



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA NR. 54 / 2011
privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL
înregistrata la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906114/26.01.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu sediul social în .X., Str.X nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J/02/X/1993, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili—Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/03.11.2010.

SC .X. SRL contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată ;
- .X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, către SC .X. SRL, respectiv 16.11.2010, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată

la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili la data de 08.12.2010, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

Totodată, contestatoarea solicită suspendarea executării Deciziei de impunere nr..X./04.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la soluționarea contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că la data soluționării contestației SC .X. SRL se regăsește la poziția X din Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2001, conform OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, societatea prezintă următoarele argumente:

A. Contestatoarea susține că atât raportul de inspecție fiscală cât și decizia de impunere sunt lovite de nulitate absolută din următoarele motive:

La data de 03.08.2009 s-a comunicat societății avizul de inspecție fiscală nr..X./24.07.2009 prin care se precizează că începând cu data de 26.08.2009 începe inspecția fiscală, cu încălcarea prevederilor legale prevăzute de art.102 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a solicitării de amănare a inspecției fiscale, prin adresa nr..X./19.08.2009 a fost respinsă cererea.

Prin adresa nr..X./25.08.2009 DGAMC revine la adresa nr..X./19.08.2009 și comunică faptul că inspecția fiscală va începe la data de 14.09.2010, încălcându-se din nou prevederile art.102 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin nerespectarea termenului de 30 de zile.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile avizului de inspecție fiscală, act administrativ prin care au fost însărcinați să efectueze controlul **fapt ce atrage nulitatea absoluta** atât a raportului de inspecție fiscală cât și a deciziei de impunere.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au verificat perioada 01.10.2005 -31.12.2008, retroactiv, cu bună știință, fără motiv întemeiat, cu scopul vădit de intimidare a societății .

De asemenea, contestatoarea arată că verificarea s-a realizat cu încălcarea prevederilor legale cu privire la durata de 6 luni pentru marii contribuabili, și arată că verificarea a avut loc de la data de 14.09.2009 până la data de 12.02.2010 și, ulterior, pe perioada 07.10.2010-27.10.2010. Chiar dacă pe perioada 12.02.2010-07.10.2010 verificarea a fost suspendată societatea susține că raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate absoluta prin depășirea termenului de 6 luni, pe considerentul că atât perioada verificării cât și suspendarea acestuia trebuie să se înscrie în interiorul termenului de 6 luni prevăzut pentru marii contribuabili.

Societatea susține că aceste întreruperi și reluări ale controlului au creat mari greutăți procesului de desfășurare a activității societății, aceasta fiind perturbată încălcându-se prevederile din cartă drepturilor și obligațiilor contribuabililor.

Totodată, contestatoarea arată că inspecția fiscală a încălcat prevederile art.107 din Codul de procedură fiscală și pct.7 din cartă, care prevede că la încheierea inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contestatoarea susține că s-au încălcat prevederile art.107 alin.3 și 4 din OG n.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la comunicarea în timp util a concluziilor stabilite de inspecția fiscală și privind dreptul contribuabilului de a prezenta în scris puncte de vedere la încheierea inspecției fiscale.

Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală s-au marginit doar să constate și să motiveze la modul general constatările din raportul de inspecție fiscală, fără să analizeze problemele constatate și nu au arătat motivele de drept și temeiul legal al constatărilor și modificărilor bazei de impunere.

De asemenea, se arată că în perioada verificată organele de inspecție fiscală nu au constatat și nu au sancționat societatea pentru nici o încălcare a prevederilor Legii nr.82/1991, republicată, ceea ce denotă faptul că societatea a organizat și condus contabilitatea proprie potrivit legii, astfel că se exclude orice apreciere scrisă negativă asupra inexistenței sau neintocmirii unor documente justificative și contabile pentru operațiunile

efectuate. Astfel, contestatoarea susține că în temeiul art.205 alin.2 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin raportul de inspectie fiscala, abuziv elaborat, si decizia de impunere emisa, au fost lezate drepturile societatii cu privire la deducerea unor cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, s-a procedat in mod nelegal la redimensionarea masei profitului impozabil și la neacordarea dreptului de deducere a TVA.

B. Referitor la impozitul pe profit

1.) În ceea ce privește diurna și cazarea acordată personalului deplasat în Serbia, societatea arată că organele de inspectie fiscală au constatat în mod abuziv și nejustificat faptul că documentele prezentate nu justifică sumele:

- .X. lei reprezentând diurna acordată personalului angajat și deplasat în Serbia, pe anul 2005, în baza Contractului încheiat cu X. COMPANY XSerbia;
- X lei - X lei, în baza Contractului încheiat cu X COMPANY Chișineu pe anul 2006;
- X lei în baza Contractului încheiat cu X COMPANY X Serbia pe anul 2006.

Societatea susține că potrivit contractelor individuale de munca si a pontajelor intocmite de societate au fost acordate drepturi banesti reprezentand diurna, precum și faptul că deși a prezentat copii ale pasapoartelor, cu mentiuni privind data iesirii si intrarii in tara a acestora, ordine de deplasare si tabele nominale privind dovada incasarii diurnei, in mod nejustificat și fara a se motiva in drept s-a stabilit că documentele nu reprezintă documente justificative.

2.) Referitor la înregistrarea în contabilitate a unor facturi fiscale în copie, astfel:

- **4 facturi fiscale în copie pe anul 2005,**
- **33 facturi fiscale în copie pe anul 2006,**
- **24 facturi fiscale în copie pe anul 2007,**

contestatoarea susține că atât timp cât exista documente justificative de plata a acestor facturi nu se pune problema nedeductibilitatii fiscale a acestora ci doar a nedeductibilitatii TVA aferentă acestor facturi.

De asemenea, societatea arată că organele de inspectie fiscală au ajuns la aceasta concluzie ca urmare a lecturării unui alt raport de inspectie fiscala, societatea deținând parte din aceste facturi in original.

Ca urmare, considera ca nu a incalcat prevederile art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in temeiul caruia organele de inspectie fiscala au exclus de la deducere operatiuni pentru care

societatea a arhivat facturi in copie întrucat se puteau obtine si originalele daca se solicitau.

Totodată, se arată ca nu exista motivarea si temeiul legal al constatarilor inspectiei fiscale.

3.) În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea înregistrate nejustificat, astfel:

- .X. lei pe anul 2005;
- .X. lei pe anul 2006;
- .X. lei pe anul 2007;
- .X. le pe anul 2008.

Contestatoarea susține că a achizitionat un imobil (teren si cladiri) in scopul utilizarii acestuia pentru obtinerea de venituri impozabile, "*Tribuna stadion*" fiind doar denumirea unui mijloc fix asa cum a fost inregistrat in contabilitate, în realitate mijlocul fix reprezinta magazii folosite de societate in scopul depozitarii de materiale necesare activitatii (incaperile aflate sub tribuna), ori conform normelor legale în materie constituie mijloc fix orice imobilizare corporală deținută pentru a fi utilizată în producția sau livrarea de bunuri.

Societatea arată că organele de inspectie fiscală, in mod nelegal si abuziv au constatat cheltuielile cu amortizarea acestui mijloc fix ca fiind nedeductibile fiscal, majorând baza de impozitare.

În ceea ce privește autoturismul X utilizat de asociatul societatii X, societatea susține că acest autoturism participa la activitatea societății in scopul realizarii de venituri impozabile fiind folosit de o persoana din conducere și se incadreaza in prevederile art.21 alin.1 si 3 lit.n din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea arată că organele de inspectie fiscala au depasit in mod nelegal prevederile avizului de inspectie fiscala care au stabilit perioada de control de la 01.12.2005 - 31.12.2008.

Referitor la autoturismul X contestatoarea susține că acesta nu a fost utilizat in perioada 2007-2008 ca urmare a unui accident de circulatie si in toata aceasta perioada s-a aflat in unitatea service din .X.-Automobile .X..

În ceea ce privește autoturismul X societatea arata ca a fost achizitionat ca urmare a imposibilitatii folosirii autoturismului X si este utilizat de societate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Referitor la autoturismul .X. societatea susține că acesta a fost achizitionat si utilizat de societate in scopul realizarii de venituri impozabile.

În ceea ce privește autoturismul .X. se arată că acesta a fost achizitionat si utilizat de societate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Referitor la autoturismul X contestatoarea susține că acesta a fost achizitionat si utilizat de societate in scopul realizarii de venituri impozabile. Avand in vedere faptul ca societatea noastra detine concomitent 4-5 santiere

in tara (X, .X., X) si strainatate societatea a hotarât achizitionarea unor autoturisme rapide si sigure in scopul deplasarii personalului societatii, in timp util, pe aceste santiere in vederea desfasurarii in bune conditii a activitatii. Ori, aceste mijloace fixe fac obiectul cheltuielilor cu amortizarea fiind achizitionate si utilizate de societate in scopul realizarii de venituri impozabile.

4.) În ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile, determinate astfel:

-.X. lei pe anul 2006;

-.X. lei pe anul 2007;

-.X. lei pe anul 2008.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au calculat in mod nelegal si abuziv dobanda achitata de societate catre banca pentru sumele imprumutate societatii afiliate SC .X. SRL. Societatea a contractat cu BRD-Sucursala .X. un credit multioption- multicurrency pentru credite pe termen scurt si scrisori de garantie bancara.

Se arată că organele de inspecție fiscală s-au marginit doar sa constate si sa motiveze la modul general constatarile din raportul de inspectie fiscala fără să efectueze o analiza a problemelor constatate si nu au aratat motivele de drept si temeiul legal al constatarilor si modificarilor bazei de impunere, astfel că, in mod abuziv și cu rea credinta au redimensionat masa impozabila cu valoarea dobanzii achitate de societatea noastra.

De asemenea, contestatoarea susține că nu rezultă din nici un act că suma împrumutată societății afiliate a fost efectuată din sumele obținute din contractul de credit. Codul de procedura fiscala instituie ca principiu prezumtia de buna credinta atat a contribuabilului, cat si a organelor fiscale, iar prevederile legale stabilesc ca raporturile dintre contribuabil si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna credinta, in sensul ca organele de inspectie fiscala, respectand prezumtia de buna credinta, trebuie sa dovedeasca in mod temeinic reaua credinta a contribuabilului. Pentru a demonstra reaua credinta a contribuabilului organul de inspectie fiscala este indreptatit sa examineze starea de fapt si sa obtina, sa interpreteze toate informatiile si inscrisurile necesare pentru dovedirea situatiei de fapt reale, ceea ce nu s-a intamplat.

Astfel, contestatoarea susține că buna credinta a organului fiscal se manifesta in sensul ca acesta trebuie sa analizeze obiectiv situatia de fapt si de drept, inscrisurile administrate pentru a evita aprecierile subiective.

5.) Referitor la cheltuielile cu masa personalului aflat pe santier, contestatoarea susține că prin încălcarea principiului buneii credinte, în mod subiectiv și fara un temei legal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma ce reprezinta cheltuieli aferente unei facturi prin care s-au achitat servicii cu masa personalului aflat pe santier nu este deductibila fiscal.

De asemenea, se arată că factura achitata reprezinta supliment de hrana acordat personalului aflat pe santier, in perioada de iarna si reprezinta o cheltuiala in scopul realizarii de venit impozabil.

6.) Referitor la cheltuielile de publicitate în sumă de .X. lei pe anul 2007, contestatoarea susține că în ceea ce privește contractul de publicitate incheiat între SC .X. SRL și Asociația FCM X .X. organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză a celor constatate și nu au arătat motivele de drept și temeiul legal ce a condus la modificarea bazei de impunere și în mod abuziv, cu rea credință, au redimensionat masa impozabilă considerând ca nedeductibile cheltuielile de publicitate aferente anului 2007.

De asemenea, Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, instituie ca principiu prezumția de bună credință atât a contribuabilului cât și a organelor de inspecție fiscală. Prevederile legale stabilesc ca raporturile dintre contribuabil și organele de inspecție fiscală trebuie să fie fundamentate pe bună credință, în sensul că respectându-se prezumția de bună credință, trebuie să se dovedească în mod temeinic reaua credință a contribuabilului. Pentru a demonstra reaua credință a contribuabilului, organul fiscal este îndreptățit să examineze starea de fapt și să obțină și să interpreteze toate informațiile și înscrisurile necesare pentru dovedirea situației de fapt reale, ceea ce nu s-a întâmplat.

Ori bună credință a organului de inspecție fiscală se manifestă în sensul că acesta trebuie să analizeze obiectiv situația de fapt și de drept, înscrisurile administrate pentru a evita aprecierile subiective. Ca urmare a celor prezentate contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală în mod abuziv și cu rea credință au considerat contractul ca fiind nelegal și nedeductibil fiscal doar pe anul 2007, deși contractul avea valabilitate și în cursul anului 2008.

Totodată, societatea arată că deși avea un acord-contract cu Asociația FCM X .X. încă din data de 31.07.2007 privind efectuarea serviciilor de publicitate, organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare acest act. Interpretările organului de inspecție fiscală sunt abuzive și cu rea credință atât timp cât s-a prezentat acestuia ca justificare adresa prestatorului prin care notifica efectuarea serviciilor de publicitate, societatea punând la dispoziția acestuia materialul publicitar realizat, constând în poze cu stadionul de fotbal din care rezulta existența publicității, materiale publicitare ale asociației cu sigla și numele societății, material din care rezulta că s-a efectuat publicitatea la conferințe de presă și interviuri, materiale documentare din care rezulta că materialul publicitar a fost preluat prin imagini de posturile naționale TV care au transmis partidele de fotbal.

