

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. ____ / ____ 2004
privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. "X" S.R.L**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L** impotriva procesului verbal incheiat de organele de control ale Directiei controlului fiscal.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata
- cheltuieli nedeductibile fiscal
- impozit pe profit
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii
- penalitati de 10% aferente impozitului pe veniturile din salarii
- penalitati de 0.5% aferente impozitului pe veniturile din salarii
- dobanzi aferente impozitului pe dividende
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende
- contributia de asigurari sociale datorata de angajator, precum si
- masura de corectare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 si art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. S.C. "X" S.R.L. contesta partial masurile dispuse de organele de control ale Directiei controlului fiscal prin procesul verbal, precizand urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit:

Cheltuielile nedeductibile fiscal ce reprezinta valoarea ramasa neamortizata pentru mijloacele fixe care au fost vandute de catre societate, sunt aferente trim. III 2003 si nu au fost luate in baza de calcul a impozitului pe profit.

Impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli trebuia evidentiata in contabilitate.

In consecinta, impozitul pe profit datorat de societate este in alt cuantum fata de cel stabilit de organele de control.

In ceea ce priveste anexa nr. 4 la procesul verbal societatea precizeaza ca datoriile si creantele inregistrate in contabilitatea societatilor comerciale existente in sold la 31 decembrie 2003 se evalueaza la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de B.N.R., valabil pentru data de 31.12.2003 conform Ordinului ministrului finantelor publice nr. 306/2002.

Organul de control a stabilit ca evaluarea creantelor si datoriilor in valuta se efectueaza la cursul valutei din data de 31.12.2003 fara sa afecteze conturile de venituri si cheltuieli urmand sa fie reflectate in conturile 476 - "diferente de conversie-activ" si 477 - "diferente de conversie pasiv". Aceste doua conturi nu mai exista in planul de conturi cu incepere de la data de 01.01.2003 si nu mai pot fi folosite in evidenta contabila a agentilor economici.

Diferentele de curs valutar rezultate in urma modificarii cursului valutar intre data emiterii facturilor si data incasarii acestora au fost reflectate in contabilitatea societatii in conturile de cheltuieli si venituri din diferente de curs valutar, fara a fi necesara emiterea de factura suplimentara pentru diferenta de curs. Facturile de rate au fost emise in valuta la valoarea existenta in scadentatul de plati (valuta) si au fost incasate tot in valuta. Astfel, valoarea ratei in valuta a ramas neschimbata si la facturare si la incasare.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii:

Impozitul pe salarii a fost achitat la data acordarii salariilor, respectiv la data de 30 ale lunii, iar cu unele exceptii s-a depasit acest termen cu cateva zile. La data la care s-au achitat salariile catre angajati s-au platit si viramentele la salarii corespunzatoare, indiferent de tipul acestora.

Organele de control au stabilit ca scadenta la impozitul pe salarii, date anterioare sfarsitului de luna pentru care se plateau salariile.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

a) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata stabilita prin procesul verbal din 21.02.2002 intocmit de catre Garda financiara, precum si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, acestea nu sunt datorate deoarece procesul verbal mai sus mentionat a fost anulat prin Decizia civila din 01.06.2004 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

b) Celelalte sume cu titlu de TVA, dobanzi si penalitati de intarziere aferente nu sunt datorate deoarece conform adreselor emise de Ministerul Finantelor Publice - Directia generala a vamilor, titularul operatiunii de import pentru bunurile introduse in tara in regim de import definitiv cu exceptare de la plata obligatiilor vamale pe perioada contractelor de leasing, este societatea de leasing.

Societatea de leasing este proprietara bunurilor importate indiferent de tipul contractului (operational sau financiar) incheiat cu utilizatorii.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si prevederile art. 1 alin. (1) din Legea nr. 51/1997, societatea de leasing este obligata la sfarsitul contractului de leasing sa-si achite datoria vamala, urmand sa recupereze aceste sume de la utilizatori, avand in consecinta dreptul de deducere a TVA achitata in vama.

Aceasta deducere a TVA achitata in vama nu implica trecerea acesteia pe cheltuieli deductibile fiscal asa cum eronat au stabilit organele de control, ci implica deducerea acesteia, adica dreptul de a recupera TVA platita efectiv in vama prin diminuarea TVA care este de plata in cursul lunii in care s-a efectuat aceasta operatiune, respectandu-se procedura standard de inregistrare in contabilitate a operatiunilor de import.

c) S.C. X S.R.L. fiind o societate cu sediul in Zona Libera, avand licenta de efectuare a operatiunilor de leasing si putand opera cu valuta, USD, EUR dar si lei, contractele de leasing prevedeau la punctul 4 "Rate de leasing. Modalitati de plata" quantumul ratelor de leasing cu detalieri in anexa nr. 3 "Modalitati de plata".

Marea majoritate a contractelor au fost incheiate in valuta, iar facturile corespunzatoare acestora s-au emis in valuta cu specificarea cursului de facturare, urmand ca utilizatorii sa le achite tot in valuta.

Astfel s-a respectat quantumul ratei care trebuia facturata si incasata, fara sa fie necesara intocmirea facturilor de diferente de pret care ar fi majorat in mod artificial valoarea ratei de leasing. Prin rata de leasing se intelege si valoarea dobanzii de leasing si a TVA aferenta ratei.

Facturile de diferente de pret se intocmesc numai in situatia in care scadenarul cuprinde valoarea ratelor in valuta, iar clientul achita contravaloarea acestora in lei urmand sa emita facturile de rate de leasing tot in lei, la cursul de incheiere al contractului, iar pentru diferentele de pret rezultate ca urmare a cresterii cursului valutar intre data incheierii contractului si data incasarii ratelor sa se emita factura de diferente de pret conform pct. 3 din Normele privind inregistrarea in contabilitate a operatiunilor de leasing.

Societatea nu a aplicat procedeul indexarii ratelor deoarece emitea facturile direct in valuta, iar contravaloarea acestora se incasa tot in valuta.

Au existat unele cazuri in care clientii (utilizatorii) au achitat contravaloarea ratelor in lei pentru a se evita comisioanele suplimentare generate de cumpararea de valuta prin efectuarea licitatiilor valutare sau, in unele cazuri, bancile refuzau plata in valuta a TVA aferenta ratei de leasing.

Referitor la impozitul pe dividende:

Societatea a incheiat anii 1999, 2000, 2001 cu profit, iar anii 2002 si 2003 cu pierdere.

Conform legislatiei in vigoare inainte de aparitia codului fiscal, profitul era repartizat pentru dividende la sfarsitul anului si se calcula impozitul pe dividende aferent acestuia, impozit care avea termenul scadent la plata la finele anului urmator.

La sfarsitul fiecarui an in care societatea a inregistrat rezultate pozitive, profitul obtinut a fost lasat in asteptare urmand sa i se stabileasca ulterior destinatiile. Astfel, in anul 2001, an in care societatea a avut lichiditati suficiente s-a acordat prima transa de dividende in 17.10.2001 corespunzatoare profitului din anul 2000, iar in contabilitatea societatii profitul lasat in asteptare s-a distribuit pentru aceste dividende si s-a platit impozitul convenit acestei transe. Similar s-a procedat cu restul transelor acordate pentru dividende pana la lichidarea totala a profitului nerepartizat.

Organele de control au considerat eronat ca profitul aferent fiecarui an trebuia repartizat pana la sfarsitul anului urmator, iar impozitul pe dividende trebuia achitat tot pana la sfarsitul anului urmator, motiv pentru care au stabilit penalitati de intarziere si dobanzi luand in considerare repartizarile efectuate de societate pentru dividende ca fiind corespunzatoare profiturilor obtinute in ordinea vechimii lor. Prima transa efectuata in 17.10.2001 corespunde profitului obtinut in anul 1999.

