

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIA nr.79/2007

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice O1 - Activitatea de Control Fiscal I, asupra reluarii procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de SC X SA din O1.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 20.08.2004 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala O1 in baza procesului verbal din 10.08.2004, privind impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit, penalitati aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prin Decizia din 13.12.2004 s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura de solutionare urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Rezolutia emisa de Parchetul de pe langa Judecatoria O1 la data de 16.01.2007 s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a administratorului SC X SA, pentru faptele constatate prin procesului verbal din 10.08.2004. Rezolutia din data de 16.01.2007 a ramas definitiva si irevocabila prin neatacarea sa.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.183(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata.

I. Prin contestatia formulata împotriva deciziei de impunere din 20.08.2004, societatea invoca urmatoarele argumente:

Referitor la impozitul pe profit:

La stabilirea impozitului pe profit din anul 2000 organul de inspectie fiscala a stabilit suma reprezentand valoarea rămasa nerecuperata aferenta mijloacelor fixe casate si vândute, fara insa a mentiona la ce valoare s-au vândut mijloacele fixe, desi Legea din 1994 se refera la diferenta rămasa nerecuperata, care nu este acelasi lucru cu valoarea neamortizata.

Suma facturata de SC T SRL O1 nu poate fi considerata nedeductibila in anul 2000 deoarece in aceasta perioada SC X SA a avut procese, fiind reprezentata de societatea in cauza si beneficiind de serviciile acesteia, chiar in lipsa unui contract.

Referitor la anul 2000 se mai arata faptul ca organul de control a considerat nedeductibila fiscal suma reprezentand cheltuieli de protocol, pe considerentul ca aceasta depășeste limita de 2% prevazuta de lege, fara sa precizeze la ce suma s-a aplicat cota de 2%. Acelasi lucru se invoca si in cazul cheltuieli de protocol aferente anului 2001.

Societatea nu este de acord cu eliminarea sumei reprezentand amortizarea generatorului aizitionat pe baza de borderou de aizitie de la o persoana fizica, aratand faptul ca organul de control nu a indicat temeiul legal in baza caruia a constatat ca acest borderou nu este document legal.

In ceea ce priveste diferenta intre rulajul final al unor cheltuieli, inregistrat in balanta lunii noiembrie 2001, si rulajul initial al acestora din balanta lunii decembrie 2001, societatea sustine ca eroarea respectiva nu a influentat obligatiile fiscale raportate prin situatiile financiare anuale.

Si cu privire la anul 2002, societatea arata ca din procesul verbal nu rezulta modul de stabilire a cheltuielilor de protocol, nedeductibile fiscal.

Se mai argumenteaza faptul ca nu se incadreaza in cheltuieli nedeductibile, in anul 2002, suma reprezentand costul mărfii din anul 2001, intrucat suma nu a fost dusa la veniturile raportate in 2001, ceea ce ar fi diminuat profitul in 2001, precum si faptul ca legea prevede rectificarea impozitului pe profit, acolo unde se constata erori.

Reluand aspectul de mai sus si cu privire la anul 2002, contestatoarea sustine ca suma reprezentând amortizarea generatorului este cheltuiala deductibila fiscal.

Se contesta si suma aferenta unei facturi inregistrate in anul 2002, aratndu-se ca aceasta are legătura cu activitatea contestatoarei beneficiare iar lipsa devizului nu îndreptăteste organul de control in stabilirea nedeductibilitatii acesteia.

Tot referitor la masurile privind anul 2002, societatea considera ca nu este corect trecerea contravalorii statiei de sortare, ca fiind cheltuiala nedeductibila deoarece aceasta este o cheltuiala curenta a perioadei si nu a determinat imbunatatirea parametrilor tehnici initiali asa cum sustine organul de control, suma referindu-se la cheltuielile privind mutarea intr-un alt loc a unui fond fix, situatie neverificata de organul de control.