Având în vedere interesul publicului, costurile reclamelor TV, a faptului că datorită transmiterii TV la nivel național a partidelor de fotbal, cu

preluarea si promovarea siglei si a numelui societatii, serviciile de publicitate contractate reprezinta o activitate in scopul realizarii de venituri impozabile, datorita promovarii numelui, siglei si activitatii societatii in scopul de a fi "vizibili" si a gasi noi parteneri in vederea dezvoltarii obiectului de activitate al societatii.

Contestatoarea susține că publicitatea este o forma de informare si convingere a publicului, scopul fiind de a atrage cumparatori si de a crea preferinte in randul indivizilor pentru un anumit produs. Ori, interpretarile organului de inspectie fiscala sunt abuzive si cu rea credinta, contractul de publicitate incheiat intruneste conditiile prevazute de art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si pct.48 din HG nr.44/2004 în sensul ca serviciile au fost efectiv prestate, au fost justificate de prestator si s-a dovedit necesitatea lor fiind efectuate in scopul dezvoltarii activitatii a cresterii numarului de clienti avand ca scop final realizarea de activitati în scopul realizarii de venituri impozabile.

Societatea arată că prin prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 legiuitorul a stabilit ca serviciile sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege. Ori, in atare conditii, nici nu era necesara incheierea intre parti a unui contract scris, raportat la prevederile art.942-948 Cod civil. Ceea ce este definitoriu pentru contract, nu este caracterul sau scris ci acordul de vointa al partilor, iar forma scrisa a contractului este un mijloc de dovada si nu o conditie de valabilitate a contractului, ori in conditiile in care exista un acord de vointa intre societate si prestator, contractul este valabil incheiat si cheltuielile deductibile.

De asemenea, contestatoarea susține că prevederile art.46 din Codul comercial fac dovada acordului de vointa sustinuta de acte sub semnatura privata si facturi acceptate. Cu privire la forta probanta a in scrisului sub semnatura privata, conform art.1177 din Codul civil, se dispune ca acela caruia i se opune un act sub semnatura privata, in speta organului de inspectie fiscala, este obligat sa recunoasca sau sa tagaduiasca scrierea sau semnatura. Ori, organul de inspectie fiscala, daca a tagaduit semnatura si in scrisurile prezentate trebuia sa motiveze si sa explice de ce o face, având în vedere că in aplicarea prevederilor art.65 din Codul de procedura civilă, atat contractele incheiate, precum si factura fiscala constituie in scrisuri sub semnatura privata prin care se constata executarea unei operatiuni comerciale. Factura face dovada existentei contractului si executarii operatiunii.

7.) În ceea ce privește stornarea garanțiilor de bună execuție în sumă de :

- .X. lei pe anul 2006;
- .X. lei pe anul 2007;
- .X. pe anul 2008,

contestatoarea susține că orice garanții percepute pentru a asigura buna executie a unui contract sau de alta natura nu reprezintă operațiuni în sfera de aplicare a TVA, nefiind livrări de bunuri sau prestări de servicii în sensul art.126 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, persoanele care percep garanții nu au obligația să factureze aceste sume, conform art.155 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totuși, în situațiile în care beneficiarii solicită în mod expres o factură pentru garanții, pentru scopuri contabile, factura nu va cuprinde TVA. Prestatorii au obligația să înscrie în facturi valoarea lucrărilor de construcții-montaj, așa cum rezultă din situațiile de lucrări, și să colecteze TVA pentru această valoare, fără ca aceasta sumă să fie influențată de garanția de bună executie.

De asemenea, contestatoarea susține că în cazul lucrărilor de construcții-montaj garanția de bună executie nu poate micșora baza impozabilă care este reprezentată de valoarea înscrisă în situațiile de lucrări așa cum reiese și din exemplificarea prezentată și care se regăsește și pe site-ul mfinante.ro.

I. situație de lucrări: 1000 lei - valoarea se înscrie în factura

- * TVA aferent, X lei, se înscrie în dreptul bazei impozabile de 1000 lei;
- * garanția de bună executie $10\% = X$ lei poate fi înscrisă în factura cu semnul minus, în dreptul sau nu se trece TVA, iar restul de plată a facturii va fi $X - 100 = X$;
- * TVA care se va colecta în contul 14427 = X lei;

II. situație de lucrări: 1000 lei - valoarea se înscrie în factura

- * TVA aferent, X lei, se înscrie în dreptul bazei impozabile de 1000 lei;
- * garanția de bună executie $10\% = 100$ lei, poate fi înscrisă în factura doar informativ pentru ca beneficiarul să o vireze într-un cont separat, fără să fie scăzută din totalul de plată. În acest caz totalul de plată al facturii va fi X;
- * TVA care se va colecta în contul 4427 = X lei;

III. situație de lucrări: 1000 lei - valoarea se înscrie în factura

- * TVA aferent, X lei, se înscrie în dreptul bazei impozabile de 1000 lei;
- * garanția de bună executie de $10\% = 100$ lei, nu se înscrie în factura, dar între prestator și beneficiar există înțelegeri conform cărora garanția va fi blocată într-un cont, sau alte forme de decontare. În consecință, în mod abuziv și nelegal organul de control a trecut la reintregirea veniturilor aferente anilor 2006- 2008 și au calculat majorări de întârziere.

8.) În ceea ce privește veniturile din casarea unor materiale în sumă de .X. lei, pe anul 2008, contestatoarea susține că în mod nejustificat organele de inspecție fiscală au considerat ca operațiunea de casare a unor materiale este nedeductibilă fiscal. Conform procesului verbal de casare rezultă că aceste materiale sunt inutilizabile, fiind degradate nu au mai putut fi utilizate în procesul de producție sau valorificate prin vânzare.

În aceste conditii, in mod gresit valoarea acestor materiale a fost considerata ca fiind o cheltuiala deductibila fiscal, reîntregindu-se masa veniturilor impozabile pe anul 2008.

C. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

1.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe anul 2007, societatea susține că întrucât sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de publicitate rezulta ca și pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă acestor cheltuieli are drept de deducere, astfel că sunt nelegale si abuzive constatarile organului fiscal.

2.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, contestatoarea susține că in mod corect organul de inspecție fiscală a constatat că bunurile casate, conform art.128 alin.8 lit.b din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.6 alin.9 din HG nr.44/2004 nu constituie livrare de bunuri, astfel că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, însă concluziile organului de control au fost contrare, adica s-a procedat in totală contradicție cu prevederile legale, stabilindu-se TVA suplimentar de plata.

Ori, având in vedere prevederile art.128 alin.8 lit.b din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.6 alin.9 din HG nr.44/2004 coroborat cu prevederile art.145 alin.3 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că are dreptul de a deduce TVA aferentă bunurilor casate.

Potrivit acestor reglementari, bunurile degradate calitativ de natura stocurilor, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri în sensul normelor legale, in aceste cazuri nu mai intervine un transfer al proprietatii, ca fapt generator al taxei si nefiind o operatiune supusa TVA, agentul economic nu mai poate incasa TVA de la cumparator si nu mai are obligatia sa vireze aceasta suma la bugetul statului, ca TVA colectată.

TVA este un impozit indirect stabilit asupra operatiunilor privind transferul proprietatii bunurilor si asupra prestarilor de servicii si este inclusa in pretul de vanzare, fiind suportata de consumatorul final, care nu are dreptul la deducere.

Totodată, contestatoarea susține că art.145 alin.3 prezintă exceptiile de la aceasta regula, in sensul ca un agent economic, desi nu este consumatorul final, are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor, intrucat operatiunea supusa TVA pentru care s-au efectuat achizitiile respective nu se mai poate realiza din cauze neimputabile.

Contestatoarea înțelege sa conteste taxa pe valoarea adăugată considerata in mod abuziv livrare de bunuri si majorarile aferente.

D. Referitor la capatul de cerere privind solicitarea de a dispune, printr-o decizie separata, in temeiul art.184 pct.II.1 si 11.7 din Ordinul nr.519/2005, suspendarea executarii actului administrativ fiscal pana la solutionarea prezentei contestatii, societatea arată urmatoarele:

Conform prevederilor art.184 pct.11.1 si pct.11.7 din OPANAF nr.519/2005 organul de solutionare a contestatiei poate dispune suspendarea executarii actului administrativ fiscal până la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei, indiferent daca procedura de executare a fost sau nu începuta.

De asemenea, contestatoarea susține că termenul de plata este data de 20 a lunii urmatoare, adica 20.12.2010 coroborat cu faptul ca in conformitate cu prevederile art.215 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, exista pericolul executarii silite a societatii. Inceperea executarii silite creaza premisele producerii unei pagube ireversibile avand drept consecinte imediate incetarea activitatii si o serie de repercusiuni sociale asupra sutelor de angajati care isi vor pierde locul de munca. De asemenea, contestatoarea susține că va fi in imposibilitatea achitarii furnizorilor, a salariilor, existand pericolul intrarii in insolventa, toate acestea in situatia in care societatea desfasoara activitate, are contracte in derulare cu beneficiari interni si externi si fiind la zi cu plata obligatiilor aferente bugetului de stat si locale.

In concluzie, societatea susține că a inregistrat in contabilitate veniturile si cheltuielile conform Legii contabilității nr.82/1991, a OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform cu directivele europene, modificate prin OMFP nr.2374/2007, a respectat atât legea contabilitatii, cat si regulamentele de aplicare, in sensul ca la baza tuturor inregistrarilor contabile exista documente justificative, fapt confirmat si de rapoartele auditorilor, acte si documente de care organul de inspectie fiscală nu a tinut cont.

Mai mult decat atat, daca se constata existenta unor nereguli cu privire la Legea contabilitatii nr.82/1991, organul de inspectie fiscală avea obligatia sanctionarii societății.

Potrivit celor precizate în contestație societatea solicită admiterea contestației, desființarea în întregime a actelor administrative fiscale atacate și emiterea unei noi decizii de impunere și își întemeiază contestația pe prevederile art.43, art.84, art.88, art.175-188, art.205 si urmatoarele din OG nr.92/2003, pct.175.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscală, aprobate prin HG nr.1050/2004, Ordinul nr.519/2005.

SC .X. SRL, în probatiune, intelege sa folosească proba cu inscrisuri.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./04.11.2010 emisa de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, au

fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr..X./03.11.2010, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la cheltuielile cu diurna și cazarea salariaților detașați în străinătate, organele de inspecție fiscală au constatat că, in baza contractului nr.18/2005 incheiat cu X COMPANY X din Serbia, societatea a efectuat lucrari de constructii - montaj, panouri pentru acoperis si pereti, lucrari pe care le-a realizat cu personalul propriu.

In luna decembrie 2005 societatea verificata a inregistrat in contul 625 "*Cheltuieli cu deplasari, detasari*" analitic - „625 Belg 01” suma de X lei si analitic - „625 KRAC01 ” suma de X lei, rezultand un total de .X. lei , suma ce reprezinta diurna acordata personalului angajat care a efectuat aceste lucrari.

Pentru justificarea acestor inregistrari societatea a prezentat copii ale pasapoartelor angajatilor care contin mentiuni cu privire la data iesirii si revenirii in tara a acestora, ordine de deplasare individuale care nu au fost intocmite sau semnate de titularii lor, asa cum rezulta si din Nota explicativa data de directorul economic al societatii -.X..

În ceea ce privește plata acestor sume societatea a prezentat în justificare o "*Lista a personalul care a facut deplasarea la Metro Serbia in anul 2005*", care contine numele, prenumele si semnatura angajatului, dar nu si suma incasata de fiecare persoana, iar modul de contabilizare al platii a fost urmatorul :

- Dl. X - asociatul principal al SC .X. SRL- a ridicat numerar din casierie, întocmindu-se articol contabil : 461 "*Creditori analitic X*" = 5314 "*Casa in devize*", apoi efectuându-se plata prin articolul contabil: 542 "*Avansuri de trezorerie*" = 461 "*Creditori analitic X*", analitic -personalul care a facut deplasarea in Serbia.

Organul de inspecție fiscală a constatat că, din documentele prezentate, nu rezultă daca aceasta cheltuiala este reala sau nu, având in vedere ca personalul care a facut deplasarea in Serbia nu a intocmit si semnat ordinele de deplasare si, respectiv nu a semnat pentru incasarea acestor sume.

S-a constatat că la art. IV. "*Obligatiile partilor*" pct 4.1 din contractul de executie nr.X/2005 incheiat de SC .X. SRL cu beneficiarul lucrarilor X. Company X din Serbia s-a prevăzut ca beneficiarul se obliga sa asigure vize de lucru, masa si cazare pentru muncitori.

Potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare și art.21 alin.4 lit.f din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat **că suma de .X. lei** este cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2005

De asemenea, s-a constatat **că în anul 2006**, SC .X. SRL a efectuat lucrari de constructii în Serbia, lucrari pe care le-a realizat cu personalul propriu in baza contractelor nr.X/26.07.2006, nr.X/24.07.2006, nr.X/24.07.2006 si nr.X/26.07.2006 incheiate cu beneficiarul PX. Company X din Serbia.

In lunile septembrie 2006 si decembrie 2006, societatea verificata a inregistrat in contul 625 "*Cheltuieli cu deplasari, detasari*" analitic „625 OV 01” suma de X lei si analitic „625 IS 01” suma de X lei rezultând un total in suma de X lei. Aceste sume reprezinta diurna si cazare acordata personalului angajat al SC .X. SRL, care a efectuat aceste lucrari.

În justificarea acestor inregistrari societatea verificata a prezentat aceleasi documente cu cele prezentate pentru anul 2005.

Organul de inspectie fiscala a constatat că din documentele prezentate nu rezultă daca aceasta cheltuiala este reala sau nu, având in vedere ca personalul care a facut deplasarea in Serbia nu a intocmit si semnat ordinele de deplasare si, respectiv nu a semnat pentru incasarea acestor sume.

Potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare și art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat **că suma de X lei** este o cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2006.

Totodata, **similar, s-a constatat că in anul 2006 SC .X. SRL a efectuat lucrari de constructii si in Republica Moldova**, lucrari pe care le-a realizat cu personalul propriu in baza contractului nr.X/20.07.2006 incheiat cu **X. Company X**.

In lunile septembrie 2006 si decembrie 2006, societatea verificata a inregistrat in contul 625 "*Cheltuieli cu deplasari, detasari*" analitic "625 BALT 01" suma de X lei si „625 MOLD 01 " suma de X lei rezultând un **total de X lei, din care suma de X lei a fost considerată de societate ca fiind nedeductibila fiscal.**

Aceste sume reprezinta diurna si cazare acordata personalului angajat care a efectuat aceste lucrari.

S-a constatat că, la fel ca si in cazul cheltuielilor cu deplasari, detasarile aferente contractelor cu Serbia, pentru justificarea acestor inregistrari societatea a prezentat copiile pasapoartelor angajatilor care contin mentiuni cu privire la data iesirii si revenirii in tara a acestora, ordine de deplasare individuale, dar care nu au fost intocmite sau semnate de titularii

lor, iar stingerea obligatiei fata de personalul angajat s-a facut identic cu decontarile pentru Serbia.

Ca urmare, în baza art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și ale art.21 alin.4 lit.f) din acelasi act normativ s-a constatat că suma de X lei (X lei rezultata din contractul cu societatea din Serbia + X lei rezultata din contractul cu societatea din Republica Moldova - X lei cheltuiala tratata de societate ca nedeductibila) reprezintă cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2006.

2.) S-a constatat că în luna decembrie 2005 societatea a înregistrat in evidenta contabila un număr de 4 facturi in copie în sumă totală de X lei, din care TVA in suma de X lei fara ca in timpul inspectiei fiscale sa se prezinte si exemplarul in original sau documente justificative conform prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata.

S-a constatat că TVA inscrisa in cele 4 de facturi a fost considerata fara drept de deducere conform art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, fapt consemnat in Raportul de inspectie fiscala nr.X/27.03.2008 și in Decizia de impunere nr.1X/31.03.2008.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că **suma de X lei (valoare fără TVA) este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2005** conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, coroborat cu art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

De asemenea, **în anul 2006**, s-a constatat că SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila un numar de 33 de facturi in copie, in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, fără ca in timpul inspectiei fiscale sa se prezinte exemplarul in original sau documente în conformitate cu originalul al acestor facturi.

Înregistrarea in contabilitatea societatii, in conturi de chetuieli, a sumei de X lei reprezentand (valoarea fara TVA) contravaloarea celor X facturi, nu a fost justificată cu documente conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, iar TVA aferent celor 33 de facturi a fost considerata fara drept de deducere conform art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completariile ulterioare, fapt consemnat in Raportul de inspectie fiscala nr..X./27.03.2008 si in Decizia de impunere nr.130/31.03.2008.

În baza art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, coroborat cu art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, s-a constatat că **suma de X lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2006.**

Totodată, **în anul 2007, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 24 facturi, în copie, în suma totală de 89.989 lei,** din care TVA în sumă de X lei (a fost considerată de societate nedeductibilă) fără ca în timpul inspecției fiscale să prezinte exemplarul în original sau în conformitate cu originalul al acestor facturi.

Ca urmare, s-a constatat că suma de X lei (valoarea fără TVA) este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil al anului 2007, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

3.) În ceea ce privește cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, pe anul 2005, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru două mijloace fixe societatea a înregistrat nejustificat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, astfel:

- tribuna stadion (nr. inventar 300006) - activ care nu are legătura cu obiectul de activitate al contribuabilului și care nu participă la realizarea de venituri impozabile ;
- autoturism Audi A4 (nr.inventar 200017) - utilizat de .X.- persoana care nu are calitatea de salariat al contribuabilului.

Cheltuielile cu amortizarea acestor mijloace fixe au fost în mod eronat tratate de către contribuabil ca și deductibile fiscal contrar prevederilor art.21 alin.1 și art.21 alin.3 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, **organele de inspecție fiscală au majorat baza de calcul a impozitului pe profit pentru anul 2005 (trimestrul IV) cu suma de .X. lei.**

Pentru anul 2006, de asemenea, pentru aceleași mijloace fixe, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei, în temeiul aceluiași prevederi legale.

Pe anul 2007, au fost identificate mijloace fixe pentru care S.C. .X. S.R.L. a înregistrat și dedus nejustificat cheltuieli cu amortizarea respectiv:

- tribuna stadion (nr. inventar X) - activ care nu are legătura cu obiectul de activitate al contribuabilului și care nu participă la realizarea de venituri impozabile ;
- reevaluare tribuna stadion (nr. inventar X) - activ care nu are legătura cu obiectul de activitate al contribuabilului și care nu participă la realizarea de venituri impozabile ;
- autoturism X (nr. inventar X) - utilizat de X, persoana care nu are calitatea de salariat al contribuabilului ;
- autoturism X (nr. inventar X) - neutilizat în perioada 2007-2008;

- autoturism X (nr. inventar X) - al doilea autoturism utilizat de X - administrator;

În baza prevederilor art. 21 alin. 1 si art. 21 alin. 3 lit.n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au majorat baza de calcul a impozitului pe profit pentru anul 2007 cu suma de .X. lei, respectiv :

- trimestrul I 2007 X lei
- trimestrul II 2007 X lei
- trimestrul III 2007 X lei
- trimestrul IV 2007 X lei

Total 2007 .X. lei

De asemenea, **pe anul 2008**, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe:

- tribuna stadion (nr. inventar X) - activ care nu are legatura cu obiectul de activitate al contribuabilului si care nu participa la realizarea de venituri impozabile ;

- reevaluare tribuna stadion (nr. inventar X) - activ care nu are legatura cu obiectul de activitate al contribuabilului si care nu participa la realizarea de venituri impozabile ;

- autoturism X (nr. inventar X) - utilizat de X, persoana care nu are calitatea de salariat al contribuabilului ;

- autoturism X (nr. inventar 2X) - neutilizat in perioada 2007-2008;

-autoturism .X. (nr.inventar X)- al doilea autoturism utilizat de X - administrator;

-autoturism .X. (nr.inventar X)- al doilea autoturism utilizat de dl. X – administrator;

- autoturism X (nr. inventar X) - al doilea autoturism utilizat de X - administrator;

-- autoturism X (nr. inventar X) - al doilea autoturism utilizat de X- salariat al societății.

În baza prevederilor art. 21 alin. 1 si art. 21 alin. 3 lit.n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au majorat baza de calcul a impozitului pe profit **pentru anul 2008 cu suma de X lei.**

4. De asemenea, s-a constatat că în luna decembrie 2006 societatea verificata a inregistrat pe cheltuieli factura fiscala nr.X/ 29.12.2006 emisa de SC X SA in suma totala de X lei din care TVA în sumă de X reprezentand "c/v servicii .X. luna decembrie 2006, servicii cantina - cazare". In anexa la factura mentionata este specificat numele si prenumele persoanelor, angajate a SC .X. SRL, care au beneficiat de servicii de cazare si masa (dejun, prinz si cina) precum si perioada in care au beneficiat de aceste servicii, 01.12.2006 - 29.12.2006.

Deasemenea, societatea verificata a inregistrat pe cheltuieli factura fiscala nr.X din 18.12.2006 (anexa nr.27/b) emisa de SC X Naturale Bio SRL in suma totala de Xlei, din care TVA de X lei reprezentand "*pranz servit in perioada 11.12.2006 - 17.12.2006*". In anexa la factura sunt mentionate aceleasi persoane care au beneficiat de servicii de cazare si masa asigurate de SC X SRL in acelasi interval de timp. Rezulta ca SC X Romania SRL a dublat cheltuielile inregistrand pe cheltuieli de doua ori acelasi serviciu.

S-a constatat că deducerea sumei de X lei (total factura X lei - TVA de 2Xlei) rezultata din inregistrarea facturii fiscale emise de SC X Naturale Bio SRL s-a facut cu incalcarea prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, astfel ca **suma de X lei este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit pentru anul 2006.**

5.) În ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile la împrumuturi, s-au constatat următoarele:

În anul 2006, SC .X. SRL a acordat societatii comerciale SC .X. SRL din .X., societatea la care X –administrator, detine statutul de asociat si administrator, in perioada iunie 2006 - decembrie 2008, un imprumut fara dobanda, acordat esalonat, ajungand in luna martie 2007 la suma totala de Xlei, suma care se mentine pana la sfarsitul perioadei verificate, respectiv 31.12.2008.

SC .X. SRL este societate afiliata la care societatea verificata detine titluri de participare in valoare Xlei reprezentand 50% din capitalul social al acestei societati. Imprumutul a fost acordat in baza contractului de imprumut nr.X/16 iunie 2006. Pe toata perioada derularii contractului de imprumut societatea verificata a inregistrat credite bancare (la un nivel mai mare decat suma imprumutata societatii .X. SRL) pentru care a inregistrat si achitat dobanzi bancare, astfel :

- Contract de plafon global de finantare multioption - multicurrency nr.X/.05.2006 pentru credite pe termen scurt si scrisori de garantie bancară incheiat cu BRD - GSG SA sucursala .X. pe o perioada de 12 luni pentru descoperiri de cont si scrisori de garantie bancara. Dobanda pentru tragerile în lei a fost stabilita la nivelul - dobanda curenta BUBOR 1M + 1 punct procentual, se calculeaza lunar la soldul creditului si se incaseaza din cont curent.

- Contract de plafon global de finantare multioption - multi currency nr.2011/2007 pentru activitatea curenta cu preluarea tuturor angajamentelor acordate in baza contractului nr.X/2006 in care s-a negociat acelasi nivel al dobanzii, dobanda curenta BUBOR 1M + 1 punct procentual.

- Contract de plafon global de finantare multioption - multi currency nr..X./2008, nivelul negociat al dobanzii - dobanda curenta ROBOR 1 M + 1 punct procentual.

Organele de inspecție fiscală au calculat dobanda achitata societatii bancare BRD –GSG sucursala .X. pentru sumele imprumutate de la aceasta si utilizate de SC .X. SRL la finantarea societatii afiliate SC .X. SRL (prin contractul de imprumut fara dobanda), pe anul anul 2006 in suma de .X. lei aferente unui credit pe care nu l-a utilizat in scopul stabilit prin contract si pentru care nu a inregistrat venituri.

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, și în baza prevederilor art.11 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil, suma de .X. reprezentând cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil al anului 2006.

Pe anul 2007, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu dobânzile în sumă de .X. lei, în temeiul art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar pe anul 2008, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu dobânzile în sumă de .X. lei, în baza acelorasi prevederi legale.

6. Referitor la cheltuielile cu serviciile de publicitate pe perioada 2006 - 2007, s-a constatat:

In perioada 2006 - 2007 SC .X. SRL a finantat Asociatia "Fotbal Club .X. .X." cu suma totala de .X. lei in baza a 7 contracte de imprumut pentru finantarea activitatii sportive, respectiv :

- contract nr. X/17.07.2006, in valoarea de X lei;
- contract nr. X/08.01.2007, in valoarea de X lei;
- contract nr. X/29.04.2007, in valoarea de X lei;
- contract nr. X/31.15.2007, in valoarea de X lei;
- contract nr. X/30.06.2007, in valoarea de X lei;
- contract nr. X/31.07.2007, in valoarea de X lei.

TOTAL .X. lei

Obiectul celor 7 contracte a fost acordarea de imprumuturi (in lei) Asociatiei "Fotbal Club Municipal X .X.", pentru sustinerea si finantarea Asociatiei in vederea desfasurarii activitatii sportive.

In contractele mentionate se prevede ca imprumutatul - Asociatia FCM X, va utiliza suma imprumutata numai pentru activitatea prevazuta in statutul sau, iar termenele prevazute in contracte privind restituirea imprumutului care sunt intre 2 -18 luni, nu au fost respectate.

De asemenea, in contractele de imprumut nu sunt prevazute clauze in legatura cu nerespectarea termenelor de restituire a imprumuturilor. Sumele date cu titlu de imprumut au fost inregistrate in evidenta contabila a SC .X. SRL in conturile 461 "*Debitori diversi*" si 2673 "*Creante legate de interesele de participare*" .

In luna noiembrie 2007 in baza notelor contabile nr..X./30.11.2007 si nr..X./30.11.2007 s-a stornat suma de X lei (corectii imprumut FCM X) din contul 2673 "Creante legate de interesele de participare" rezultand un sold de .X. lei, adica datoria Asociatiei FCM X fata de SC X Romania SRL la data de 30.11.2007 era de .X. lei.

Din suma totala .X. lei acordata de SC .X. SRL cu titlu de imprumut Asociatiei "*Fotbal Club .X. .X.*" nu a fost restituita nici o suma SC .X. SRL (societate ce a acordat imprumutul).

In data de 20.11.2007 s-a incheiat intre cele doua entitati un Proces verbal de negociere, fara numar din care rezulta ca Asociatia "*Fotbal Club Municipal X .X.*" este in imposibilitatea de a restitui suma de .X. lei SC .X. SRL si in consecinta reprezentantul asociatiei FCM X propune ca suma de bani in discutie sa fie transformata intr-o prestare de servicii de publicitate, pe care asociatia sportiva sa o presteze catre SC .X. SRL.

Urmare a Procesului verbal de negociere din 20.11.2007, s-a incheiat Contractul de publicitate FN/21.11.2007, pe perioada 05.12.2007 - 31.12.2008, cu începere de la data de 05.12.2007, prin care prestatorul de servicii de publicitate se obliga sa aduca la cunostiinta publicului marca" SC X."