Referitor la contributia de asigurari sociale datorata de angajat:

Societatea a avut o angajata aflata in concediu de maternitate si concediu pentru ingrijirea copilului pe perioada 03.12.2001 - 15.01.2003. In aceste cazuri contributia la asigurarile sociale datorata de societate (23,33%) se diminueaza cu indemnizatia pentru concediul de maternitate/concediul pentru ingrijirea copilului si cu contributia la asigurarile sociale de sanatate de 7% retinuta de la angajata aflata in concediu de maternitate / concediu pentru ingrijirea copilului, urmand sa se achite numai diferenta la bugetul asigurarilor sociale.

In lunile ianuarie - martie 2002, contributia la asigurarile sociale datorata de societate din fondul de salarii realizat a fost mai mica decat indemnizatia pentru concediu de ingrijirea copilului si a contributiei de 7% retinuta tot din contributiile de asigurari sociale datorata de societate, deci a rezultat o contributie care nu trebuia platita la bugetul asigurarilor sociale.

Practic, in perioada mai sus mentionata societatea ar fi trebuit sa recupereze de la bugetul asigurarilor sociale diferenta intre indemnizatia pentru concediul de maternitate/concediul pentru ingrijirea copilului plus contributia la asigurarile sociale de sanatate de 7% retinuta de la angajata aflata in concediu de maternitate/concediul pentru ingrijirea copilului si contributia la asigurarile sociale datorata de societate (23,33%).

Pe acest considerent societatea a efectuat compensarile intre contributia la asigurarile sociale datorata de societate (23,33%) si contributia la sigurarile sociale datorata de angajati (11,67%).

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

Referitor la impozitul pe profit:

Perioada supusa verificarii: **ianuarie 2001 - decembrie 2003**

In perioada ianuarie - decembrie 2003 societatea a inregistrat venituri, cheltuieli, cheltuieli nedeductibile stabilind profit impozabil, pentru are a calculat impozit pe profit.

Din verificarea documentelor puse la dispozitia organelor de control s-au constatat urmatoarele deficiente:

In perioada ianuarie - decembrie 2003 nu au fost inregistrate anumite venituri, astfel:

- contravaloarea ratelor de leasing nefacturate la scadenta conform contractului de leasing din 02.11.2001 incheiat cu S.C. Y S.A., nerespectandu-se prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata

- contravaloarea dobanzilor aferente ratelor de leasing nefacturate la scadenta conform contractului de leasing din 02.11.2001, mai sus mentionat, nerespectandu-se prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata
- taxa pe valoarea adaugata platita in vama in numele utilizatorilor si nefacturata acestora
- o suma trecuta cu minus reprezentand diferenta de pret nefacturata, in rosu, rezultata urmare modificarii cursului pietei valutare in vigoare la data incasarii ratei de leasing fata de cel utilizat la data scadenta.

S-a constatat necorectarea bazei de impozitare, cu influenta asupra veniturilor, stabilita conform contractului de leasing din 02.11.2001, nerespectandu-se prevederile art. 46 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor pentru aplicarea Legii nr. 345/2002.

- o suma trecuta cu minus reprezentand diferenta de pret nefacturata, in rosu, rezultata urmare modificarii cursului pietei valutare in vigoare la data incasarii dobanzii, fata de cel utilizat la data scadenta, nerespectandu-se prevederile art. 46 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002.

In perioada ianuarie - decembrie 2003 nu au fost inregistrate cheltuieli deductibile, astfel:

- contravaloarea ratelor de leasing nefacturate la scadenta conform contractului de leasing din 02.11.2001, nerespectandu-se prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata
- TVA platita in vama in numele utilizatorilor la inchiderea importului dedus in mod eronat de S.C. X S.R.L.
- o suma trecuta cu minus reprezentand diferenta de pret nefacturata, in rosu, rezultata urmare modificarii cursului pietei valutare in vigoare la data incasarii ratei de leasing fata de cel utilizat la data scadenta.

S-a constatat necorectarea bazei de impozitare, cu influenta asupra cheltuielilor, stabilita conform contractului din 02.11.2001, nerespectandu-se prevederile art. 46 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002.

- o suma trecuta cu minus reprezentand diferenta nefavorabila de curs valutar, inregistrata eronat urmare modificarii cursului pietei valutare in vigoare la data incasarii facturii, fata de cel utilizat la data facturarii ratelor de leasing aferente contractului de leasing din 02.11.2001, inregistrata eronat in contul 665 - "cheltuieli din diferente de curs valutar" si nu prin modificarea bazei de impozitare stabilita prin contractul mai sus mentionat
- o suma trecuta cu minus reprezentand diferenta nefavorabila de curs valutar inregistrata eronat in contul 665 - "cheltuieli din diferente de

curs valutar”, urmare evaluarii creantelor si datoriilor in valuta la 31.12.2003.

S-a constatat nerespectarea prevederilor Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1784/2002 pentru aprobarea precizarilor privind unele masuri referitoare la incheierea exercitiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, au obligatia sa intocmeasca situatii financiare anuale, conform carora creantele si datoriile in valuta existente la 31.12.2003 se evidentiaza in conturile 476 - “diferente de conversie-activ” si 477 - “diferente de conversie-pasiv”.

In cursul anului 2003 societatea a dedus in mod eronat cheltuieli totale cu amortizarea reprezentand diferenta ramasa neacoperita din sumele rezultate urmare vanzarii mijloacelor fixe nerespectandu-se prevederile art. 17 din Legea nr. 15/1994, republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale coroborat cu art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, fapt pentru care organele de control au constatat ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal.

Urmare celor prezentate anterior organele de control au stabilit pentru perioada ianuarie - decembrie 2003 venituri, cheltuieli, cheltuieli nedeductibile stabilind profit impozabil pentru care societatea datoreaza impozit pe profit.

Astfel, la 31.12.2003 organele de control au stabilit impozit pe profit datorat in alt quantum fata de cel constituit de societate, diferenta reprezentand impozit pe profit suplimentar.

Pentru perioada supusa verificarii organele de control au stabilit impozit pe profit datorat in alt quantum fata de impozitul pe profit constituit de societate rezultand impozit pe profit suplimentar.

La 31.12.2003 societatea inregistreaza impozit pe profit virat in plus. La data controlului societatea datoreaza impozit pe profit stabilit in urma verificarii.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii:

Perioada supusa verificarii: **ianuarie 2001 - decembrie 2003**

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe veniturile din salarii s-au calculat dobanzi, penalitati de intarziere de 10% si penalitati de intarziere de 0.5%.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Perioada supusa verificarii: **decembrie 2001 - decembrie 2003.**

In ceea ce priveste TVA deductibila:

In perioada iunie 2002 - decembrie 2003, societatea a dedus in mod eronat TVA urmare inregistrarii eronate a platii TVA in vama in numele utilizatorilor la inchiderea importurilor in baza declaratiilor vamale de import si actelor constatatoare emise de organele vamale, documente din care rezulta ca beneficiarii importurilor sunt utilizatorii care si-au exprimat optiunea de cumparare a bunurilor care au facut obiectul contractelor de leasing.

Astfel, s-a constatat nerespectarea prevederilor pct. 2.2 lit. d din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 686/1999 pentru aprobarea normelor de inregistrare in contabilitate a operatiunilor de leasing si ale art. 22 alin. (5) lit. a din Legea nr. 345/2002.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de control nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA.

