal, organele de control nu au analizat dacă societatea avea drept de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate în funcție de gradul de utilizare a acestora la realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a TVA.

În fapt, nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal analizate la capătul de cerere referitor la *"impozit pe profit "*, în baza prevederilor art.24 alin.2 lit.a din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, conform căroră:

"Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la :

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile".

Astfel, pentru neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată din procesul verbal, comisarii Gărzii Financiare Secția Hunedoara – Deva, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, au considerat că societatea nu avea dreptul de deducere a TVA înscrisă pe facturile mai sus menționate, deoarece

operațiunile patrimoniale prezentate în respectivele facturi nu au putut fi justificate ca fiind efectiv și real prestate către **SC X SRL**, considerând că nu au legătură cu activitatea economică a societății.

Ulterior, societatea contestatoare în susținerea contestației anexează următoarele documente :

- La factură fiscală nr. ... / ..10.2002 :
 - raport referitor la asistării administratorului **SC X SRL** în consilierea administrării fluxului de numerar.
- La factură fiscală nr. ... / ...12.2002 :
 - un raport privind viitori clienți, la care anexează : Anexa nr.1 - listă cu firme pe care să le contacteze și Anexa nr.2 – listă cu principalele universități și inspectorate școlare ;
 - un raport privind elaborarea unui plan de organizare a societății;
 - un raport privind consultanța în selectarea de personal, referitor la lista cerințelor pe care **SC X SRL** ar trebui să le caute în selectarea de personal;
 - copia unui formular de bilanț contabil pentru anul 2002, datat 31.10.2002;
 - balanța de verificare la 31.10.2002;
- La factura fiscală nr. nr. ... / ...07.2002 :
 - un raport de activitate privind noul cod al muncii referitor la informarea **SC X SRL** despre :
 - 1.prezentarea noului cod al muncii
 - 2.prezentarea noilor responsabilități a angajatorului conform noului cod al muncii ;
 - 3.prezentarea noului sistem de ținere a evidenței angajaților prin Registrele de Evidență a angajaților ;
 - 4.probleme diverse care pot apărea în aplicarea noilor reglementări legale .

Se reține că în toate cazurile în care nu s-a acceptat la deducere TVA organul de control **nu a analizat pe text de lege dacă societatea contestatoare are sau nu drept de deducere a TVA pentru serviciile achiziționate precum și gradul de utilizare a acestor servicii la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere a TVA**, așa cum se prevede la art.22 alin.4 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, conform căruia:

„ (4) 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. ”

De asemenea, întrucât au apărut elemente noi, pe care contestatorul nu le-a prezentat în timpul controlului organelor de control care au efectuat activitatea de verificare și pe care le consideră relevante în susținerea cauzei, anexându-le la contestație, acestea pot fi administrate în procedura de soluționare a contestațiilor.

Așa cum am arătat și la punctul III. 2 din prezenta decizie prin adresa nr. ... / 2005 s-a solicitat ca GARDA FINANCIARĂ SECȚIA HUNEDOARA să completeze referatul nr. ... / 2003 cu privire la propunerile de soluționare a contestației, în care să se analizeze strict sumele și măsurile ce se contestă având în vedere susținerile petentei și documentele noi anexate la contestație, ținând seama și de cele precizate în Ordonanța de scoaterea de sub urmărire penală .

Prin adresa nr. ... / 2005, înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara sub nr. ... / 2005, Garda Financiară Secția Hunedoara, precizează că își menține punctul de vedere exprimat prin referatul inițial nr. ... / 2003 referitor la propunerile de soluționare a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva procesului verbal nr. ... / 2003, menționând că din analiza documentele noi anexate că :

„echipa de control a îndevărat că la data controlului nu au fost prezentate documentele justificative solicitate, numita Y, contabila societății declarând că în realitate nu au fost efectuate serviciile de consultanță facturate de SC W”, apreciând că față de aceste împrejurări subzistă obligațiile estimate în sarcina societății.”

cu toate că prin ordonanța de scoaterea de sub urmărire penală emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în dosarul ... / P / 2004 se menționează :

„Din probele administrate în cauză a rezultat că operațiunile economice între societățile din ... și ... s-au derulat în realitate, iar documentele justificative (contracte, rapoarte, plan de situații) au fost trimise ulterior de firma din ...”

Ca urmare, se va desființa procesul verbal contestat și pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, dobânzi aferente în sumă de ...lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ...lei**, având în vedere că nici la acest capitol nu s-a analizat pe text de lege dacă societatea are sau nu drept de deducere a TVA aferentă facturilor analizate și a documentelor noi prezentate, a realității operațiunii economice derulate între cele două societăți, urmând ca o altă echipă să efectueze reverificarea și în funcție de cele constatate să stabilească cuantumul obligațiilor fiscale datorate pe linie de TVA.

III. 3. Referitor la excepția de fond privind reverificarea:

Biroul de Soluționare a Contestațiilor din Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe dacă la data controlului erau îndeplinite condițiile necesare efectuării unei reverificări a operațiunilor efectuate de societate în perioada 01.04.2000 - 31.05.2001, în conformitate prevederile Legii nr. 30 / 1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii financiare, coroborate cu prevederile art. 19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, aprobată prin Legea nr.64/1999, cu completările și modificările ulterioare și ale art. 10 alin. (1) din Instrucțiunile de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 886 din 28 octombrie 1999, în condițiile în care procesul verbal contestat a fost întocmit în baza Legii nr. 30 / 1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii financiare.