Contractul are ca obiect "*realizarea de publicitate pentru societatea comerciala .X.*", pretul serviciilor de publicitate pentru intreaga perioada stipulata in contract fiind în sumă de .X. lei (inclusiv TVA) detaliata astfel :

- suma de .X. lei - pentru perioada 05.12.2007 - 31.12.2007 ;
- suma de X lei - pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 .

Conform contractului prestatorul de servicii de publicitate se obligă sa aduca la cunostinta publicului marca SC .X. SRL prin toate mijloacele specifice de publicitate pe care le are, se angajeaza ca mijloacele de publicitate sa fie expuse in cele mai vizibile locuri ale stadionului și sa emita factura fiscala pentru suma incasata la data intrarii in vigoare a contractului.

Beneficiarul serviciilor a achitat integral pretul publicitatii ce formeaza obiectul contractului, prin virarea sumei in contul prestatorului de servicii de publicitate, respectiv suma initial achitata cu titlu de imprumut de finantare.

In baza contractului de publicitate Asociatia "*Fotbal Club .X. .X.*" a emis societatii verificate factura nr..X./05.12.2007 in suma totala de .X. lei, din care TVA in suma de X lei. Factura a fost inregistrata in evidenta contabila de SC .X. SRL prin Nota contabila nr..X./05.12.2007, dar, in anexa la Contractul de publicitate din data de 21.11.2007 se prevede ca Asociatia FCM X .X. se obliga sa presteze mai multe servicii publicitare, fiind invocată perioada 01.08.2007 - 31.12.2007, fara a se tine cont de data la care intră în vigoare contractul, respectiv 05.12.2007. Având in vedere ca in Anexa din data de 21.11.2007 la contractul de publicitate sunt prevazute servicii de publicitate de efectuat in perioada 01.08.2007 - 31.12.2007, ca de exemplu :

- amplasarea in incinta stadionului, in locuri vizibile pentru a fi preluate ca imagini de posturile TV nationale care transmit partidele de fotbal la pretul de X.Euro (TVA inclus) ;
- amplasarea numelui beneficiarului pe panourile publicitare in sala de conferinte de presa la pretul de X euro/conferinta de presa ;
- amplasarea numelui beneficiarului pe panourile publicitare la interviurile tip "flash" transmise de posturile TV nationale la pretul de X euro/interviu, etc.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceasta perioada (01.08.2007 -31.12.2007) societatea nu avea incheiat contract de publicitate cu Asociatia "Fotbal Club Municipal X .X."

Ca urmare, s-a constatat ca, suma de X lei – inregistrata baza facturii nr..X./05.12.2007, emisa de Asociatia "Fotbal Club Municipal X .X." in baza Contractului de publicitate din 21.11.2007, nu are justificare.

Din Nota explicativa luata directorului economic X in legatura cu cele prezentate anterior, se precizeaza: "*Cheltuielile de publicitate au fost inregistrare in baza facturilor emise de prestator care au la baza procesele verbale de negociere si adresele prestatorului ca a efectuat serviciile contractate. In acest sens am indicat si dovedit faptul ca aceste servicii au fost efectiv prestate fiind de notorietate publica existenta publicitatii*".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin Procesul verbal de negociere din 20.11.2007 X .X. propune ca suma de bani in discutie sa fie transformata intr-o prestare de servicii de publicitate, pe care asociatia sportiva sa-l presteze catre SC .X. SRL. Pentru justificarea cheltuielilor in suma de X lei societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala poze cu stadionul de fotbal in care se vad bannere cu numele .X. fara a se cunoaste cand au fost facute aceste poze, care este numarul lor, care este durata prezentarii lor, etc.

Mai mult, se constata ca pentru perioada 01.08.2007 -31.12.2007, prevazuta in anexa 1 la Contractul din data de 21.11.2007 in care se face referire la serviciile de publicitate ce urmau a se efectua, **societatea nu are incheiat contract de publicitate si deci nu rezulta realitatea si natura serviciilor prestate in suma de X lei, respectiv necesitatea acestor servicii, realitatea serviciilor prestate, in ce au constat acestea, etc..**

În baza art.19 alin.1, ale art.21 alin.1 și ale art.21 alin.4 lit. m) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, precum și ale pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, nu a fost acceptată la deducere suma de X lei astfel că, s-a reintregit baza impozabila luata in calculul profitului impozabil pe anul 2007 cu aceasta.

7. În ceea ce privește stornarea garanțiilor de bună execuție, s-au constatat următoarele:

Pe anul 2006, organele de inspecție fiscală au identificat o serie de facturi de lucrări emise de S.C. .X. S.R.L. in care a fost stornata valoarea garantiilor de buna executie prevazute in contract. Valoarea acestor garantii a fost facturata clientilor la date ulterioare. Prin stornarea acestor garantii din valoarea lucrarilor executate, S.C. X SRL a diminuat nejustificat veniturile impozabile si implicit impozitul pe profit datorat bugetului de stat, aferent perioadei cuprinse intre data stornarii garantiilor de buna executie din facturile de lucrari si data cand aceste garantii au fost facturate clientilor.

S-a constatat că au fost incalcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, și având în vedere prevederile art.11 alin.1 din același act normativ, organele de inspectie fiscală au procedat la reintregirea veniturilor impozabile ale contribuabilului cu valoarea garantiilor stornate.

In consecinta, veniturile impozabile ale contribuabilului au fost diminuate la data facturarii garantiilor cu valoarea veniturilor reintregite, astfel:

- trimestrul II 2006 - reintregire venituri cu suma de X lei;
- trimestrul III 2006 - reintregire venituri cu suma de X lei;
- trimestrul IV 2006 - reintregire venituri cu suma de X lei.

Total venituri reintregite aferente anului 2006 în sumă de **.X. lei**

Facturarea acestor venituri s-a facut de catre societate verificata astfel :

- in trimestrul IV 2006 suma de X lei;
 - in trimestrul II 2007 suma de X lei;
 - in trimestrul II 2008 suma de X lei;
 - in trimestrul III 2008 suma de X lei;
 - in trimestrul IV 2008 suma de X lei;
- TOTAL .X. lei**

Majorarile de intârziere datorate bugetului de stat de către societate, aferente impozitului profit stabilit suplimentar, pe perioada cuprinsa intre data stornarii garantiilor de buna execuție din facturile de lucrari (data diminuarii veniturilor) si data cand aceste garantii au fost facturate clienților (data corectarii veniturilor), **sunt in suma de X lei**

Pe anul 2007, au fost identificate un număr de 5 facturi de lucrari emise de S.C. .X. S.R.L. catre beneficiarii carora le-a efectuat lucrari de constructii, in care a fost stornata valoarea garantiilor de buna executie prevazute in contract. Valoarea acestor garantii a fost facturata clientilor la date ulterioare. Prin stornarea acestor garantii din valoarea lucrarilor executate, S.C. .X. S.R.L. și-a diminuat nejustificat veniturile impozabile si implicit impozitul pe profit aferent perioadei cuprinse intre data stornarii garantiilor de buna executie din facturile de lucrari si data cand aceste garantii au fost facturate clientilor.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.1 și art.19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea veniturilor impozabile ale contribuabilului cu valoarea garanțiilor stornate.

În consecință, veniturile impozabile ale contribuabilului au fost diminuate la data facturării garanțiilor cu valoarea veniturilor reîntregite, astfel:
trim. I 2007 - reîntregire venituri cu suma de X lei;
trim. II 2007 - reîntregire venituri cu suma de X lei;
trim. III 2007 - reîntregire venituri cu suma de X lei

Total .X. lei

Facturarea acestor venituri s-a făcut de către societatea verificată, astfel:

trim II 2007 - suma de X lei;

trim IV 2007 - suma de X lei;

trim II 2008 - suma de X lei;

trim III 2008 - suma de X lei;

ramâne venit suplimentar la data finalizării inspecției suma de

TOTAL .X. lei.

Garantiile aferente anului 2007, care nu au fost stornate de către societate, au fost în suma totală de X lei. Impozitul pe profit în suma de X lei (X lei X 16%) - aferent garanțiilor în suma de X lei - neînregistrate în evidența contabilă până la data inspecției fiscale, reprezintă un impozit pe profit stabilit suplimentar la data de 31.12.2007.

Pentru impozitul calculat la veniturile stornate reprezentând garanții și apoi reîntregite de către societate s-au calculat **majorări de întârziere în suma de X lei.**

Pe anul 2008, au fost identificate o serie de facturi de lucrări emise de S.C. .X. S.R.L. către beneficiarii cărora le-a efectuat lucrări de construcții, în care a fost stornată valoarea garanțiilor de bună execuție prevăzute în contract. Valoarea acestor garanții a fost facturată clienților la date ulterioare.

Totodată, au fost identificate o serie de facturi emise de S.C. .X. S.R.L. către beneficiarii cărora le-a efectuat lucrări de construcții, prin care s-au facturat garanții de bună execuție stornate din anii 2006 și 2007.

Pentru o parte din aceste garanții nu au fost emise facturi, dar veniturile au fost reîntregite cu data de 31.12.2008 **la dispoziția auditorului societății**, respectiv:

- garanții stornate nejustificate în anul 2008 X lei;
- garanții reîntregite în anul 2008 X lei;
- garanții refacturate în anul 2008 aferente anului 2007 X lei;
- garanții refacturate în anul 2008 aferente anului 2006 .X. lei.

Prin stornarea acestor garanții din valoarea lucrărilor executate, S.C. .X. S.R.L. a diminuat nejustificat veniturile impozabile și implicit impozitul pe profit aferent perioadei cuprinse între data stornării garanțiilor de bună

executie din facturile de lucrari si data cand aceste garantii au fost facturate clientilor.

In conformitate cu prevederile art.11 alin.1 si art.19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea veniturilor impozabile ale contribuabilului cu valoarea garantiilor stornata nejustificat.

In consecinta, veniturile impozabile ale contribuabilului au fost majorate cu valoarea garantiilor stornate (garanții refacturate în anul 2008 aferente anului 2006, 2007 și 2008) sau regularizate prin dispoziția auditorului societății la data de 31.12.2008.

Veniturile aferente anului 2008 au fost reîntregite, astfel:

- majorare venituri pe anul 2008 cu X lei;
- diminuare venituri cu valoarea de X lei;
- diminuare venituri cu valoarea de X lei;
- diminuare venituri cu valoarea de .X. lei.

Pentru impozitul calculat la veniturile stornate reprezentand garantii de bună execuție si apoi reintregite de catre societate s-au calculat **majorari de intarziere in suma de X lei.**

8. Referitor la veniturile impozabile aferente cheltuielilor cu casare tablă pe anul 2008, considerate de societate deductibile fiscal, s-a constatat că o parte din tabla și panourile existente la depozitul X X sunt inutilizabile și întrucât nu pot fi reciclate s-a propus casarea acestora prin Procesul verbal de casare nr.X/29.11.2008.

În baza acestui document au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli în sumă de .X. lei. La data de 31.12.2008, prin Nota contabilă nr.36612, societatea a reclasificat aceste cheltuieli stornându-le din contul 6583 "Alte cheltuieli de exploatare" și înregistrându-le în contul 6028 "Cheltuieli cu materiale consumabile" fiind considerate deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2008.

În baza prevederilor art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei nu este deductibilă la calculul profitului impozabil și s-a procedat la reîntregirea veniturilor impozabile cu această sumă.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007, în baza unei facturi fiscale de prestări servicii de publicitate emisă de Asociația "Fotbal Club Municipal X .X." societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Având în vedere că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt respectate prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea eronat nu a evidențiat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu casare tablă, propusă prin Procesul verbal de casare nr..X./29.11.2008.

S-a constatat că societatea a înregistrat suma de .X. lei pe cheltuieli fără a înregistra taxa pe valoarea adăugată colectată conform prevederilor art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.6 alin.9 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel că s-a stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivele invocate de societate contestatoare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea se retin urmatoarele:

A. Referitor la argumentele societății contestatoare privind aspecte de procedură,

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia nu au fost respectate prevederile art.102 alin.1 lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;”

se reține că prin Avizul de inspecție fiscală nr..X./24.07.2009 societatea a fost informată cu privire la începerea inspecției fiscale la data de 26.08.2009. Ca urmare a solicitării contribuabilului, prin adresa nr..X./05.08.2009, înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr..X./06.08.2009, s-a amânat data începerii inspecției fiscale **pentru data de 14.09.2009**, comunicată societății prin adresa nr..X./25.08.2009.

Potrivit prevederilor art.101 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;*
- b) data de începere a inspecției fiscale;*
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate.”***

Se reține că societatea a fost înștiințată despre verificarea din data de 26.08.2009 cu mai mult de 30 de zile înainte de începerea inspecției fiscale iar în ceea ce privește înștiințarea asupra datei de 14.09.2009, stabilită ca urmare a cererii societății de amânare a începerii inspecției fiscale, rezultă că organul de inspecție fiscală nu este obligat să acorde un nou termen de 30 de zile de la data comunicării.

Faptul că societatea a primit adresele de înștiințare mai târziu, respectiv avizul de inspecție fiscală a fost primit la data de 03.08.2009, nu are relevanță, întrucât organele de inspecție fiscală și-au luat o marjă de timp considerabilă pentru ca avizul de inspecție fiscală să ajungă în timp util la contribuabil (avizul a fost emis la data de 24.07.2009, iar inspecția fiscală urma să înceapă la data de 26.08.2009).