Cu privire la anul 2003, se arata ca in mod incorect organul de control a stabilit ca fiind nedeductibile urmatoarele cheltuieli:

cheltuieli de protocol, pentru care nu s-a indicat baza pentru care s-a aplicat cota de 2%; cheltuieli cu amortizarea; cheltuieli considerate in afara contractului de mandat incheiat cu SC N SRL O1; cheltuieli privind consultanta juridica, stabilite ca nedeductibile fiscal pe considerentul ca nu s-a intocmit factura.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta anului 2000 si urmatoorii, societatea invoca, referitor la sumele facturate de SC T SRL O1, faptul ca emiterea facturii ii da dreptul la deducerea TVA inscrisa, iar contractul nu este document fiscal.

De asemenea, se arata ca facturile primite in copie de la societati din O1 erau documente care puteau fi luate in calcul, acestea, spre deosebire de cea provenita din alt judet, nefiind verificate.

Contestatoarea argumenteaza ca nu poate sa modifice facturile primite de la alte societati ca SC A SA O1, SC D SA O1 etc, neinscrierea unor elemente nefiind imputabila beneficiarei contestatoare, care a primit facturile prin posta.

Fata de aceste argumente, societatea solicita anularea procesul verbal si a deciziei de impunere.

II. Prin procesul verbal din 10.03.2004 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 20.08.2004, organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Control Fiscal O1 au verificat modul de evidentiere a impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata aferente perioadelor 01.07.1999-31.12.2003 si respectiv 01.08.1999-31.12.2003.

Referitor la impozitul pe profit, sumele suplimentar datorate au rezultat din stabilirea nedeductibilitatii fiscale a unor cheltuieli, dupa cum urmeaza:

Anul 1999: cheltuieli exceptionale cu majorari si penalitati, stabilite in temeiul art.4(6) lit.b din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 si cheltuieli de protocol stabilite in baza art.4(6) lit.c din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, in conditiile in care in anul 1999 societatea a inregistrat pierdere.

Anul 2000: diferentele de impozit pe profit au rezultat din stabilirea nedeductibilitatii cheltuielilor reprezentand:

-valoarea ramasa neamortizata aferenta mijloacelor fixe casate si vandute, inregistrata in luna aprilie 2000, suma stabilita in baza pct.19(3) din Normele de aplicare a Legii din 1994;

-cheltuieli cu serviciile inscrise in facturile din 30.04.2000 si din 03.07.2000, pentru care nu a fost prezentat contractul de mandat aferent perioadei decembrie 1999- iunie 2000, suma stabilita in baza art.4(6) lit.r din Ordonanta Guvernului nr.70/1994;

-cheltuieli înregistrate conform facturii din 27.06.2000 emisa de SC S SRL, societate care conform adresei din 07.06.2004 emisa de D.G.F.Pj1 nu exista in baza de date a acesteia, stabilite in baza art.10 din Legea nr.87/1994 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare;

-cheltuieli de protocol peste limita legala, suma stabilita in baza art.4(6) lit.c din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, cu modificările si completările ulterioare;

-cheltuieli exceptionale cu majorări si penalități;

-cheltuieli cu impozitul pe profit aferent anului 2000, suma stabilita in baza art.4(6) lit.a din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, cu modificările si completările ulterioare.

Anul 2001: fata de pierderea fiscala inregistrata de societate, diferentele de impozit pe profit aferente profitului impozabil constatat de organele de inspectie fiscala au rezultat din stabilirea nedeductibilitatii cheltuielilor:

-cheltuieli de protocol peste limita legala, stabilite in baza art.4(6) lit.c din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, cu modificările si completările ulterioare;

- cheltuieli exceptionale cu majorări, amenzi si penalități;

- reprezentând asigurări de viata conform politelor de asigurare emise de ASG;

-cheltuieli privind alte servicii prestate de terti, inregistrate in baza facturii din 08.02.2001 emisa de R O1, factura care nu se regăseste in actele contabile.