In perioada verificata S.C. X S.R.L. a facturat catre utilizatori TVA platita in vama in numele acestora, la inchiderea importurilor.

Organele de control au considerat TVA platita in vama in numele utilizatorilor ca fiind o cheltuiala deductibila fiscal intrucat aceasta are correspondent in veniturile inregistrate urmare facturarii TVA platita in vama, conform prevederilor art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002.

In ceea ce priveste TVA colectata:

S-a constatat necorectarea TVA colectata urmare necorectarii bazei de impozitare, stabilita conform contractului de leasing din 02.11.2001 nerespectandu-se prevederile art. 46 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002.

Organul de control a corectat TVA colectata aferenta diferentei de pret nefacturata, in rosu, rezultata urmare modificarii cursului pietei valutare in vigoare la data incasarii ratei de leasing fata de cel utilizat la data scadenta.

La 31.12.2003 organele de control au stabilit TVA de plata ramasa de virat, astfel:

- TVA suplimentara stabilita prin procesul verbal din 21.02.2002, neinregistrata in evidenta contabila si nevirata
- TVA suplimentara stabilita prin procesul verbal contestat
- TVA de plata restanta conform evidentei contabile.

Conform procesul verbal din 21.02.2002 organele de control ale Garzii financiare au calculat dobanzi numai pentru TVA de plata stabilita suplimentar.

Pentru nevirarea la termen a TVA de plata, evidentiata de societate, aferenta perioadei ianuarie - noiembrie 2001 prin procesul verbal contestat s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru nevirarea la termenele legale a TVA de plata datorata s-au calculat dobanzi, astfel:

- aferente TVA suplimentara stabilita prin procesul verbal din 21.02.2002
- aferente TVA de plata datorata pentru perioada decembrie 2001 - decembrie 2003.

Pentru nevirarea la termenele legale a TVA de plata aferenta perioadei decembrie 2001 - decembrie 2003, inregistrata in evidenta contabila s-au calculat penalitati de intarziere.

Referitor la impozitul pe dividende:

Perioada supusa verificarii: **ianuarie 2001 - decembrie 2003**

Organele de control au constatat ca S.C. X S.R.L. a repartizat dividende, astfel:

- aferente anului 1999 pentru care a constituit impozit pe dividende
- aferente anului 2000 pentru care a constituit impozit pe dividende
- aferente anului 2001 pentru care a constituit impozit pe dividende.

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe dividende organele de control au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru virarea cu intarziere a impozitului pe dividende aferent dividendelor repartizate din profitul exercitiilor financiare 2000 si 2001 societatea a calculat, evidentiat si virat dobanzi luand ca termen scadent 31 decembrie a anului in care a fost aprobat bilantul contabil aferent exercitiului financiar din al carui profit au fost repartizate dividende.

La data controlului societatea datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere.

La 31.12.2003 S.C. X S.R.L. nu inregistreaza impozit pe dividende restant.

Referitor la contributia de asigurari sociale datorata de angajator:

Perioada supusa verificarii: **ianuarie 2001 - decembrie 2003**

In perioada verificata societatea a inregistrat cheltuieli cu salariile pentru care a constituit si evidentiat contributia de asigurari sociale datorata de angajator, din care a retinut suma totala reprezentand 7% (perioada ianuarie - martie 2001), indemnizatie pentru ingrijire copil si contributia la asigurarile sociale de sanatate aferenta, rezultand contributia la asigurari sociale datorate.

S-a constatat ca in perioada ianuarie - martie 2002 societatea a constituit in plus contributie la asigurari sociale datorata de

angajator, urmare inregistrarii eronate, reprezentand regularizare contributie la asigurari sociale datorata de angajator si angajat.

Organele de control au stabilit la 31.12.2003 contributie la asigurari sociale datorata de angajator virata in plus.

Referitor la contributia de asigurari sociale datorata de angajati:

Perioada supusa verificarii: **ianuarie 2001 - decembrie 2003**

S-a constatat ca in perioada ianuarie - martie 2002 societatea a compensat contributia de asigurari sociale datorata de angajati, urmare inregistrarii eronate, regularizare contributie la asigurari sociale datorata de angajator si angajat.

Urmare celor mentionate anterior organele de control au stabilit la 31.12.2003 contributia de asigurari sociale datorata de angajati ramasa de virat.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retine:

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata se retine faptul ca societatea desi contesta o anumita TVA, dobanzi aferente si penalitati de intarziere, aduce argumente pentru o suma mai mica si dobanzile aferente stabilite prin procesul verbal anterior din 21.02.2002, dobanzi calculate prin procesul verbal contestat pentru TVA stabilita prin procesul verbal anterior, o TVA neadmisa la deducere si pentru masura de corectare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata. Astfel:

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata si dobanzi aferente, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei in conditiile in care suma contestata nu a fost stabilita prin procesul verbal contestat.

In fapt, prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat ca pana la data intocmirii procesului verbal contestat, societatea nu a inregistrat in evidenta contabila si nu a virat la bugetul de stat TVA stabilita prin procesul verbal anterior din 21.02.2002.

Prin contestatia formulata impotriva procesului verbal, contestatoarea solicita anulara taxei pe valoarea adaugata, precum si dobanzile aferente stabilite prin procesul verbal din 21.02.2002, avand in

vedere faptul ca prin Decizia din data de 01.06.2004, Inalta Curte de Casatie si Justitie a anulat procesul verbal mai sus mentionat.

In drept, art. 174 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală precizeaza:

“Împotriva titlului de creanță, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativă de atac si nu înlătură dreptul la actiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.”

De asemenea, art. 175 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicată, stipuleaza:

“Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si măsurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, situatia de fapt si documentele anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca prin procesul verbal contestat in prezent, organele de control au constatat doar faptul ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila si nu a virat la bugetul de stat TVA stabilita prin procesul verbal anterior din 21.02.2002, aceasta suma, precum si dobanzile aferente nereprezentand deci debite suplimentare stabilite prin actul contestat.

In consecinta, pentru sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata si dobanzi aferente, contestatia se va respinge ca fiind fara obiect.

2) In ceea ce priveste dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra cauzei, in conditiile in care solutionarea acesteia depinde de existenta unui drept, care formeaza obiectul unui dosar aflat pe rolul instantelor judecatoresti.

In fapt, prin procesul verbal contestat organele de control au stabilit dobanzi ca urmare a constatarii faptului ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila si nu a virat TVA stabilita prin procesul verbal anterior din 21.02.2002.

Asa cum rezulta din anexa nr. 13, organele de control au calculat dobanzile mai sus mentionate pentru un numar de 813 zile intarziere la plata TVA, respectiv de la data 22.02.2002 pana la data de

14.05.2004. Prin procesul verbal anterior, dobanzile au fost calculate pana la data de 21.02.2002.

Prin Decizia Ministerului Finantelor Publice din 09.04.2002 a fost respinsa contestatia formulata de S.C. X S.R.L. impotriva procesului verbal din 21.02.2002.

Prin contestatia formulata, societatea precizeaza ca TVA stabilita prin procesul verbal mai sus mentionat, precum si dobanzile aferente nu sunt datorate intrucat prin Decizia din 01.06.2004 Inalta Curte de Casatie si Justitie a anulat procesul verbal anterior din 21.02.2002.

In sustinerea celor precizate mai sus, societatea anexeaza certificatul Inaltei Curti de Casatie si Justitie - Sectia de contencios administrativ din data de 02.06.2004 prin care se certifica faptul ca prin Decizia din 01.06.2004 Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectia de contencios administrativ a pronuntat urmatoarea solutie:

“Admite recursul declarat de S.C. X S.R.L. impotriva sentintei civile din 27 ianuarie 2003 a Curtii de Apel - Sectia de contencios administrativ.