Astfel, acest argument nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia nu a fost respectată perioada verificată precizată în avizul de inspecție fiscală, respectiv 01.12.2005 – 31.12.2008, fiind verificată perioada 01.10.2005 – 31.12.2008, organul de soluționare reține că organul de inspecție fiscală a procedat corect efectuând verificarea impozitului pe profit de la data ultimei verificări anterioare din data de 21.02.2006 prin care a fost verificat impozitul pe profit pe perioada 01.04.2002 – 30.09.2005, așa cum se precizează la pag.4 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.11.2010.

În același sens sunt și prevederile art.98 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).”

Referitor la durata inspecției fiscale, potrivit prevederilor art.104 alin.2 și 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).”

Se reține că perioada de suspendare nu se include în calculul duratei inspecției fiscale astfel, perioada 14.09.2009 – 12.02.2010 și perioada 07.10.2010 – 27.10.2010, însumate, dau 5 luni și 19 zile ceea ce conduce la concluzia că perioada de 6 luni, prevăzută pentru marii contribuabili nu a fost depășită.

Mai mult, termenul în care poate fi efectuată inspecție fiscală este un termen de recomandare și nu unul sancționator astfel că, depășirea acestuia nu atrage decăderea dreptului organelor de inspecție fiscală de a efectua inspecția fiscală.

Referitor la încălcarea prevederilor art.107 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.”

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.”

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.11.2010 de la capitolul “*Discuția finală cu contribuabilul* “ reiese că prin adresa nr. .X./02.11.2010 societatea a fost înștiințată despre data, locul și ora de desfășurare a discuției finale, respectiv 21.11.2010, ora 12, la sediul societății, aducându-se la cunoștința conducerii societății concluziile verificării efectuate. La data de 21.11.2010 reprezentanții societății au avut obiecțiuni la constatările din raportul de inspecție fiscală, pe care nu le-au formulat în scris rezervându-și dreptul de a depune contestație în termenul legal, iar în baza art.105 alin.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reprezentantul societății

a completat o Declarație din care rezultă că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate precum și faptul că acestea au fost restituite societății.

Ca urmare, au fost respectate prevederile art.107 din actul normativ invocat, argumentele contestatoarei nefiind fondate.

În ceea ce privește argumentul conform căruia societatea nu a fost sancționată pentru încălcarea prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și deci în mod abuziv au fost lezate drepturile societății cu privire deducerea unor cheltuieli nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că sancțiunile și contravențiile sunt cele prevăzute la art.41 și 42 din lege, iar neacceptarea ca deductibile fiscal a unor cheltuieli are la bază Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu întotdeauna reprezintă o consecință a nerespectării Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Ca urmare, argumentul contestatoarei nu poate fi reținut, iar termenul utilizat de contestatoare ca fiind „*abuziv elaborat raportul de inspecție fiscală*” nu este adecvat situației de fapt prezentată în actul administrativ ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Față de cele prezentate mai sus se reține că argumentele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să conducă la anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată.

În plus, art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, enumeră expres și limitativ care sunt cauzele care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, respectiv „*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu*”, iar în cazul de față nu ne aflăm în niciuna din aceste situații.

B. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei -impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la cheltuielile cu diurna și cazarea personalului salariat trimis în străinătate pentru execuția de lucrări în

condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală aceste cheltuieli nu au fost analizate în funcție de temeiurile legale incidente, de prevederile contractului individual sau colectiv de muncă și de prevederile contractelor încheiate de societatea contestatoare cu X COMPANY X Serbia și P.A.B. COMPANY Chișineu.

Perioada verificată: 01.10.2005- 31.12.2006.

În fapt, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu diurna și cazarea personalului angajat trimis în Serbia și în Republica Moldova în vederea executării de lucrări pe motiv că documentele prezentate nu justifică aceste cheltuieli, respectiv:

- .X. lei, pe anul 2005 – din contractul cu societatea din Serbia ;
- X lei, pe anul 2006, din care:
- X lei – din contractul cu societatea din Serbia
- X lei (X lei – X lei considerată nedeductibilă) din contractul cu societatea din Republica Moldova.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din documentele prezentate, respectiv copii ale pasapoartelor angajaților care contin mentiuni cu privire la data iesirii si revenirii in tara a acestora, ordine de deplasare individuale care nu au fost întocmite sau semnate de titularii lor, "*Lista a personalului care a facut deplasarea la Metro Serbia in anul 2005*", care contine numele, prenumele si semnatura angajatului, dar nu si suma incasata de fiecare persoana, precum și din modul de contabilizare al platilor care a fost urmatorul : Asociatul principal al SC .X. SRL- X a ridicat numerar din casierie, întocmindu-se articol contabil: 461 "*Creditori analitic X*" = 5314 "*Casa in devize*", apoi efectuandu-se plata prin articolul contabil: 542 "*Avansuri de trezorerie*" = 461 "*Creditori analitic X*", analitic -personalul care a facut deplasarea in Serbia, nu rezultă daca aceasta cheltuiala este reala sau nu, avand in vedere ca personalul care a facut deplasarea in Serbia nu a întocmit si semnat ordinele de deplasare si, respectiv nu a semnat pentru incasarea acestor sume.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ 22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea

bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“4.) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea persoanelor salariate trimise în străinătate sunt incidente prevederile art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

*e) **cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți;**”*

Conform pct.28 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Codul fiscal:

*“28. **Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul în exercițiul curent reprezintă rezultatul contabil***

cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sunt deductibile”.

Față de prevederile legale de mai sus reiese că analiza deductibilității cheltuielilor cu cazarea salariaților trimiși în străinătate, se efectuează în funcție de persoana care le-a efectuat, respectiv dacă are calitatea de salariat al societății și în funcție de rezultatul exercițiului financiar.

De asemenea, **referitor la cheltuielile cu diurna salariaților pentru deplasări în străinătate** sunt incidente prevederile art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în .X. și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

Potrivit pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal:

“34. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în situația în care contribuabilul înregistrează pierdere contabilă din cumularea rezultatului contabil curent cu cel reportat.”

Astfel, analiza cheltuielilor cu indemnizația de deplasare în străinătate se analizează din punct de vedere al limitei prevăzută de lege și al rezultatului financiar înregistrat de contestatoare.

În ceea ce privește cheltuielile cu diurna salariaților trimiși în Serbia și în Republica Moldova, înregistrate de societate ca deductibile fiscal, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că din analiza documentelor nu rezultă dacă aceasta cheltuielă este reală sau nu, având în vedere că personalul care a făcut deplasarea în Serbia și Republica Moldova nu a întocmit și semnat ordinele de deplasare și, respectiv nu a semnat pentru încasarea acestor sume.

Constatarea organelor de inspecție fiscală nu poate fi reținută de organul de soluționare din motivele:

Potrivit Contractelor nr.X/26.07.2006, nr.X/24.07.2006, nr.X/24.07.2006, nr.X/26.07.2006 și nr.X/2005, încheiate de SC .X. SRL cu X COMPANY X Serbia., la cap.IV “*Obligațiile părților*”, pct.4.1 se prevede :

“*Beneficiarul se obligă:*

[...]

- *să asigure vize de lucru, masa și cazarea pentru muncitori [...]*”,

iar prin Contractul nr.X/20.07.2006 încheiat cu X COMPANY cu sediul în Chișineu nu există prevederi cu privire la astfel de cheltuieli.

Astfel, se reține că sub denumirea de indemnizație de deplasare sunt incluse indemnizația zilnică de deplasare acordată salariaților pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în interesul serviciului, pentru compensarea cheltuielilor personale, respectiv **diurna acordată salariaților trimiși în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar**, ce are rolul de a acoperi cheltuielile cu hrana, cheltuieli mărunte uzuale, costul transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea zilnică salariatul, indemnizația zilnică acordată în valută. Diurna în valută se acordă potrivit prevederilor contractului individual de muncă sau a celui colectiv.

Potrivit celor de mai sus se reține că, în cazul salariaților trimiși în Serbia pentru executarea de lucrări beneficiarul asigură masa acestora dar nu se precizează dacă sunt suportate și celelalte cheltuieli cum sunt: cheltuieli mărunte uzuale, costul transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea zilnică salariatul, indemnizația zilnică acordată în valută.

În ceea ce privește salariații trimiși în Republica Moldova se reține că prin contractul încheiat beneficiarul nu își asumă asemenea cheltuieli.

Ca urmare, constatarea conform căreia cheltuielile cu diurna nu sunt reale întrucât nu a întocmit și semnat ordinele de deplasare și, respectiv nu a semnat pentru încasarea acestor sume, nu poate fi reținută având în vedere că analiza deductibilității acestor cheltuieli se efectuează în baza temeiului legal mai sus menționat, respectiv art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal, cu mențiunea că realitatea deplasării salariaților în străinătate este dovedită cu listele persoanelor trimise în străinătate, copii după pașapoarte ale acestora, ordinele de deplasare și foile colective de prezență anexate la contestație.

Ca urmare, se impune analizarea cheltuielilor cu diurna în funcție de prevederile legale incidente referitoare la limita acestor cheltuieli și la rezultatul financiar al contribuabilului, de prevederile contractului de muncă

individual sau colectiv cu privire la indemnizația de deplasare, precum și în funcție contractele încheiate, respectiv dacă prin acestea s-a prevăzut asigurarea parțială de către de beneficiar a acestei indemnizații constând în contravaloarea hranei sau dacă nu există prevederi cu privire la astfel de cheltuieli.

În ceea ce privește cheltuielile cu cazarea salariaților trimiși în străinătate, de asemenea se reține că în cazul salariaților trimiși în Republica Moldova, prin Contractul de construcții nr.X/20.07.2006 nu există prevederi cu privire la asigurarea de către beneficiar a cheltuielilor cu cazarea, în timp ce prin contractele încheiate cu X COMPANY X din Serbia beneficiarul s-a angajat să asigure cazarea salariaților trimiși în Serbia pentru executarea de lucrări.

De asemenea, se reține că pentru aceste cheltuieli sunt incidente prevederile art.21 alin.2 lit.e) și, respectiv art.21 alin.3 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi legale ce nu au fost menționate în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere și nu au fost avute în vedere la analiza cheltuielilor cu cazarea salariaților trimiși în Republica Moldova.

Ca urmare, se impune analizarea și a acestor cheltuieli cu cazarea salariaților trimiși în Republica Moldova în funcție de prevederile legale incidente și de prevederile contractelor încheiate de societatea contestatoare cu cele două societăți X. COMPANY X Serbia și X. COMPANY din Chișinău.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”* coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent acestor cheltuieli**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele precizate în decizie și de prevederile legale incidente și să stabilească dacă societatea datorează impozitul pe profit calculat suplimentar.

Ca o consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010 și **pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei** având în vedere principiul de drept conform căruia „*accesoriul urmează principalul*”.

2. Referitor la suma de X lei reprezentând:

- X lei -impozit pe profit;

- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe

cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra deductibilitatii cheltuielilor din cele 61 de facturi fiscale prezentate in copie, în condițiile în care societatea contestatoare susține că deține o parte din aceste facturi fiscale în original, însă la contestație anexează doar copii ale acestora sau documente reconstituite.

Perioada verificată:01.10.2005 – 31.12.2007.

In fapt, pe perioada verificată s-a constatat că societatea a prezentat un număr de 61 facturi fiscale, în copie, neprezentându-se originalul acestora. Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile înscrise în acestea astfel:

- pe anul 2005 – suma de X lei - din 4 facturi fiscale;
- pe anul 2006 – suma de X lei - din 33 facturi fiscale;
- pe anul 2007 – suma de X lei -din 24 facturi fiscale.

Prin contestație societatea susține ca deține o parte din aceste facturi în original și anexează la contestație copii ale acestora sau documente reconstituite.

In drept, conform art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Conform prevederilor pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se retine ca înregistrarea și deducerea cheltuielilor, la cumparator se face în baza exemplarului original al facturii fiscale și nu în baza unei facturi în copie, aceasta neavând calitatea de document justificativ care să stea la baza înregistrării unor operațiuni în contabilitate.

Fata de cele precizate mai sus se retine ca societatea contestatoare susține că deține o parte din originalele acestor facturi și prezintă la contestație un număr de 21 facturi fiscale, în copie, dintre care, 2 facturi fiscale sunt în dublu exemplar, iar 5 facturi fiscale au mențiunea „conform cu originalul”, semnătura și ștampila furnizorului .

Din compararea facturilor prezentate la contestație, în copie, cu cele avute în vedere de organele de inspecție fiscală prin anexele 12, 21 și 33 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată reiese că factura fiscală nr.X/09.06.2006, emisă de X X SRL nu se regăsește în anexa 21 la raportul de inspecție fiscală, iar factura nr.X/21.01.2007 emisă de SC X SA SRL nu se regăsește în anexa 33 la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare, societatea a prezentat facturi fiscale pentru care susține că deține originalul pentru cheltuieli în sumă de X lei ,din care:

- pe anul 2005 X lei ;
- pe anul 2006 X lei;
- pe anul 2007 X lei .

Astfel că, **pentru diferența de X lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei nu sunt prezentate astfel de documente.**

Ca urmare, potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că înregistrarea cheltuielilor la cumparator se face în baza exemplarului original al facturii fiscale și nu în baza unei facturi în copie, aceasta neavând calitatea de document justificativ care să stea la baza înregistrării unor operațiuni în contabilitate.

Pe cale de consecință, în temeiul prevederilor temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:“*Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în*

situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei, potrivit documentelor prezentate de contestatoare rezulta ca acestea sunt anexate în copie iar pentru un număr de 5 facturi fiscale s-a procedat la reconstituirea acestora, de la furnizori. În aceste cazuri se pune problema dacă facturile care au înscrisa mențiunea “conform cu originalul” precum și semnatura și stampila furnizorilor, pot reprezenta documente justificative pentru deducerea la calculul impozitului pe profit a acestor cheltuieli.