-amortizarea lunara a unui generator achizitionat pe baza de borderou de aizitie, care nu este document legal, de la o persoana fizica;

-diferenta intre total sume din balanta de verificare a lunii noiembrie 2001 si sume precedente din balanta de verificare a lunii decembrie 2001, suma introdusa in conturile de cheltuieli 6011, 6012, 6014 si contul 602, suma stabilita in baza art.4(6) lit.m din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările si completările ulterioare;

-cheltuieli cu reparatiile efectuate pentru autoturismul Dacia închiriat de la SC H SRL O1.

Anul 2002: fata de pierderea fiscala inregistrata de societate, diferentele de impozit pe profit aferente profitului impozabil constatat de organele de inspectie fiscala au rezultat din stabilirea nedeductibilitatii cheltuielilor:

- cheltuieli de protocol, suma stabilita in baza art.4(6) lit.c din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, cu modificările si completările

ulterioare si art.9(7) lit.q din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit;

- cheltuieli exceptionale cu majorări, amenzi si penalități, stabilite in baza art.4(6) lit.b din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit si art.9(7) lit.b din Legea nr.414/2002;

- cheltuieli cu costul mărfurilor din anul 2001, stabilite in baza art.4(1) din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, cu modificările si completările ulterioare, privind calcularea profitului impozabil ca diferenta intre veniturile obtinute si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal;

- cheltuieli cu servicii, inscise in factura din 29.03.2002 emisa de SC T SRL O1, pentru care societatea nu a prezentat contractul de mandat aferent trimestrului I 2002, stabilite in baza art.4(6) lit.r din Ordonanta Guvernului nr.70/1994;

- amortizarea lunara a unui generator aizitionai pe baza de borderou de aizitie de la o persoana fizica, stabilita in baza art.4(6) lit.r din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 cu modificările si completările ulterioare si art.9(7) lit.j din Legea nr.414/2002;

- contravaloarea nisipului si balastului date pe consum pentru Hanul H, mijloc fix care nu apartine societății;

- consultanta plan reorganizare SC B O1, cheltuieli care nu sunt aferente realizării veniturilor;

- contravaloare lucrări la obiectiv de investitii Han H, mijloc fix care nu apartine societății;

- prestări servicii conform facturii din 31.07.2002 emisa de SC J SRL O1, fara sa se precizeze prestarea efectuata si fara sa aibă deviz anexat, suma stabilita in baza art.9(7) lit.s din Legea nr.414/2002;

- cheltuieli privind costul mărfurilor inregistrate nejustificat in luna decembrie 2002 mai mari decât veniturile din vânzarea mărfurilor si

- 42.017 lei contravaloare montaj statie sortare, conform facturii din 28.12.2002 emisa de SC I SRL O2, suma inregistrata direct pe cheltuieli tara sa fie majorata valoarea mijlocului fix, cu incalcarea prevederilor pct.7 lit.d din Normele de aplicare a Legii din 1994 privind amortizarea activelor, organele de inspectie fiscala constatand ca aceasta reprezinta "investitie efectuata la mijlocul fix pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici initiali, in scopul modernizării acestora, si care majorează valoarea de intrare."

Anul 2003: fata de pierderea fiscala inregistrata de societate, diferentele de impozit pe profit aferente profitului impozabil constatat de organele de inspectie fiscala au rezultat din stabilirea nedeductibilitatii cheltuielilor:

- cheltuieli de protocol, stabilite in baza art.9(7) lit q. din Legea nr.414/2002;

- cheltuieli exceptionale cu majorări, amenzi si penalități;
- contravaloarea asigurărilor de viata;
- reprezentând amortizarea lunara a generatorului aizitionai pe baza de borderou de aizitie de la o persoana fizica, suma stabilita in baza art.9(7) lit.j din Legea nr.414/2002;

- cheltuieli inscrise in factura din 28.11.2003, efectuate in afara contractului de mandat din 21.11.2002 incheiat cu SC N SRL - 01.01.2003-20.11.2003 -, suma stabilita in baza art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind deductibilitatea cheltuielilor aferente veniturilor impozabile.