Caseaza sentinta atacata si in fond admite actiunea introdusa de reclamanta S.C. X S.R.L. , pe cale de consecinta anuleaza decizia din 9 aprilie 2002 a Ministerului Finantelor Publice si procesul verbal de control din 21.02.2002 al Garzii financiare si exonereaza reclamanta de plata sumelor stabilite prin actele de control”.

Printr-o adresa, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei de specialitate din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala sa precizeze daca impotriva Deciziei Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 01.06.2004 s-a exercitat o cale extraordinara de atac.

Urmare acestei solicitari, directia de specialitate a comunicat faptul ca impotriva deciziei civile din 01.06.2004 a fost formulata contestatie in anulare, inaintata Inaltei Curti de Casatie si Justitie in data de 17.06.2004.

In drept, art. 183 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede:

”1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când: [...]

b) solutionarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecări.”

Se retine ca efectul cererii de contestatie in anulare consta in reinvestirea instantei care a pronuntat hotararea atacata, deschizand posibilitatea acesteia de a-si retracta propria-i hotarare.

Avand in vedere faptul ca dobanzile stabilite prin procesul verbal contestat au fost calculate la obligatiile privind TVA care au format obiectul Deciziei din 01.06.2004, dobanzile fiind accesorii obligatiei principale, urmand soarta acestora potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principalem", precum si faptul ca cererea de contestatie in anulare tinde la anularea Deciziei Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 01.06.2004, se va suspenda solutionarea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. pentru acest capat de cerere pana la rezolvarea definitiva a caii extraordinare de atac.

3) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca societatea, in calitate de locator, are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata platita in vama in numele utilizatorilor, in conditiile in care utilizatorii sunt beneficiari ai importurilor si proprietari ai bunurilor care au facut obiectul contractelor de leasing, iar contestatoarea a recuperat de la utilizatori taxa pe valoarea adaugata platita in numele acestora.

In fapt, in perioada iunie 2002 - decembrie 2003, S.C. X S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adaugata platita in vama in numele utilizatorilor la inchiderea importurilor in baza declaratiilor vamale de import si actelor constatatoare emise de organele vamale.

Pe considerentele ca din documentele mai sus mentionate rezulta ca beneficiarii importurilor sunt utilizatorii care si-au exprimat optiunea de cumparare a bunurilor care au facut obiectul contractelor de leasing, iar societatea a facturat catre utilizatori TVA platita in vama in numele acestora la inchiderea importurilor, organele de control nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA, constatand ca aceasta taxa reprezinta o cheltuiala deductibila fiscal intrucat are corespondent in veniturile inregistrate urmare facturarii TVA platita in vama catre utilizatori.

In drept, art. 1 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, republicată, privind operatiunile de leasing si societățile de leasing precizeaza:

"Prezenta ordonanță se aplică operatiunilor de leasing prin care o parte, denumită locator/finantator, transmite pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun al cărui proprietar este celeilalte părți, denumită utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de

leasing locatorul/finantatorul se obligă să respecte dreptul de optiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale. *Utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dacă părțile convin astfel și dacă utilizatorul achită toate obligațiile asumate prin contract.*”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a procesului verbal contestat, se retine faptul că la închiderea importurilor în baza declarațiilor vamale de import și actelor constatatoare emise de organele vamale, beneficiarii importurilor realizate de S.C. X S.R.L., sunt utilizatorii, persoane fizice sau juridice române, care și-au exprimat opțiunea de cumpărare a bunurilor care au făcut obiectul contractelor de leasing.

În consecință, la data plății de către contestatoare a TVA în vamă în numele utilizatorilor, respectiv data închiderii importurilor, proprietari ai bunurilor care au făcut obiectul contractelor de leasing erau utilizatorii și nu S.C. X S.R.L., în calitate de locator.

În ceea ce privește regimul deducerilor, se retine faptul că art. 22 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, precizează că “persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) **operatiuni taxabile;** [...]”, iar potrivit art. 22 alin. (5) din același act normativ, “taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) **taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată [...]**”.

Asa cum s-a reținut mai sus, la data plății în vamă de către contestatoare a TVA în numele utilizatorilor, respectiv data închiderii importurilor, proprietari ai bunurilor care au făcut obiectul contractelor de leasing erau utilizatorii, aceștia exprimându-și opțiunea de cumpărare a bunurilor în cauză.

În consecință, contestatoarea nu avea dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor în cauză întrucât aceste bunuri nu au fost livrate către S.C. X S.R.L. ci către utilizatori, aceștia devenind proprietari ai bunurilor mai sus menționate.

Se retine faptul ca pentru deducerea TVA aferenta bunurilor care au facut obiectul contractelor de leasing, asa cum rezulta din actul normativ mai sus mentioat, acestea trebuiau sa fie destinate realizarii de operatiuni impozabile, ori aceste bunuri nu apartineau S.C. X S.R.L. ci utilizatorilor, contestatoarea efectuand in numele acestora doar o plata a TVA datorata in vama.

Mai mult, potrivit pct. 2.2 lit. d) 2 din Ordinul ministrului finantelor nr. 686/1999 pentru aprobarea Normelor privind înregistrarea în contabilitate a operatiunilor de leasing *“in cazul bunurilor din import se vor înregistra si achita de către utilizator si taxa vamală, conform prevederilor art. 25 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, aprobată si modificată prin Legea nr. 90/1998 si ulterior modificată prin Legea nr. 99/1999, precum si taxa pe valoarea adăugată.”*

In consecinta, desi asa cum sustine contestatoarea titularul operatiunii de import pentru bunurile introduse in tara in regim de import definitiv cu exceptare de la plata obligatiilor vamale pe perioada contractelor de leasing este societatea de leasing, respectiv S.C. X S.R.L., efectuand plata acestor drepturi care revin titularului operatiunii de import, fapt ce rezulta si din adresele emise de Directia generala a vamilor, invocate de societate, aceasta nu are drept de deducere a TVA achitata in vama in numele utilizatorilor, intrucat asa cum se precizeaza in adresa din 20.12.2001, S.C. X S.R.L. urma sa recupereze sumele respective de la cel care le datoreaza conform legii.

Astfel, utilizatorii, persoane fizice si juridice romane erau cei care datorau TVA in vama, intrucat erau beneficiarii si proprietarii bunurilor care au facut obiectul contractelor de leasing.

Mai mult, asa cum rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei, S.C. X S.R.L. a facturat catre utilizatori TVA platita in vama in numele acestora, recuperand astfel aceasta taxa pe valoarea adaugata de la utilizatori, fapt pentru care nu se justifica argumentul societatii invocat in sustinerea contestatiei de a-si exercita dreptul de deducere a TVA si de a recupera pe de alta parte aceeasi taxa si de la utilizatori.

Se retine faptul ca organele de control au acordat deductibilitate la calculul impozitului pe profit a acestor sume reprezentand TVA achitata in vama in numele utilizatorilor, pe considerentul ca sunt cheltuieli deductibile fiscal aferente veniturilor inregistrate ca urmare a facturarii TVA platita in vama.

In consecinta, organele de control in mod legal nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a TVA platita in vama in numele utilizatorilor, drept pentru care pentru acest capat de cerere contestatia formulata de S.C. X S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata.

4) Referitor la masura de corectare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata cu diferenta de pret rezultata urmare modificarii cursului pietei valutare in vigoare la data incasarii ratelor de leasing, fata de cel utilizat la data facturarii, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca aceasta masura este legala, in conditiile in care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta modalitatea de incasare a contravaloarii ratelor de leasing si a dobanzilor.