Intr-o speta similară, prin adresa nr.X/09.08.2007 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./09.08.2007, Direcția de reglementări contabile din Ministerul Economiei și Finanțelor, a precizat : “[...] ca factura fiscală reconstituită prin aplicarea, pe copia xerox, a unei stampile: <<conform cu originalul>> și a stampilei furnizorului, **poate fi înregistrată în contabilitate în condițiile în care se poate face dovada intrării în gestiune a bunurilor prin alte documente cum ar fi: nota de recepție și constatare de diferențe, avizul de însoțire a marfii, după caz. În cazul în care factura respectivă se referă la prestări de servicii documentul care face dovada efectuării cheltuielii este contractul sau comanda aferente facturii respective.**”

Având în vedere cele precizate mai sus precum și prevederile OMFP nr.1850/2004, în vigoare pe perioada 2005-2006, de la cap. E. Reconstituirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrase sau distruse, pct.27 și 31, potrivit cărora:

“ 27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.

[...]

31. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.”

iar începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.8 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Prevederile referitoare la reconstituirea documentelor financiar-contabile, cuprinse în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, nu sunt obligatorii și în cazul facturii. Reconstituirea facturii se efectuează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”

se retine ca si documentele reconstituite pot constitui documente justificative ce stau la baza inregistrarii cheltuielilor in contabilitate.

Astfel, se retine ca facturile in copie, certificate de furnizor ca fiind conform cu formularul original prin aplicarea stampilei si semnaturii pe acesta, precum si prezentarea de alte documente ce au stat la baza emiterii facturilor fiscale, pot constitui documente de justificare si inregistrare in contabilitate a cheltuielilor cu achizițiile de bunuri și serviciilor si dau drept deducere a acestora la calculul impozitului pe profit in conditiile in care se face dovada realitatii prestarilor de servicii inscrite in facturile fiscale.

Ca urmare, întrucât facturile prezentate la contestație pentru care societatea susține că deține originalul acestora sunt în copie, fiind necesară verificarea faptică a acestora și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”* coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să verifice, concret, dacă aceste facturi sunt deținute de contestatoare în original sau dacă reprezintă documente reconstituite și să stabilească dacă pentru acestea societatea are sau nu drept de deducere a cheltuielilor cu achizițiile de bunuri sau servicii.

Pe cale de consecință, având în vedere că nu se poate defalca cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată, de cuantumul majorărilor de întârziere pentru care se va desființa decizia de impunere contestată, **se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010 pentru total majorări de întârziere în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție

fiscală să recalculeze cuantumul datorat bugetului în funcție și de cele constatate la reanalizarea impozitului pe profit în sumă de X lei.

3. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- X lei -impozit pe profit cheltuielilor cu amortizarea
- X lei -majorări de întârziere, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunța asupra deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea aferentă unor mijloace fixe în condițiile în care o parte din acestea fie nu au fost utilizate pentru activitatea societății în scopul realizării de venituri impozabile, fie au fost utilizate de administratorii societății sau de alte persoane care nu au nicio calitate în cadrul societății, fie au fost utilizate în scopul desfășurării activității, deci al realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată: 01.10.2005 – 31.12.2008.

În fapt, pe perioada verificată s-a constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea, deductibile fiscal, pentru tribuna stadion, reevaluare tribuna stadion, autoturism X, autoturism X, autoturism X X, autoturism X, autoturism .X. X și autoturism X, astfel:

- pe anul 2005 – suma de .X. lei -pentru tribuna stadion și autoturism X;
- pe anul 2006 – suma de .X. lei - pentru tribuna stadion și autoturism X;
- pe anul 2007 – suma de .X. lei -pentru tribuna stadion, reevaluare tribuna stadion, autoturism Audi A4, autoturism X, autoturism X ;
- pe anul 2008 – suma de .X. lei -pentru tribuna stadion, reevaluare tribuna stadion, autoturism X, autoturism X, autoturism X, autoturismul .X., autoturism .X. X și autoturism X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mijlocul fix „tribuna stadion” nu are legătură cu obiectul de activitate al societății și participă la realizarea de venituri impozabile, autoturismul X a fost utilizat de către .X.ce nu are calitatea de salariat al societății, autoturismul X nu a fost utilizat în perioada 2007 – 2008, autoturismul X este al doilea autoturism utilizat de administratorul societății - X, autoturismul .X. X este al doilea autoturism utilizat de X, autoturismul .X. este al doilea autoturism utilizat de X, iar autoturismul X este al doilea autoturism utilizat de X. Potrivit celor constatate nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea acestor mijloace fixe.

Prin contestație societatea susține că în ceea ce privește tribuna stadion este doar denumirea mijlocului fix înregistrat în contabilitate, în

realitatea acesta reprezintă magazine (încăperi aflate sub tribună) folosite de societate în scopul depozitării de materiale necesare activității.

Referitor la autoturismul X, susține că acesta participă la activitatea societății în scopul realizării de venituri fiind folosit de o persoană din conducerea societății .X.și se încadrează în prevederile art.21 alin.1 și alin.3 lit.n) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește autoturismul X societatea susține că nu a fost utilizat în perioada 2007 – 2008 ca urmare a unui accident de circulație și s-a aflat în service-ul din X-Automobile .X..

Referitor la autoturismul X societatea susține că a fost achiziționat ca urmare a imposibilității utilizării autoturismului X și este utilizat în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, contestatoarea susține că autoturismul .X. Continental GT, autoturismul .X. și autoturismul X au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile având în vedere că societatea deține 4-5 șantiere în țară (X, .X., .X., .X., X) și în străinătate și are nevoie de autoturisme rapide și sigure în scopul deplasării personalului în timp util pe acestea șantiere.

În drept, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Totodată, potrivit art.21 alin.3 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

*n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente **autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice**, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.”*

Totodată, conform prevederilor art.24 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) *Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

Totodata, in ceea ce priveste amortizarea autoturismelor art.24 (11) lit.h) din acelasi act normativ, dispune:

“(11) *Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

h) numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n).”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile cunt deductibile fiscal dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri, iar cheltuielile cu amortizarea aferentă mijloacelor fixe sunt deductibile în situația în care acestea sunt utilizate pentru desfășurarea activității societății sau în condițiile prevăzute de art.21 alin.3 lit.n din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere în sumă de X lei calculate pentru cheltuielile cu amortizarea aferentă mijlocului fix tribuna stadion, precum și reevaluare tribuna stadion, neacceptate la deducere, pe perioada 2005 – 2008, se reține că în susținere, societatea prezintă Contractul de vânzare-cumpărare nr.X/30.09.2009, autentificat sub nr.X/09.12.2002, prin care SC X SONDE X SA vinde către SC .X. SRL imobilul Complex de cazare „X” X, fără teren, ce are ca dotări și amenajari **Motel** cu birou recepție, 12 camere de cazare, bazin, vestiare, etc. **și Construcție vestiar și bar** cu vestiare, 2 magazii, sală de mese, grupuri sociale, tribună stadion, parcare-suprafață betonată, etc. și arată că utilizează magaziile (încăperi aflate sub tribună) în scopul depozitării de materiale necesare activității, denumirea „tribuna stadion” fiind denumirea sub care sunt înregistrate în contabilitate aceste spații.

Din nota explicativă din data de 27.11.2009 dată în fața organelor de inspecție fiscală de către directorul economic al societății rezultă că mijlocul fix „Tribuna stadion” se află la punctul de lucru Zădăreni.

Ca urmare, având în vedere că societatea deține în proprietatea sa astfel de spații, precum și faptul că prin raportul de inspecție fiscală nu există constatări cu privire la destinația acestora se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei,** urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze destinația acestui

mijloc fix și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească dacă societatea are sau nu drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia „*accesoriul urmează principalul*” se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010 **și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei** urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de prevederile legale, de cele precizate în decizie și de argumentele contestatoare și să stabilească dacă societatea datorează sau nu impozitul pe profit și majorările de întârziere aferente.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere în sumă de X lei calculate pentru cheltuielile cu amortizarea aferente autoturismului X, neacceptate la deducere pe motiv ca .X.nu are calitatea de angajat al societății se reține că prevederile art.21 alin.3 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se referă la **“autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții”**, ori persoana fizică care a utilizat acest autoturism are calitatea de asociat al societății nedeținând funcție de conducere sau de administrare în baza unui contract de angajare sau de administrare încheiat cu societatea, persoană juridică.

Ca urmare, conform prevederilor art.24 alin.11 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea, în acest caz, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil **pe perioada 2005 - 2007**

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.**

Ca o consecință, potrivit prevederilor principiului de drept accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru **majorările de întârziere aferente în sumă de X lei.**

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere în sumă de X lei calculate pentru cheltuielile cu amortizarea aferente autoturismului X, neacceptate la deducere pe motiv ca autorismul nu a fost utilizat în scopul desfășurării activității societății se reține că potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor art.24 alin.2 din același act normativ:

“(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

Ca urmare, autoturismul X deși îndeplinește condițiile prevăzute art.24 alin.2 lit.b și c din lege nu îndeplinește condiția de a fi fost utilizat în perioada 2007 – 2008 pentru prestarea de servicii sau în scopuri administrative, ori cum trebuie îndeplinite cumulativ cele trei condiții mijlocul fix nu reprezintă mijloc fix amortizabil.

Pe cale de consecință, cheltuielile cu amortizarea înregistrate de societate pe cheltuielil deductibile fiscal nu sunt justificate, autoturismul nefiind utilizat în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.*

Pe cale de consecință, potrivit prevederilor principiului de drept *“accesoriul urmează principalul”* se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de X lei.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei (X + X + X + 824) și majorările de întârziere în sumă de X lei (X + X+ X + X) calculate pentru cheltuielile cu amortizarea aferente autoturismelor X, .X., .X. X și X, neacceptate la deducere pe motiv ca autorismele nu au fost utilizat în

scopul desfășurării activității se reține că, potrivit constatărilor acestea reprezintă al doilea autoturism utilizat de persoane fizice cu funcții de conducere sau care au calitatea de angajat în cadrul societății, astfel:

-autoturismul X este al doilea autoturism utilizat de administratorul societății - X;

-autoturismul .X. X este al doilea autoturism utilizat de X ce are calitatea de translator;

-autoturismul .X. este al doilea autoturism utilizat de X ce deține funcția de manager proiect;

- autoturismul X este al doilea autoturism utilizat de X- salariat al societății.

Din nota explicativă din data de 27.11.2009 dată în fața organelor de inspecție fiscală de către directorul economic al societății rezultă că autoturismul X este al doilea autoturism utilizat de administratorul societății - X, iar autoturismul .X. X este utilizat de X ce are calitatea de translator și de X în calitate de manager.

Se reține că prevederile art.21 alin.3 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se referă la *“autoturismele folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții”* iar prevederile art.24 alin.11 lit.h) din același act normativ prevăd că **“(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:**

h) numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n)”, respectiv cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile limitat la un singur autoturism pe persoană fizică angajată sau cu funcție de conducere, pe perioada 2007- 2008.

Astfel, având în vedere că aceste mijloace fixe reprezintă al doilea autoturism utilizat de persoanele fizice angajate sau cu funcții de conducere, iar dreptul de deducere al cheltuielilor cu amortizarea este limitat la un singur autoturism pe persoana fizică potrivit art.21(3) lit.n) din Legea nr.571/2003, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea.

De asemenea, se reține ca societatea nu aduce în susținere documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care*

argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.

Pe cale de consecință, potrivit prevederilor principiului de drept accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru **dobânzile/majorările de întârziere aferente în sumă de X lei.**

4. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere în sumă de X lei calculate pentru cheltuielile cu dobânzile, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu dobânzile bancare achitate societății bancare în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu se face dovada că aceste credite nu au fost utilizate în scopul pentru care au fost contractate și nu se calculează dobânzi la împrumutul acordat SC .X. SRL.

Perioada verificată: iunie 2006 – decembrie 2008.

În fapt, societatea contestatoare a acordat SC .X. SRL din .X., un împrumut fără dobândă, eșalonat, ajungând în luna martie 2007 la suma de X lei, sumă care se menține până la data de 31.12.2008. Împrumutul a fost acordat în baza contractului de împrumut nr.X/16.06.2006, iar sumele împrumutate proveneau din credite bancare contractate cu BRD-GSG Sucursala .X..

S-a constatat că în aceeași perioadă societatea și-a finanțat activitatea proprie prin contractarea de credite bancare la un nivel mai mare decât împrumutul acordat fără dobândă SC .X. SRL.

Pentru acest împrumut organele de inspecție fiscală au procedat, în temeiul art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la determinarea cheltuielilor cu dobânda achitată de societate către BRD-GSG Sucursala .X. aferentă sumelor încasate sub formă de credite pe considerentul că din aceste credite a fost împrumutată SC .X. SRL. Cheltuielile cu dobânzile achitate la creditele contractate cu BRD – GSG Sucursala .X. au fost stabilite la suma de .X. lei pe anul 2006, suma de .X. lei pe anul 2007 și la suma de .X. lei pe anul 2008, cheltuieli care au fost considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada iunie 2006 – decembrie 2008.

De asemenea, s-a constatat că SC .X. SRL este societate afiliată cu SC X RX SRL, având în vedere că societatea verificată deține X de titluri de participare, reprezentând 50% din capitalul social al acestei societăți.

Societatea contestatoare susține că nu rezultă din niciun document că a împrumutat societatea afiliată din creditele bancare contractate cu BRD – GSG Sucursala .X., iar organele de inspecție fiscală nu au arătat motivele de drept și temeiul legal ce au condus la modificarea bazei de impunere. De asemenea susține că trebuie respectată prezumția de bună credință a societății , reaua credință trebuind dovedită.