În fapt, contestatoarea precizează că organele de control au încălcat prevederile art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, în sensul că, pentru aspectele cuprinse în procesul verbal contestat s-a mai efectuat un control care a vizat aceleași aspecte, prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ... nr. ... / 2003 societatea fiind sancționată contravențional pentru anumite abaterii, iar la data întocmirii procesului verbal contestat nu au existat date suplimentare

care să nu fi fost cunoscute organelor de control la data controlului anterior.

Procesul verbal contestat a fost întocmit în baza Legii nr. 30 / 1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii financiare și urmare a unor aspecte fiscale din activitatea financiar – contabilă a acesteia .

În drept, prin LEGEA Nr. 30 din 22 martie 1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii financiare, prevede la art.10 :

„ **Într-un an calendaristic un agent economic poate face obiectul unui singur control al contabilității, pentru sinceritatea bilanțurilor și determinarea sumelor datorate cu orice titlu statului; este supusă controlului întreaga perioadă scursă de la precedenta verificare de aceeași natură și cu aceleași obiective care, potrivit legii, nu s-a prescris.**

De la prevederile alin. 1 fac excepție acțiunile de documentare, analiză și urmărire a implementării unor reglementări care se pot efectua numai după notificarea și obținerea acordului agentului economic, precum și verificarea reclamațiilor cu privire la existența unor eludări ale legilor financiare și fiscale, care se efectuează ori de câte ori este cazul. ”

De asemenea conform art. 19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, aprobată prin Legea nr.64/1999, cu completările și modificările ulterioare se precizează:

“Controlul fiscal la sediul, domiciliul ori reședința contribuabilului sau la sediul organului de control fiscal ori, după caz, la sediul serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Prin excepție de la prevederile alin.1, conducatorul organului de control fiscal competent sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale poate decide re-verificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii controlului fiscal și până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut de prezenta ordonanță, apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, după caz, serviciilor de specialitate ale autorităților

administratiei publice locale la data efectuării controlului, care influențează sau modifică rezultatele acestuia. ”

În legătură cu aceste prevederi, la art.10 alin. (1) din Instrucțiunile de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 886 / 1999 se precizează:

“ Datele suplimentare, necunoscute organelor de control fiscal la data efectuării controlului fiscal la un contribuabil, pot apărea în situații cum sunt :

a) efectuarea unor controale fiscale încrucisate asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea, pe parcursul acțiunilor de control efectuate la alți contribuabili, a unor date sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului într-o perioadă care a fost deja supusă controlului fiscal;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală în cadrul cercetării cazurilor de evaziune fiscală;

d) informații obținute de la terți, de natură să modifice sau să influențeze, în mod semnificativ, rezultatele controlului fiscal anterior.”

Se reține deci că reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regulă care interzice această reverificare, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care de la încheierea controlului fiscal și până la împlinirea termenului de prescripție apar date suplimentare, necunoscute organului de control la data efectuării controlului care influențează sau modifică rezultatele acestuia, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

În consecință, Ordonanța Guvernului nr. 70 / 1997, aprobată prin Legea nr. 64 / 1999, cu modificările și completările ulterioare **interzice reverificarea unui agent economic pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, cu excepțiile prevăzute de alineatul (2) al art. 19 și art.10 alineatul (2) din LEGEA Nr. 30 din 22 martie 1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii financiare.**

Din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă faptul că reverificarea s-a datorat apariției unor date suplimentare, necunoscute la data controlului anterior, sau dacă au existat acțiuni de documentare, analiză și urmărire a implementării unor reglementări, notificării, acordul agentului economic, precum și reclamații cu privire la existența unor eludări ale legilor financiare și fiscale, etc.

Având în vedere cele arătate mai sus la pct. III. 1, III.2 și III. 3 se impune desființarea în totalitate a procesului verbal nr. ... / 2003 încheiat de Garda Financiară Secția Hunedoara, cu privire la suma de ...lei reprezentând :

- ...lei impozit pe profit suplimentar ;
- ...lei dobânzi aferente impozitului pe profit ;
- ...lei taxă pe valoarea adăugată ;
- ...lei dobânzi taxă pe valoarea adăugată;
- ...lei penalități taxă pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de control, altele decât cele care au efectuat verificarea, să analizeze datele noi apărute și necunoscute la data controlului și funcție de cele reținute în prezenta decizie și de cele constatate, având în vedere prevederile legale în vigoare la data controlului referitoare la îndeplinirea condițiilor din Ordonanța Guvernului nr.70 / 1997 privind controlul fiscal și prevederile legale din LEGEA Nr. 30 din 22 martie 1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii financiare.

Față de cele arătate mai sus și în temeiul prevederilor ORDONANȚEI GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, art.178, precum și art.19 alin.2 din Codul de procedură penală, se

DECIDE :

Art.1 - Desființarea în totalitate a procesului verbal nr. ... / 2003 încheiat de Garda Financiară Secția Hunedoara, cu privire la suma de ...lei reprezentând :

- ...lei impozit pe profit suplimentar ;
- ...lei dobânzi aferente impozitului pe profit ;
- ...lei taxă pe valoarea adăugată ;
- ...lei dobânzi taxă pe valoarea adăugată;
- ...lei penalități taxă pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de control altele decât cele care au întocmit procesul verbal contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și a acelorași tipuri de impozite și taxe ținând cont

de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Art.2 – Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 30 zile de la comunicarea prezentei, conform prevederilor legale în vigoare .