In fapt, S.C. X S.R.L., in calitate de locator, incheie cu S.C. Y S.A., in calitate de utilizator contractul de leasing financiar din 02.11.2001.

Pentru perioada iulie 2002 - decembrie 2003, organele de control au corectat cu o anumita suma TVA colectata aferenta diferentei de pret nefacturata, in rosu, rezultata urmare modificarii cursului pietei valutare in vigoare la data incasarii ratei de leasing si a dobanzilor, fata de cel utilizat la data facturarii, procedand la diminuarea TVA colectata cu aceasta suma.

In drept, potrivit art. 46 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată *“pentru determinarea bazei de impozitare la livrările de bunuri si/sau prestările de servicii contractate în valută, a căror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății, furnizorul sau, după caz, prestatorul este obligat să întocmească concomitent factura fiscală atât în valută, cât și în lei. Baza de impozitare se corectează cu diferenta de pret rezultată ca urmare a modificării cursului pietei valutare în vigoare la data încasării facturii față de cel utilizat la data facturării. Furnizorul este obligat să emită factura fiscală, în negru pentru sumele suplimentare încasate sau, după caz, în rosu pentru sumele de scăzut.”*

Din analiza anexei nr. 10 la procesul verbal, se retine faptul ca in perioada iulie 2002 - decembrie 2003 societatea a facturat catre S.C. Y S.A. si a incasat in valuta in baza contractului de leasing din 02.11.2001, contravaloarea ratelor si dobanzilor aferente acestui contract, cursul de schimb valutar in vigoare la data incasarii fiind mai mic decat cel in vigoare la data facturarii.

Din analiza contractului de leasing financiar din 02.11.2001, anexat in copie la dosarul cauzei la paginile 30-40, se retine faptul ca la capitolul IV “rate de leasing. Modalitati de plata” se precizeaza: “Toate

obligatiile de plata din acest contract se vor efectua in USD (dolari SUA).”

Prin contestatia formulata societatea sustine faptul ca au existat unele cazuri in care utilizatorii au achitat contravaloarea ratelor in lei pentru a se evita comisioanele suplimentare generate de cumpararea de valuta prin efectuarea licitatiilor valutare sau, in unele cazuri, bancile refuzau plata in valuta a TVA aferenta ratei de leasing.

Avand in vedere constatările organelor de control referitoare la faptul ca societatea a incasat in valuta contravaloarea ratelor de leasing, se retine faptul ca nu rezulta de ce au fost aplicate prevederile art. 46 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, mai sus mentionate, atata timp cat acestea fac referire la determinarea bazei de impozitare la livrările de bunuri si/sau prestările de servicii contractate în valută, a căror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății.

De asemenea, avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine faptul ca organele de control nu au precizat daca societatea a intocmit concomitent factura fiscală atât în valută, cât si în lei.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca pentru diferentele de pret rezultate urmare modificarii cursului de schimb valutar, societatea avea obligatia emiterii facturii fiscale, in rosu si corectarii bazei de impozitare a TVA cu aceste sume, in conditiile in care contravaloarea ratelor de leasing ar fi fost incasata in lei, ori din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate stabili modalitatea de incasare, avand in vedere ca pe de o parte organele de control constata incasarea in valuta a contravalorii ratelor de leasing si dobanzilor ceea ce nu justifica masura de corectare a bazei de impozitare din punct de vedere al TVA, iar pe de alta parte prin contestatia formulata societatea sustine ca au existat situatii in care incasarea s-a realizat in lei, afirmatie ce inlatura partial constatările organelor de control si masura dispusa.

Avand in vedere cele precizate mai sus, intrucat din procesul verbal contestat si din anexele la acesta nu se poate stabili daca societatea a incasat contravaloarea ratelor de leasing si a dobanzilor in valuta sau lei, pentru a stabili pentru ce prestari de servicii societatea avea obligatia de corectare a bazei de impozitare a TVA ca urmare a diferentei rezultata prin modificarea cursului pietei valutare, urmeaza sa se desfiinteze procesul verbal contestat pentru acest capat de cerere in conformitate cu prevederile art. 185 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata.

La reverificare organele de control vor analiza si argumentele contestatoarei.

5) Referitor la impozitul pe profit, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra modului de calcul al impozitului pe profit, in conditiile in care societatea solicita stabilirea acestuia prin aplicarea cotei de 5% asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In fapt, prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat ca in cursul anului 2003, societatea a dedus in mod eronat cheltuieli totale cu amortizarea reprezentand diferenta ramasa neacoperita din sumele rezultate urmare vanzarii mijloacelor fixe.

Urmare acestei constatari precum si a altor constatari referitoare la neinregistrarea unor venituri si cheltuieli in evidentele contabile, situatie prezentata in anexa nr. 4 la procesul verbal, organele de control au stabilit pentru perioada ianuarie - decembrie 2003 venituri totale, cheltuieli totale, cheltuieli nedeductibile fiscal, fata de sumele, inregistrate in evidentele contabile ale societatii.

La data de 31.12.2003 organele de control au stabilit profit impozabil pentru care s-a calculat un alt impozit pe profit fata de cel constituit de societate, diferenta reprezentand impozit pe profit suplimentar.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca suma reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal cu valoarea ramasa neamortizata pentru mijloacele fixe care au fost vandute de catre societate, cheltuieli ce sunt aferente trim. III al anului 2003 nu au fost luate in baza de calcul a impozitului pe profit. Astfel, societatea precizeaza ca impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, trebuia evidenciat in contabilitate, societatea recunoscand ca obligatie de plata aceasta suma si nu suma stabilita de organele de control pentru perioada iulie 2002 - decembrie 2003.

In drept, potrivit art. 2 alin. (1) din Legea nr. 414/2002, "cota de impozit pe profit este de 25%, cu exceptiile prevăzute de prezenta lege", iar potrivit pct. 2.1 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit "pentru contribuabilii care desfășoară activități în zonele libere pe bază de licențe eliberate potrivit Legii nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere, profitul obtinut din aceste activități este impozitat cu cota de 5% până la data de 31 decembrie 2004, cu exceptia cazului prevăzut la art. 3 alin. (2) si la art. 35 alin. (5) din lege".

Se retine ca potrivit art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, "*profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă si cheltuielile efectuate pentru*

realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adaugă cheltuielile nedeductibile”.

Din analiza procesului verbal contestat se retine faptul ca pentru perioada iulie 2002 - decembrie 2003, impozitul pe profit stabilit de organele de control fata de suma constituita de societate a fost stabilit urmare neinregistrarii in evidentele contabile a unor venituri si cheltuieli, precum si a stabilirii pentru anul 2003 unor cheltuieli nedeductibile fiscal.

Totodata, se retine faptul ca prin contestatia formulata societatea solicita stabilirea unui impozit pe profit prin aplicarea procentului de 5% asupra cheltuielilor nedeductibile, fata de impozitul pe profit stabilit de organele de control pentru perioada iulie 2002 - decembrie 2003.

De asemenea, se retine faptul ca prin contestatia formulata societatea nu aduce argumente de fond referitoare la constatările organelor de control care au condus la stabilirea impozitului pe profit.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca organele de control nu au stabilit in sarcina contestatoarei impozit pe profit prin aplicarea cotei de 5% asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal intrucat asa cum rezulta din procesul verbal contestat la stabilirea impozitului pe profit nu au avut la baza doar constatarea referitoare la faptul ca societatea a dedus in mod eronat cheltuieli totale, ci si o serie de constatari referitoare la neinregistrarea unor venituri si cheltuieli in perioada iulie 2002 - decembrie 2003, fapt ce rezulta si din analiza anexei nr. 4 la procesul verbal “situatia privind diferentele stabilite de organul de control fata de veniturile si cheltuielile inregistrate in evidenta contabila”, anexata la dosarul cauzei la pagina 92, constatari fata de care prin contestatia formulata societatea nu aduce argumente de fond.