În drept, art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare este stipulat:

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, **autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.***

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

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

De asemenea, potrivit art.23 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) **Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.[...]***

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.”

Față de cele de mai sus se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de acesta, în acest scop putând să nu ia în considerare anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Din constatări, reiese că societatea contestatoarea a finanțat SC .X. SRL prin acordarea unui împrumut, fără dobândă, și contrar celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor achitate BRD-GSG Sucursala .X., cheltuieli care, teoretic, reprezintă cheltuieli deductibile fiscal având în vedere că aceste credite au fost obținute și utilizate în scopul desfășurării activității societății, aducătoare de venituri impozabile.

Plecând de la faptul că principiul bunei credințe al contribuabilului se prezumă, iar reaua credință trebuie dovedită, și considerând că societatea contestatoare este de bună credință, rezultă că a obținut și utilizat creditele bancare în scopul desfășurării activității, deci cheltuiala cu dobânda aferentă creditelor este deductibilă fiscal, având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală nu există constatări certe din care să reiasă că aceste credite au fost utilizate în principal pentru finanțarea SC .X. SRL.

Ca urmare, se reține că eronat organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind relevant neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu dobânzile achitate de societate pentru creditele contractate de la BRD-GSG Sucursala .X. pe considerentul că aceste credite au fost utilizate pentru acordarea unui împrumut SC .X. SRL – societate afiliată – fără să demonstreze că SC X .X. SRL nu a utilizat creditele primite de la bancă în scopul pentru care acestea au fost obținute.

De asemenea, referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia *“nu rezultă din nici un act faptul că suma împrumutată de societatea noastră societății afiliate a fost făcută din sumele contractate din contractul de credit”* organul de soluționare nu poate să infirme sau să confirme acest fapt întrucât prin raportul de inspecție fiscală nu au fost prezentate constatările care l-au determinat pe organul de inspecție fiscală să stabilească că împrumutul a fost acordat din creditele contractate de la BRD-GSG Sucursala .X., acest împrumut putând fi, în aceeași măsură, din rezultatele activității curente desfășurată de SC X .X. SRL.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit debite suplimentare în sarcina societății având în vedere relația SC X .X. SRL – BRD-GSG Sucursala .X. și nu relația dintre SC X .X. SRL- SC .X. SRL.

Se reține și faptul că nu se poate stabili dacă cuantumul cheltuielilor cu dobânzile aferente creditelor, neacceptate la deducere, se referă la cuantumul total al creditelor contractate sau numai la nivelul creditelor egal cu

cuantumul împrumutului acordat, având în vedere că societatea a contractat credite bancare în cuantum mai mare decât împrumutul acordat SC .X. SRL.

Ca urmare a celor precizate în considerentele prezentei decizii și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”* coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu dobânzile și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze în funcție de prevederile legale incidente și să stabilească cuantumul impozitului pe profit și accesoriilor aferente datorate bugetului de stat.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile de masă neacceptate la deducere pe motiv că reprezintă dublă înregistrare în contabilitate în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform prevederilor legale incidente.

Perioada verificată: decembrie 2006.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli factura fiscală nr. X/ 29.12.2006 emisă de SC .X. SA, în suma totală de X lei din care TVA în sumă de X reprezentând *"c/v servicii .X. luna decembrie 2006, servicii cantina - cazare"*, iar în anexa la factură este specificat numele și prenumele persoanelor angajate a SC X SRL, care au beneficiat de aceste servicii (dejun, prânz și cina), precum și perioada 01.12.2006 - 29.12.2006.

De asemenea, societatea a înregistrat pe cheltuieli factura fiscală nr.BWCI .X./18.12.2006 emisă de SC X SRL, în sumă totală de X lei, din care TVA de X lei, reprezentând *"pranz servit in perioada 11.12.2006 -*

17.12.2006". In anexa la factura sunt mentionate aceleasi persoane care au beneficiat de servicii de cazare si masa asigurate de SC .X. SRL in acelasi interval de timp.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere suma de X lei (X lei + TVA X lei) pe motiv ca societatea a dublat cheltuielile cu aceleasi servicii pentru aceleasi persoane si pe aceeași perioadă fiind încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Contestatoarea susține că aceste cheltuieli reprezintă supliment de hrană acordată angajaților de pe șantier pe timpul iernii și nu reprezintă înregistrarea de două ori a aceluiași servicii.

În drept, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Plecând de la constatările organelor de inspectie fiscala se reține că, deși cele două facturi fiscale au fost emise de persoane juridice diferite, la date diferite, organele de inspectie fiscala au constatat că societatea a efectuat înregistrare dublă pe motiv că au fost facturate aceleasi servicii și pentru aceleasi persoane.

Din analiza celor două facturi fiscale rezultă că în factura fiscala nr. .X./ 29.12.2006 emisa de SC .X. SA, in suma totala de X lei din care TVA în sumă de X, este înscris la rubrica *“denumirea produselor sau a serviciilor”* *"c/val servicii .X. luna decembrie 2006, serv cantina - cazare"*, iar în factura fiscala nr.BWCI .X./18.12.2006 emisa de SC X SRL, in sumă totala de X lei, din care TVA de X lei, este înscris la aceeași rubrică *"pranz servit in perioada 11.12.2006 - 17.12.2006"*.

Diferența dintre cele menționate constă în aceea că în timp ce factura fiscala nr. .X./ 29.12.2006 emisa de SC .X. SA se referă la servicii de

masă și cazare pe luna decembrie 2006, factura fiscala nr.BWCI .X./18.12.2006 emisa de SC X SRL se referă numai la servicii de masă, pe o perioada de 7 zile din luna decembrie 2006.

Faptul că au fost facturate aceleași servicii pe o anumită perioadă (în speță, servicii de masă pe o perioadă de 7 zile) nu înseamnă în mod automat că înregistrarea acestor cheltuieli în baza a două facturi fiscale emise de două persoane juridice diferite reprezintă o dublare a cheltuielii, analiza acestora ar fi trebuit să se efectueze prin prisma prevederilor legale incidente, respectiv art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume dacă reprezintă cheltuieli efectuate pentru realizarea de venituri impozabile.

Totodată, se reține că suma cheltuielilor dedusă din factura fiscala nr.BWCI .X./18.12.2006 este de X lei, diferenta până la X lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Ca urmare, având în vedere susținerea contestatoarei potrivit căreia factura fiscala nr.BWCI .X./18.12.2006 emisa de SC X SRL reprezintă supliment de hrană acordată personalului aflat pe șantier în perioada de iarnă, urmează să se reanalizeze aceste cheltuieli și să se stabilească dacă reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit celor precizate în considerentele prezentei decizii și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”* coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, **pentru impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform celor precizate în decizie și în funcție de prevederile legale in vigoare pe perioada verificată.

6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere în sumă de X lei calculate pentru cheltuielile cu publicitatea, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care

prin raportul de inspecție fiscală nu s-au analizat documentele prezentate de societate.

Perioada verificată: 2006 -2007.

În fapt, în perioada 2006 - 2007 SC X SRL a finantat Asociația "Fotbal Club Municipal X .X." cu suma totală de .X. lei în baza a 7 contracte de împrumut pentru susținerea și finanțarea "Asociației" în vederea desfășurării activității sportive.

În luna noiembrie 2007 s-a stornat suma de X lei (corecții împrumut FCM X) din contul 2673 "*Creanțe legate de interesele de participare*", rezultând un sold de .X. lei, adică datoria Asociației FCM X față de SC X SRL la data de 30.11.2007.

Din suma totală .X. lei acordată de SC .X. SRL cu titlu de împrumut, Asociația "Fotbal Club .X. .X." nu a restituit nici o sumă.

La data de 20.11.2007 s-a încheiat între cele două părți un Proces verbal de negociere, fără număr, din care rezultă că Asociația "Fotbal Club .X. .X." este în imposibilitatea de a restitui suma de .X. lei și reprezentantul asociației .X. a propus ca asociația sportivă să presteze servicii de publicitate.

Urmarea Procesului verbal de negociere din data de 20.11.2007, s-a încheiat Contractul de publicitate FN/21.11.2007, pe perioada 05.12.2007 - 31.12.2008, ce intră în vigoare de la data de 05.12.2007, prin care prestatorul de servicii de publicitate se obligă să aducă la cunoștința publicului marca SC .X. .X. SRL. Contractul are ca obiect "*realizarea de publicitate pentru societatea comercială .X.*", pretul serviciilor de publicitate pentru întreaga perioadă stipulată în contract fiind în sumă de .X. lei (inclusiv TVA), detaliată astfel :

- suma de .X. lei - pentru perioada 05.12.2007 - 31.12.2007 ;
- suma de 3.000.000 lei - pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 .

Conform contractului, prestatorul de servicii de publicitate se obligă să aducă la cunoștința publicului marca SC .X. SRL prin toate mijloacele specifice de publicitate pe care le are, se angajează ca panourile publicitare să fie expuse în cele mai vizibile locuri ale stadionului și să emită factura fiscală pentru suma încasată la data intrării în vigoare a contractului.

În baza contractului de publicitate, Asociația "Fotbal Club .X. .X." a emis factura fiscală nr..X./05.12.2007 în suma totală de .X. lei, din care TVA în suma de .X. lei, iar prin anexa la Contractul de publicitate din data de 21.11.2007 se prevede că Asociația .X. .X. se obligă să presteze mai multe servicii publicitare, fiind invocată perioada 01.08.2007 - 31.12.2007, fără a se ține cont de data la care intră în vigoare contractul, respectiv 05.12.2007.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceasta perioada 01.08.2007 -31.12.2007 societatea nu avea încheiat contract de publicitate cu Asociația "Fotbal Club .X. .X.", precum și faptul că pentru justificarea cheltuielilor în suma de .X. lei societatea a prezentat poze cu stadionul de fotbal în care se vad bannere cu numele .X. fara a se cunoaste când au fost facute aceste poze, care este numărul lor, care este durata prezentării lor, etc..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu serviciile de publicitate în suma de .X. lei înregistrată în baza facturii nr..X./05.12.2007, emisă de Asociația "Fotbal Club Municipal X .X." în baza Contractului de publicitate FN din 21.11.2007 pe motiv că nu are încheiat contract de publicitate și nu rezulta realitatea și natura serviciilor prestate, respectiv necesitatea acestor servicii.

Contestatoarea susține că deși avea încheiat Acord din data de 31.07.2007 cu societatea beneficiară acest document nu a fost luat în considerare. De asemenea, susține că deși a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală materiale publicitare cu sigla SC X .X. SRL acestea au interpretat cu rea credință acestea și nu au acceptat la deducere cheltuielile cu aceste servicii.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2006-2007, conform cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2006 - 2007:

„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

La contestație societatea prezintă un Acord, înregistrat la .X. .X. sub nr..X./31.07.2007, încheiat între Fotbal Club .X. .X. în calitate de prestator și SC X .X. SRL în calitate de beneficiar, prin care AS .X. .X. se obligă să presteze pentru SC .X. .X. SRL servicii de publicitate începând cu data de 01.08.2007 până la 31.12.2007, părțile stabilind și data de 15.11.2007 ca dată de renegociere a înțelegerii. Prin acest acord prestatorul se obligă să „*aducă la cunoștința publicului marca SC .X. .X. SRL prin toate mijloacele specifice de publicitate pe care le are. Panourile publicitare, banerele vor fi expuse în cele mai vizibile locuri ale arenei sportive, să nu fie mascate sau să fie împiedicată vizionarea lor în timpul transmisiilor TV.*

De asemenea, marca X va fi prezentă în toate și pe toate materialele publicitare ale clubului, respectiv bilete de intrare, panouri publicitare, prospecte, calendare, pliante.”

Prin anexa 1 la Acordul din 31.07.2007 sunt precizate serviciile de publicitate pe perioada 01.08.2007 – 31.12.2007, respectiv:

-amplasare în incinta stadionului, în locuri vizibile, pentru a fi preluate ca imagini pe posturile TV naționale care transmit partidele de fotbal, a unui număr de 3 panouri publicitare metalice (tablă) ;

- amplasarea numelui beneficiarului pe panourile publicitare, în sala de conferințe de presă 2;

- amplasarea numelui beneficiarului pe panourile publicitare la interviuri tip “Flash” transmise pe posturile TV naționale;

- inscripționarea numelui beneficiarului, în loc vizibil, pe echipamentul sportiv (sorturi) al jucătorilor, conducerii tehnice (antrenor principal, antrenori secunzi, etc.) :

- acordarea de către club beneficiarului unui număr de abonamente și bilete la meciurile (11 meciuri) echipei de fotbal;

- menționarea numelui beneficiarului în cadrul acțiunilor clubului sportiv la care participă lotul complet de jucători, conducere tehnică, etc.(minim cinci acțiuni);
- menționarea numelui beneficiarului pe postere, calendare, etc. precum și a siglei , a logo-ului și a numelui beneficiarului, toate aceste servicii fiind prestate la pretul de .X. lei, cu TVA inclus.

Prin Contractul de publicitate FN/21.11.2007 se precizează *“Prezentul contract se încheie pentru perioada 05.12.2007 – 31.12.2007”*

De asemenea, la dosarul cauzei este atașată anexa 1 la Contractul de publicitate din data 21.11.2007 prin care sunt enumerate serviciile de publicitate și prețul acestora din perioada 01.08.2007 – 31.12.2007, care sunt identice cu cele prezentate în Anexa 1 la Acordul din data de 31.07.2007.

Totodată, la dosarul cauzei sunt prezentate poze și imagini pe CD-rom cu stadionul .X. .X. și de la meciurile desfășurate pe acesta în care se regăsesc imagini cu panourile publicitare cu sigla SC .X. SRL și imagini cu sigla societății amplasate în locurile unde antrenorul AS .X. .X. a acordat interviuri, precum și situații descărcate de pe internet – site <http://www.sport362.ro> - din care rezultă meciurile Ligii I din decembrie 2007 (8 decembrie -etapa 18 și 14 decembrie - etapa 19).

Potrivit celor de mai sus se reține că în Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au constatări cu privire la Acordul din data de 31.07.2007 și Anexa 1 la acesta, Acord ce are caracterul unui antecontract, având în vedere că prin acesta se precizează data renegocierii - 15.11.2007, iar ulterior acestei date, respectiv la data de 21.11.2007 s-a încheiat Contractul de publicitate.

De altfel, din constatări reiese că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile de publicitate pe perioada 01.08.2007 – 04.12.2007, pe motiv că societatea contestatoare nu prezintă contract încheiat.

De asemenea, se reține că deși materialele menționate mai sus au fost prezentate organelor de inspecție fiscală acestea nu au fost avute în vedere la analiza cheltuielilor pe motiv că *„nu se cunoaște când au fost făcute aceste poze, care este numărul lor, care este durata prezentării lor, etc.”* fără a se analiza dacă în imaginile TV de transmitere a meciurilor desfășurate în perioada derulării contractului, a conferințelor de presă, interviurilor, a altor acțiuni efectuate de AS .X. .X. în perioada 01.08.2007 – 31.12.2007, (cunoscut fiind faptul că toate meciurile Ligii I sunt transmise publicului prin posturile TV național, iar imaginile și comentariile sunt postate pe internet), se regăsesc panourile publicitare instalate pe stadion cu sigla SC .X. SRL sau poster-ele cu sigla SC .X. SRL instalate în sala de conferințe, în locurile unde au fost date interviurile, etc..

Pe cale de consecință, concluzia organelor de inspecție fiscală conform căreia „din cele prezentate anterior nu rezultă realitatea și natura serviciilor prestate, în ce au constatat acestea, etc.” nu poate fi reținută de organele de soluționare a contestației având în vedere că aceste servicii sunt prezentate în Anexa 1 la Acordul din data de 31.07.2007 și în Anexa 1 la Contractul de publicitate din data de 21.11.2007 și sunt verificabile prin accesarea internet-ului sau a înregistrărilor TV naționale.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: “(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” coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: “12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data

comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și majorările de întârziere în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice societatea în vederea reanalizării acestor cheltuieli și în funcție de cele constatate la reanalizare, de cele precizate în deciziei și de prevederile legale incidente să stabilească dacă societatea mai datorează sau nu impozitul pe profit aferent.

7. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și dobânzile/majorările de întârziere în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările de întârziere și impozitul pe profit suplimentar în condițiile în care societatea a stornat garanțiile de bună execuție la data facturării situațiilor de lucrări și a refacturat valoarea garanțiilor de bună execuție, ulterior, iar pentru garanțiile de bună execuție în sumă de X lei nu a evidențiat veniturile impozabile.

Perioada verificată: 2006-2008.

În fapt, s-a constatat că pe perioada 2006 – 2008, SC .X. SRL a stornat garanțiile de bună execuție din facturile emise pe baza situațiilor de lucrări, respectiv a diminuat veniturile, iar ulterior, la auditarea situațiilor

financiare pe anul 2008 auditorul societății a dispus reîntregirea veniturilor cu valoarea garanțiilor de bună execuție stornate, societatea conformându-se, ulterior, prin emiterea de facturi cu valoarea acestora.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacției și au reîntregit veniturile cu valoarea garanțiilor de bună execuție la data stornării și au calculat majorări de întârziere între data stornării garanțiilor de bună execuție și data reîntregirii veniturilor prin facturarea ulterioară a garanțiilor stornate.

De asemenea, pe anul 2007 au constatat venituri în sumă de X lei neevidențiate în contabilitate la data stornării reprezentând garanții de bună execuție pentru care nu a fost emisă factură fiscală, ulterior astfel că a fost calculat impozit pe profit în sumă de X lei.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile nedeductibile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile.

Totodată, art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacția prin reîntregirea veniturilor impozabile cu suma de X lei reprezentând valoarea garanțiilor de bună execuție stornate în anul 2007 și pentru care societatea nu a emis factură fiscală ulterior, astfel că impozitul pe profit în sumă de X lei este datorat.

În ceea ce privește valoarea garanțiilor de bună execuție stornate în perioada 2006 – 2008, la data facturării situațiilor de lucrări, se reține că au fost diminuate veniturile impozabile cu contravaloarea acestora, iar la data refacturării, ulterior, acestea au fost reîntregite.

Ca urmare a reîntregirii veniturilor impozabile la data stornării de către organele de inspecție fiscală, se reține că pentru perioada cuprinsă între data stornării respectiv 2006 – 2008 și refacturarea garanțiilor de bună execuție, ulterioră, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere potrivit prevederilor art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

Astfel, majorările de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală sunt datorate.

În ceea ce privește argumentul societății conform căruia garanțiile de bună execuție nu reprezintă operațiuni ce intră în sfera TVA nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu s-a calculat TVA aferentă acestor garanții de bună execuție în sarcina societății.

Referitor la argumentul conform căruia societatea avea obligația să înscrie în facturi valoarea lucrărilor de construcții-montaj așa cum rezultă din situațiile de lucrări fără ca această sumă să fie influențată de garanția de bună execuție, se reține că potrivit prevederilor art.22 alin.1 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare societatea avea obligația să constituie trimestrial, provizioane pentru garanții de bună execuție, conform

prevederilor din contractele încheiate și în limita cotelor prevăzute în contracte, **“cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucru.**

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.”

Întrucât societatea nu prezintă argumente în sensul că ar fi constituit astfel de provizioane și deoarece a emis facturi fiscale pentru aceste garanții, ulterior, fie din proprie inițiativă, fie la cererea auditorului, înregistrând venituri impozabile, în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile la data stornării garanțiilor și au calculat majorări de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit aferent.

Pe cale de consecință și în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: **“Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, precum și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei.**

8. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei și dobânzile/majorările de întârziere în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit în condițiile în care cheltuielile cu casare tablă și panouri degradate, neimputabile, nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Perioada verificată: trim.IV 2008.

În fapt, s-a constatat că în luna decembrie 2008 SC .X. SRL a înregistrat pe cheltuieli de exploatare deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea tablă și panouri casate în baza procesului verbal de casare nr..X./29.11.2008, neimputabile și nereciclabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au procedat la reîntregirea veniturilor pe trim.IV 2007 cu suma de .X. lei

În drept, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*c) **cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI;**”*

Conform pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că stocurile de degradate, neimputabile nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit procesului verbal de casare nr..X./29.11.2008 *„o parte din tablă și panourile existente la depozitul Grădin X sunt inutilizabile, fiind deteriorate în proporție de 90%. Deoarece acestea nu sunt reciclabile se propune distrugerea lor.”*

Ca urmare, cheltuielile cu stocurile deteriorate, neimputabile reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Astfel se reține argumentul contestatoarei conform căruia organele de inspecție fiscală au constatat aceste cheltuieli ca deductibile fiscal și au procedat eronat la reîntregirea veniturilor impozabile.

Însă, se reține că efectul fiscal este același, respectiv prin acceptarea ca deductibile fiscal a acestor cheltuieli și majorarea veniturilor impozabile se datorează impozit pe profit suplimentar, iar prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu stocurile degradate, neimputabile se datorează, de asemenea, impozit pe profit suplimentar.

Organul de soluționare reține că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal și pe cale de consecință se datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: **“Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.**

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru **dobânzile/majorările de întârziere aferente în sumă de X lei.**

9. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;

- X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în condițiile în care prin contestație nu aduce argumente cu privire la diferențele suplimentare stabilite ce au condus la calcularea acestuia.

Perioada verificată: 2005 - 2008

În fapt, deși societatea contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată în sumă de .X. lei, prin contestație prezintă argumente numai pentru impozitul pe profit în sumă de X lei analizat la capitolul B “impozit pe profit” pct.1-8 din prezenta decizie.

Pentru diferența de impozit pe profit suplimentar de plata în sumă de X lei, stabilit ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu TVA din facturi fiscale, a cheltuielilor fără documente justificative, a calculării eronate a impozitului pe profit conform Declarației rectificative, a cheltuielilor de cazare emise pe numele unor persoane care nu au nicio calitate în cadrul societății pe perioada 2005 – 2008, nu se aduc argumente prin contestație.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.b) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

b) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată **se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, în conformitate cu pct.2.4 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră *“2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Potrivit principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca nemotivată și pentru **dobânzile/majorările de întârziere în sumă de X lei**.

C. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de publicitate în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă acestea au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: anul 2007.

În fapt, în anul 2007, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de publicitate prestate de AC .X. .X. în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că serviciile de publicitate nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Contestatoarea susține că are drept de deducere a taxei pe au fost prestate efectiv și sunt deductibile fiscal.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;[...]

Conform prevederilor pct.45(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Totodată, potrivit prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Potrivit art.126 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare pe anul 2007:

“Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în .X. cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în .X., în conformitate cu prevederile [art. 132](#) și [133](#);

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2);”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de publicitate, fără să analizeze dacă acestea au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile.

Așa cum s-a analizat la capitolul B “Impozit pe profit” pct.6 din prezenta decizie, s-a decis desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.1.2010 pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cheltuielile cu serviciile de publicitate prestate pe anul 2007 în funcție de documentele anexate la dosarul cauzei și de prevederile legale în vigoare și să stabilească dacă acestea au fost sau nu efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, deci în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, în funcție de cele constatate la reanalizarea cheltuielilor cu serviciile de publicitate și de prevederile legale în vigoare să stabilească dacă acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile și dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat

dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de lege pentru ca aceste stocuri degradate, neimputabile, să fie încadrate ca fiind livrări.

Perioada verificată: trim.IV 2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu casare tablă și panouri degradate, neimputabile, în temeiul art.128 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.6 alin.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea susține că deși organele de inspecție fiscală au constatat că nu constituie livrare de bunuri casarea materialelor au procedat în totală contradicție cu prevederile legale stabilind taxa pe valoarea adăugată colectată. De asemenea, susține că în sensul normelor date în aplicarea codului fiscal, nu mai intervine un transfer al proprietății, faptul generator nu mai există și deci nu mai poate încasa taxa pe valoarea adăugată de la cumpărător ca taxă pe valoarea adăugată colectată.

În drept, potrivit prevederilor art.128 alin.8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;”

Potrivit pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, **dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:***

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

Totodată, conform prevederilor art.128 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

Potrivit prevederilor pct.6(1) din HG nr.44/22004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“6. (1) În sensul art.128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă înregistrată conform art.153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia, nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art.128 alin.(4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

(2) În sensul art.128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.

Prevederile legale de mai sus se referă operațiunea de livrare de bunuri ce reprezintă transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, precum și la faptul că bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate nu constituie livrare de bunuri.

Față de aceste prevederi organele de inspecție fiscală au constatat că stocurile de tablă și panouri metalice casate, neimputabile, nu se încadrează în prevederile art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea procentului de 19% la suma de .X. lei, făcând aplicarea prevederilor art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat „Pe baza acestui proces verbal de casare, [...] SC .X. .X. SRL a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei în contul 6583, fără a înregistra TVA colectată aferentă acestei operațiuni.”

Având în vedere prevederile actelor normative în vigoare, respectiv pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede că:

*“(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, **dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:***

- a) bunurile nu sunt imputabile;*
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;*
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic”*

organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze dacă sunt îndeplinite condițiile impuse de lege, respectiv dacă stocurile casate se încadrează în categoria bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, cauzele obiective ce au condus la degradarea acestora, dovedite cu documente și dacă se face dovada că acestea au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic, în funcție de cele rezultate trebuind să stabilească dacă operațiunea reprezintă operațiune taxabilă sau nu din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că deși prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./03.11.2010 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010 se constată că societatea a întocmit procesul verbal de casare prezentat la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală nu au analizat condițiile impuse de normele de aplicare a Codului fiscal, ce trebuie îndeplinite cumulativ.

Ca urmare, în temeiul în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(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”* coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice societatea în vederea reanalizării taxei pe

valoarea adăugată colectată și în funcție de cele constatate la reanalizare, de cele precizate în deciziei și de prevederile legale incidente să stabilească dacă societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, se reține că pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) pentru care a fost desființată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, au fost calculate în sarcina SC .X. .X. SRL dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010 și pentru dobânzile/majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

D. Referitor la solicitarea S.C. .X. SRL de suspendare a executării Deciziei de impunere nr..X./04.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală până la soluționarea contestației, pe cale administrativă, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care suspendarea executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată S.C. .X. SRL a solicitat suspendarea executării Deciziei de impunere nr..X./04.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la momentul soluționării, pe cale administrativă a contestației.

În drept, potrivit art.215 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanta competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumului sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.”

Potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“Suspendarea executării actului :

(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea S.C. .X. SRL de suspendare a executării Deciziei de impunere nr..X./04.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii, neavând competența materială de a se pronunța, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12.1 lit.a), 12.1 lit.b) și pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei -impozit pe profit;
- X lei -dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată ;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleași impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010 ca neintemeiată pentru suma de **X lei, reprezentând :**

- impozit pe profit X lei;
- majorări de întârziere aferente X lei
impozitului pe profit.

3. Respingerea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.11.2010 ca nemotivată pentru suma de **X lei, reprezentând :**

- impozit pe profit X lei;
- majorări de întârziere aferente X lei
impozitului pe profit.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere nr..X./04.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.

X

DIRECTOR GENERAL