De altfel desi se contesta nedeductibilitatea acestei cheltuieli cu amortizarea, prin contestatie se recunoaste ca obligatie de plata suma reprezentand impozit de 5% calculat asupra cheltuielilor totale cu amortizarea reprezentand diferenta ramasa neacoperita din sumele rezultate urmare vanzarii mijloacelor fixe.

In consecinta, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de S.C. X S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata si neargumentata.

6) Referitor la masura de neadmitere la calculul profitului impozabil a anumitor cheltuieli, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca aceasta suma este deductibila la calculul profitului impozabil, in conditiile in care din procesul verbal rezulta ca

organele de control nu au efectuat o analiza a deductibilitatii cheltuielilor cu diferentele nefavorabile de curs valutar urmare reevaluării creanțelor și datoriilor în valută la 31.12.2003.

In fapt, referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal organele de control au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat în contul 665 - "cheltuieli din diferențe de curs valutar", sume reprezentând diferențe nefavorabile de curs valutar urmare evaluării creanțelor și datoriilor în valută la 31.12.2003.

De asemenea, s-a constatat nerespectarea prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1784/2002 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercitiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, au obligația să întocmească situații financiare anuale, în sensul că, potrivit constatarilor organelor de control, "creanțele și datoriile în valută existente la 31.12.2003 se evidențiază în conturile 476 - "diferențe de conversie - activ", respectiv 477 - "diferențe conversie - pasiv".

Prin contestația formulată societatea susține faptul că cele două conturi mai sus menționate nu mai există în planul de conturi începând cu data de 01.01.2003 și nu mai pot fi folosite în evidența contabilă a agenților economici.

In drept, potrivit pct. 35.2 din Hotărârea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit "*diferențele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat", ca urmare a retratării sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/plătii acestora, pentru perioada retratăă sau transpusă. Nu sunt deductibile diferențele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.*"

Se reține că potrivit pct. 3.1 lit. c din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene:

"[...]

La fiecare dată a bilanțului:

- *elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data încheierii exercitiului. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau*

datoriilor în valută sau față de cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data încheierii exercitiului, se înregistrează la venituri sau cheltuieli, după caz; [...]”.

Se retine faptul ca prevederile legale invocate de catre organele de control, respectiv pct. 22 lit. b din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1784/2002 pentru aprobarea Precizarilor privind unele masuri referitoare la încheierea exercitiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicată, au obligatia să întocmească situatii financiare anuale, nu sunt aplicabile spetei in cauza avand in vedere faptul ca acestea se refera la creantele si datoriile în valută existente la data de 31 decembrie 2002, iar in procesul verbal organele de control constata faptul ca o anumita suma reprezinta diferenta nefavorabila de curs valutar, urmare evaluarii creantelor si datoriilor in valuta la 31.12.2003.

De asemenea, se retine faptul ca potrivit art. 38 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, aprobata prin Legea nr. 174/2004, in vigoare la data incheierii procesului verbal contestat, “actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

[...]
d) motivele de fapt;
e) temeiul de drept;
 [...]”.

Potrivit art. 11 alin (3) și alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 1168/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal coroborat cu art. 199 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, aprobata prin Legea nr. 174/2004:

“Continutul procesului-verbal de control trebuie redactat astfel încât acesta să poată fi citit independent de alte documente și să nu dea posibilitatea mai multor interpretări.

Procesul-verbal de control va fi structurat pe 4 capitole, astfel:

[...]

Capitolul III, care reprezintă partea principală a procesului-verbal, va cuprinde constatările efective ale organelor de control fiscal, structurate pe obligatiile fiscale (impozite, taxe, contributii la fonduri speciale) care au făcut obiectul verificării.

Pentru fiecare obligatie fiscală vor fi avute în vedere următoarele elemente:

a) *baza legală pentru stabilirea, calcularea si vărsarea impozitului;*

b) *constatările organului de control fiscal, prezentate în mod concret, clar si precis, cu privire la modul de stabilire, calculare si vărsare a obligatiei fiscale;*

c) *dispozitiile legale încălcate, cu mentionarea articolului, alineatului etc.;*

d) *consecintele fiscale ale constatărilor;*

e) *diferentele de obligatii fiscale stabilite, cauzele care le-au generat. Calculul detaliat al acestora va fi prezentat într-o anexă la procesul-verbal;*

[...]”.

Din analiza procesului verbal contestat se retine ca organele de control nu au constatat decat faptul ca societatea trebuia sa inregistreze creantele si datoriile in valuta existente la 31.12.2002 in conturile 476 - “diferente de conversie - activ”, respectiv 477 - “diferente conversie - pasiv”, incalcandu-se astfel prevederile Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1784/2002, iar prin anexa nr. 4 la procesul verbal, existenta la dosarul cauzei la pagina 92, au influentat profitul impozabil cu sumele respective.

De asemenea, din analiza procesului verbal contestat rezulta faptul ca organele de control nu au indicat actele normative incalcate de societate in baza carora aceasta nu poate inregistra cheltuieli deductibile fiscal reprezentand diferenta nefavorabila de curs valutar urmare reevaluarii creantelor si datoriilor in valuta la 31.12.2003 si nu au efectuat o analiza din punct de vedere al deductibilitatii acestor cheltuieli, actul normativ invocat de catre organul de control reglementand numai modul de evidentiere in contabilitate a creantelor si datoriilor în valută existente la data de 31 decembrie 2002 si nu deductibilitatea cheltuielilor mai sus mentionate.

De altfel, operatiunile economico-financiare supuse inregistrarii in contabilitate trebuie efectuate in concordanta cu prevederile actelor normative care le reglementeaza si nu pe baza modului de inregistrare in contabilitate.

Luand in considerare cele mentionate anterior, avand in vedere faptul ca organele de control au constatat faptul ca societatea in mod eronat a inregistrat in contul 665 - “cheltuieli din diferente de curs valutar”, urmare evaluarii creantelor si datoriilor in valuta la 31.12.2003 fara sa efectueze o analiza a deductibilitatii acestor cheltuieli si au incheiat procesul verbal contestat fara respectarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 1168/2003, in sensul neindicarii dispozitiilor legale incalcate, cu mentionarea numarului si a datei actului normativ, precum si a articolului, alineatului, constatarile efectuate nu au fost prezentate in

mod concret, clar si precis, cu privire la modul de stabilire a deductibilitatii cheltuielilor mai sus mentionate, urmeaza sa se desfiinteze capitolul din procesul verbal incheiat la data de 01.06.2004 referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal urmand ca organele de control sa efectueze o noua verificare a tuturor documentelor, pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit.

La reverificare organele de control vor tine cont si de argumentele invocate de contestatoare.

7) Referitor la sume reprezentand dobanzi aferente impozitului pe dividende si penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza aceste dobanzi si penalitati de intarziere, in conditiile in care prin procesul verbal contestat organele de control nu au stabilit termenul de plata a impozitului pe dividende conform prevederilor legale in vigoare pentru perioada verificata.

In fact, din profiturile anilor 1999, 2000 si 2001 societatea a repartizat dividende, astfel:

- in luna decembrie 2002 din profitul anului 1999, achitate in data de 31.12.2002 si in lunile martie, aprilie, octombrie si decembrie ale anului 2003. Pentru dividendele repartizate si achitate societatea a constituit impozit care a fost virat bugetului de stat cu ordine de plata.
- in perioada octombrie 2001 - iunie 2002 din profitul anului 2000 achitate in data de 17.10.2001, lunile ianuarie, februarie, aprilie, mai, iunie si iulie ale anului 2002, pentru care a constituit impozit pe dividende virat bugetului de stat cu ordine de plata.
- in luna iunie 2002 din profitul anului 2001 achitate in lunile iulie - decembrie 2002, februarie si martie 2003 pentru care a constituit impozit pe dividende achitat cu ordine de plata.

Organele de control au considerat ca termen scadent pentru virarea impozitului pe dividende, 31 decembrie a anului in care a fost aprobat bilantul contabil aferent exercitiului financiar din al carui profit societatea a repartizat dividende in anul 2002, fapt pentru care au calculat in sarcina societatii dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

In drept, potrivit art. 36 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit **"veniturile sub formă de dividende distribuite, precum si sumele prevăzute la art. 33 alin. (2) se impun cu o cotă de 5% din suma acestora"**, iar potrivit art. 37 alin. (1) din acelasi act normativ **"obligatia calculării, retinerii si virării**

impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către actionari sau asociati. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite actionarilor sau asociatilor până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilantul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Aceleasi prevederi au fost mentinute si prin art. 36 alin. (1) si art. 37 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2002.

In vederea solutionarii contestatiei, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat organelor de control sa precizeze temeiul legal in baza caruia pentru dividendele repartizate in anul 2002 din profiturile anilor 1999 si 2000 au stabilit ca termen de plata a impozitului datele de 03.01.2001 si 31.12.2001, avand in vedere faptul ca actele normative mai sus mentionate prevad ca termen de plata a **impozitului pe dividende data de 31 decembrie a anului in care s-a aprobat bilantul, in cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite actionarilor sau asociatilor până la sfârșitul anului respectiv**, ori profitul aferent exercitiilor financiare 1999 si 2000 a fost repartizat pe dividende in anul 2002 asa cum rezulta din constatările organelor de control si cele sustinute de contestatoare.

Urmare acestei solicitari, Directia controlului fiscal invoca prevederile Legii nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparentei în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice si în mediul de afaceri, prevenirea si sanctionarea coruptie, in vigoare incepand cu luna aprilie 2003, care precizeaza:

“Art. 9 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 33 din 29 ianuarie 1998, cu modificările si completările ulterioare, se modifică si se completează după cum urmează:

[...]

23. Alineatele (1) - (4) ale articolului 67 vor avea următorul cuprins:

"ART. 67

[...]

Dividendele se plătesc asociatilor proportional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Ele se plătesc în termenul stabilit de către adunarea generală a asociatilor sau, după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de 8 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercitiului financiar încheiat. În caz contrar, societatea comercială va plăti o penalitate aferentă perioadei de întârziere, la nivelul dobânzii legale.

[...]"

Se retine faptul ca textul de lege invocat de catre organele de control nu este aplicabil in speta in cauza intrucat acesta se refera la termenul de plata a dividendelor catre asociati si nu la termenul de plata a impozitului pe dividende, penalitatea fiind datorata acestora si nu bugetului de stat.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine faptul ca termenul de plata a impozitului pe dividende era 31 decembrie a anului in care a fost aprobat bilantul contabil, in conditiile in care profitul aferent ar fi fost repartizat pe dividende, ori din constatările organelor de control rezulta ca societatea din profiturile anilor 1999 si 2000 a repartizat dividende in anul 2002, desi prin anexa nr. 16 la procesul verbal, existenta la dosarul cauzei la pagina 60, organele de control au stabilit ca termen scadent al impozitului pe dividende datele de 03.01.2001 si 31.12.2001, prevederile legale invocate, respectiv Legea nr. 161/2003 anterior precizata, nefiind aplicabile in speta asa cum s-a retinut mai sus.

Din analiza procesului verbal rezulta faptul ca organele de control nu au precizat daca exista hotarari ale adunarii generale a actionarilor pentru amanarea distribuirii profitului aferent anilor 1999 si 2000 in anul 2002, singurii in masura sa hotarasca repartizarea profitului, precum si faptul ca nu s-a precizat daca repartizarea profitului net aferent anilor 1999, 2000 si 2001 s-a hotarat de catre adunarea generala a actionarilor la aceeasi data si prin aceeasi hotarare.

Faptul ca adunarea generala a actionarilor este singura in masura sa hotarasca repartizarea profitului rezulta si din prevederile art. 189 alin. (1) lit. a din Legea nr. 31/1990, privind societățile comerciale, republicata conform carora:

“Adunarea asociatilor are următoarele obligatii principale:

a) să aprobe bilantul contabil si să stabilească repartizarea beneficiului net;

[...]"

Se retine faptul ca din analiza constatarilor organelor de control si din anexa nr. 16 la procesul verbal “Situatia privind impozitul pe dividende si calculul dobanzilor si penalitatilor aferente”, nu rezulta clar data repartizării profitului, de exemplu pentru anul 2000 din coloana “data repartizării” rezulta ca data luata in calcul de organul de control este aceeași cu data achitarii dividendelor fata de care s-a stabilit si exigibilitatea impozitului pe dividende.

Avand in vedere cele precizate mai sus, intrucat din procesul verbal contestat si din anexele la acesta nu rezulta temeiul legal in baza

caruia organele de control au stabilit in sarcina contestatoarei cuantumul dobanzilor si penalitatilor de intarziere si nu rezulta termenul scadent al impozitului pe dividende, in functie de momentul distribuirii profitului pentru dividende si plata dividendelor se va desfiinta procesul verbal contestat pentru acest capat de cerere in conformitate cu prevederile art. 185 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, urmand ca organele de control sa procedeze la recalcularea accesoriilor aferente impozitului pe dividende conform prevederilor legale in vigoare invocate mai sus.

La reverificare, organele de control vor analiza si argumentele contestatoarei.

8) Referitor la sume reprezentand dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati de 10% aferente impozitului pe veniturile din salarii si penalitati de 0.5% aferente impozitului pe veniturile din salarii, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza aceste dobanzi si penalitati de intarziere, in conditiile in care a virat la termenele legale impozitul pe veniturile din salarii.

In fapt, prin procesul verbal organele de control stabilesc in sarcina contestatoarei pentru perioada aprilie - decembrie 2003 dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, pe considerentul ca societatea nu a virat bugetului de stat in termenul legal impozitul pe veniturile din salarii, situatie prezentata la anexa nr. 8 a procesului verbal, "situatia privind impozitul pe veniturile din salarii", existenta la dosarul cauzei la pagina 88.

Prin contestatia formulata, societatea sustine faptul ca impozitul pe salarii a fost achitat la data acordarii salariilor, respectiv data de 30 a lunii, iar cu unele exceptii s-a depasit acest termen cu cateva zile. De asemenea, societatea precizeaza ca organele de control au stabilit ca termen de plata a impozitului pe salarii date anterioare sfarsitului de luna pentru care se plateau salariile invocand in acest sens anexa nr. 8 a procesului verbal.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei se precizeaza faptul ca in anexa nr. 8 la procesul verbal, "pe perioada aprilie - decembrie 2003 termenul scadent al impozitului a fost decalat in avans cu o luna urmare unei erori de redactare generand virarea cu intarziere, fapt ce a condus la calculul eronat al dobanzilor, penalitatilor de intarziere de 10% si penalitatilor de intarziere de 0.5%", propunandu-se admiterea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. pentru capetele de cerere referitoare la obligatiile bugetare mai sus mentionate.

In drept, art. 25 din Ordonanta Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, precizeaza:

“Plătitorii de salarii si de venituri asimilate salariilor au obligatia de a calcula si de a retine impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, la data efectuării plății acestor venituri, precum si de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare.”

Potrivit art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 republicată, privind colectarea creantelor bugetare *“pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datorează dobânzi si penalități de întârziere”*, iar potrivit art. 13 alin. (1) din acelasi act normativ *“dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare si până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”*

Potrivit art. 14 alin. (1) din actul normativ mai sus mentionat “plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor obligatii bugetare, cu exceptia dobânzilor, penalităților de orice fel si a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună si/sau pentru fiecare fractiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligatia de plată a dobânzilor si/sau a penalităților.”

Din analiza anexei nr. 8 la procesul verbal, existenta la dosarul cauzei la paginile 87 si 88, in care organele de control prezinta modul de calcul al dobanzilor, penalitatilor de intarziere de intarziere de 0.5% si penalitatilor de intarziere de 10% aferente perioadei aprilie - decembrie 2003, rezulta faptul ca la rubrica privind termenul scadent au fost mentionate ca date de virare a impozitului pe veniturile din salarii date din cadrul aceleasi luni in care s-a efectuat plata veniturilor si s-a calculat impozitul aferent si nu data de 25 inclusiv a lunii următoare.

De exemplu pentru impozitul pe veniturile din salarii aferent lunii mai 2003 organele de control au mentionat ca termen scadent data de 20.05.2003 si nu data de 25 inclusiv a lunii următoare, respectiv 25.06.2003, iar ca document cu care societatea a virat acest impozit este mentionat ordinul de plata din 30.05.2003. Aceeasi situatie se regaseste si pentru impozitul pe veniturile din salarii aferent lunilor aprilie, iunie - octombrie 2003.

In consecinta, intrucat societatea a virat la termenele legale impozitul pe veniturile din salarii aferente perioadei aprilie - decembrie 2003, fapt recunoscut si de catre organele de control prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de S.C. X S.R.L. va fi admisa.

9) Referitor la contributia de asigurari sociale datorata de angajat, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza aceasta obligatie de plata, in conditiile in care a efectuat din proprie initiativa compensarea acesteia cu obligatii de plata achitate in plus.

In fapt, in perioada ianuarie - martie 2002 societatea a compensat din proprie initiativa contributia de asigurari sociale datorata de angajat cu contributia de asigurari sociale datorata de angajator achitata in plus.

In drept, potrivit art. 88 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, *“compensarea sumelor se face de organul de specialitate competent, din oficiu sau la cererea plătitorului, în termen de 30 de zile, cu alte obligatii bugetare, indiferent de natura lor”*, iar potrivit art. 89 din acelasi act normativ *“organul competent va înstiinta în scris pe plătitor despre măsura compensării, luată potrivit art. 87, în termen de 7 zile de la data efectuării operatiunii.”*

Se retine faptul ca potrivit pct. 3.4 din Ordinul ministrului finantelor nr. 2051/1997 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, aprobată si modificată prin Legea nr. 108/1996, modificată si completată prin Ordonanta Guvernului nr. 53/1997, referitoare la compensarea, restituirea si scăderea pentru cauze de insolvabilitate a obligatiilor bugetare, *“rezultatul verificării se înscrie sub formă de referat pe cererea plătitorului si se aprobă de către conducătorul organului de specialitate competent, urmând ca pe baza acestuia să se întocmească documentul intitulat Notă privind compensarea impozitelor si taxelor vărsate în plus la buget, conform modelului prezentat în anexa nr. 1, pe baza căruia compensarea să fie înregistrată atât în evidenta analitică a plătitorului, cât si în contabilitatea trezoreriei.”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine faptul ca stingerea obligatiilor fiscale de plata prin compensare cu sumele platite in plus se efectueaza numai de organele financiare competente in urma verificarii, in fisa de rol a societatii, a existentei unor sume platite in plus, prin incheierea unei note privind compensarea impozitelor si taxelor virate in plus.

In acest sens s-a pronuntat si Directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, care precizeaza ca “data la care

compensarea produce efecte juridice corespunde datei intocmirii - Notei privind compensarea impozitelor si taxelor varsate in plus la buget -, potrivit pct.3.4 din Ordinul nr. 2051/1997, urmand ca in baza acesteia compensarea sa fie inregistrata atat in evidenta analitica a platitorului, cat si in contabilitatea trezoreriei.”

In ceea ce priveste data la care compensarea devine posibila, art. 1 alin. (3) lit. a din Ordinul ministrului finantelor nr. 2052/1997 pentru modificarea si completarea ordinelor ministrului de stat, ministrul finantelor, nr. 620/1997, nr. 972/1996, nr. 1461/1996, si nr. 1741/1996 precizeaza:

“Prin data achitării sau stingerii obligatiei bugetare se înțelege:

a) data la care compensarea a devenit posibilă, potrivit legii, după cum urmează:

[...]

- pentru sumele plătite în plus față de obligatiile datorate, data depunerii deconturilor sau a declaratiilor, după caz, precum si data prevăzută în procesul-verbal de impunere definitivă;

[...]”.

In acest sens s-a pronuntat si o alta Directie de specialitate din Ministerul Finantelor Publice, referitor la o speta similara.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat societatea in mod eronat a procedat la efectuarea din proprie initiativa a compensarii contributiei de asigurari sociale datorata de angajat cu contributia de asigurari sociale datorata de angajator, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de S.C. X S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 174 alin. (1) si art. 175 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, art. 1 alin. (1) si art. 27 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, republicată, privind operatiunile de leasing si societățile de leasing, art. 22 alin. (4) si alin. (5) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 46 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, art. 2 alin. (1), art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pct. 35.2 din Hotararea Guvernului nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, pct. 3.1 lit. c din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, art. 36 alin. (1) si art. 37 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, art. 25 din Ordonanta Guvernului nr. 7/2001 privind

impozitul pe venit, art. 12, art. 13 alin. (1) si art. 14 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 republicată, privind colectarea creantelor bugetare art. 88 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, pct. 3.4 din Ordinul ministrului finantelor nr. 2051/1997 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, aprobată si modificată prin Legea nr. 108/1996, modificată si completată prin Ordonanta Guvernului nr. 53/1997, art. 1 alin. (3) lit. a din Ordinul ministrului finantelor nr. 2052/1997 pentru modificarea si completarea ordinelor ministrului de stat, ministrul finantelor, nr. 620/1997, nr. 972/1996, nr. 1461/1996, si nr. 1741/1996 coroborate cu prevederile art. 179 si art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1) Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C.X S.R.L.** pentru sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, impozit pe profit si contributia de asigurari sociale datorata de angajat.

2) Respingerea ca fiind fara obiect a contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** pentru sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata si dobanzi aferente.

3) Admiterea contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** pentru sume reprezentand dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii, penalitati de 10% aferente impozitului pe veniturile din salarii si penalitati de 0.5% aferente impozitului pe veniturile din salarii.

4) Desfiintarea capitolelor din procesul verbal referitoare la sume reprezentand dobanzi aferente impozitului pe dividende, penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende, cheltuieli nedeductibile fiscal si la masura de corectare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata urmand ca organele de control, alte persoane decat cele care au intocmit procesul verbal contestat, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluasi tip de impozit tinand cont de documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

5) Suspendarea solutionarii contestatiei formulate de S.C. X S.R.L. pentru sume reprezentand dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, conform prevederilor legale.