- contravaloarea consultantei judiciare efectuata de Cabinet individual de avocatura Ct, înregistrata in contabilitate pe baza de chitante, fara ca acestea sa fie insotite de factura, suma stabilita in baza art.9(7) lit.j din Legea nr.414/2002;

- diurna avocat, suma stabilita in baza art.9(1) din Legea nr.414/2002.

Pentru intarzieri la plata s-au calculat majorări de intarziere, conform art.13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, respectiv dobânzi conform an.13(1) din Ordonanta Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, art.109(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art.114(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, precum si penalități de intarziere.

Pentru diferentele constatate s-au calculat majorări de intarziere conform art.13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996, respectiv dobânzi conform art.13(1) din Ordonanta Guvernului nr.61/2002, art.109(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 si art.114(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, precum si penalități de intarziere.

Referitor la taxa pe valoarea adăugata, organele de inspectie fiscala au diminuat cuantumul taxei pe valoarea adaugata deductibile evidentiata de societate, cu o serie de sume, dupa cum urmeaza:

Anul 1999:

- taxa pe valoarea adăugata aferenta facturilor prezentate in copie, avand inscrise SC S SA O1 si SC DS SA O1, suma stabilita in baza art.19 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.3/1992 cu modificările si completările ulterioare, privind deducerea numai acelei taxe ce este înscrisa intr-o factura sau in alt document legal.

Anul 2000:

- taxa pe valoarea adăugata aferenta facturii din 27.06.2000 emisa de SC S SRL, societate care, conform adresei din 07.06.2004

emisa de D.G.F.Pj1, nu exista in baza de date a acestei directii - suma stabilita in baza art.10 din Legea nr.87/1994;

- taxa pe valoarea adăugata aferenta facturilor prezentate in copie, avand inscise SC S SA O1, DS SA O1, R O1, D SA O1, SC TC SRL O1 si SC H SRL;

- taxa pe valoarea adăugata inscrisa pe chitante fiscale, care nu se mai utilizau incepand cu anul 2000, stabilita in baza art.19 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.3/1992, art.19 alin.2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 si pct.10.12 lit.a din Nomele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000;

- taxa pe valoarea adăugata TVA dedusa din facturi de achizitionare băuturi alcoolice;

- taxa pe valoarea adăugata aferenta facturilor emise in baza contractului de mandat incheiat pentru perioada decembrie 1999-iunie 2000, de SC T SRL O1, facturi pentru care societatea nu a prezentat contractul respectiv - stabilita in baza art.19 alin.1 lit.b din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000.

- taxa pe valoarea adăugata aferenta facturilor emise fara data emise de SC K SA O1, SC L SRL O1, suma stabilita in baza art.25, B. b din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind obligativitatea verificarii modului de completare a facturilor;

- taxa pe valoarea adăugata dedusa in plus la factura nr.1276645/09.10.2000 emisii de R O1;

Anul 2001:

- taxa pe valoarea adăugata aferenta facturii din 08.02.2001 emisa de R O1, factura care nu se regăseste faptic in actele contabile ale societății, suma stabilita in baza art.19 alin.1 lit.a din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000;

- taxa pe valoarea adăugata aferenta bonurilor fiscale de cumpărături diverse;

- taxa pe valoarea adăugata aferenta facturi de achizitionare băuturi alcoolice;

- taxa pe valoarea adăugata aferenta facturii fara data emisa de SC A SA O1, suma stabilita in baza art.25 B, b din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000,

- taxa pe valoarea adăugata aferenta cheltuielilor privind reparatia autovehiculului Dacia închiriat de la SC H SRL;

Anul 2002:

- taxa pe valoarea adăugata aferenta facturii din 29.03.2002 emisa in baza contractului de mandat pentru trimestrul I 2002 de SC T SRL O1, factura pentru care societatea nu a prezentat contractul respectiv, suma stabilita in baza art.19 alin.1 lit.b din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000;

- taxa pe valoarea adăugată dedusă pe baza bonurilor fiscale de cumpărături diverse;

- reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor incomplete emise de SC J SRL O1, SC D SA O1, SC Z O3, U SA, SC R SRL, SC V SRL O1, SC DP SA O1, SC D SA O1, suma stabilită în baza art.29 lit.B b din Legea nr.345/2002, privind obligativitatea verificării modului de completare a facturilor;

- taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii din 20.08.2002 reprezentând lucrări la Hanul H, mijloc fix care nu aparține societății;

- taxa pe valoarea adăugată necolectată aferentă mijloacelor fixe vândute cu plată în rate conform unor contracte de vânzare-cumpărare încheiate cu SC N SRL O1, în care nu este prevăzută data pentru plata ratelor, sume stabilite în baza art. 16(3) din Legea nr.345/2002.

Anul 2003:

- taxa pe valoarea adăugată aferentă bonurilor fiscale pentru cumpărături diverse;

- taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii fără dată, în copie xerox, emisă de SC T SRL, suma stabilită în baza art.62(1) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002;

- taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii din 19.02.2003 emisă de SC CR SRL O1, privind achiziționare mașină de zlat de către SC N O1.

- taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii din 31.12.2002 emisă de SC W SRL. incompletă, respectiv, fără date delegat, semnătura primire, date cumpărător, suma stabilită în baza art.29 lit.B b din Legea nr.345/2002 privind obligativitatea verificării modului de completare a facturilor.

Pentru întârziere la plată taxa pe valoarea adăugată s-au calculat majorări de întârziere și penalități.

Pentru diferențele de taxa pe valoarea adăugată, constatate, s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi și penalități.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestator și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la cererea de anulare a deciziei de impunere din 20.08.2004 se rețin următoarele:

Prin adresa din 02.03.2007 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală la 07.03.2007, S.C X SA a solicitat anularea

deciziei de impunere pentru nerespectarea art.100 Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, aceasta in mod eronat avand la baza un proces verbal si nu raportul de inspectie fiscala.

Art.46 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede in mod explicit elementele a caror lipsa determina nulitatea actului administrativ fiscal, acestea fiind numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

In situatia semnalata de contestatoare organele de inspectie fiscala in mod eronat au denumit proces verbal actul administrativ fiscal in care au fost consemnate rezultatele inspectiei fiscale efectuate, fara ca aceasta sa constituie motiv de nulitate intrucat nu se regaseste intre elementele de mai sus, care atrag anularea deciziei de impunere, astfel incat nu se poate da curs solicitarii SC X SA.

Exceptia de procedura fiind inlaturata urmeaza sa se treaca la solutionarea cauzei.

III.1. Impozitul pe profit aferent perioadei 2000-2003

III.1.1. Referitor la cheltuielile evidentiata de societatea comerciala in anul 2000, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii cheltuielilor reprezentand diferenta dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe si amortizarea inregistrata, in conditiile in care din procesul verbal care a stat la baza deciziei de impunere contestate nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au tinut seama de sumele recuperate de societate in urma valorificarii bunurilor.

In fapt, in luna aprilie 2000 societatea a valorificat mijloacele fixe casate, pentru care cheltuielile efectuate la data aizitionarii fusesera partial recuperate fiscal pe calea amortizarii.

Prin procesul verbal organele de inspectie fiscala au stabilit, in temeiul prevederilor pct.19 din Hotararea Guvernului nr.909/1997, ca fiind nedeductibila fiscal valoarea ramasa neamortizata aferenta mijloacelor fixe casate si vandute.

Prin contestatie societatea arata ca organele de inspectie fiscala nu au mentionat valoarea la care au fost vandute mijloacele fixe, sustinand ca in mod eronat masura dispusa priveste valoarea neamortizata, si nu diferenta ramasa nerecuperata in urma valorificarii bunurilor.

In drept, pct.19 din Hotararea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii din 1994 privind

amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale, modificată si completată prin Ordonanta Guvernului nr.54/1997, prevede:

"În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe, se va asigura recuperarea valorii neamortizate a acestora.

Prin valoare neamortizată, în acest context, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe si valoarea amortizării, recuperată prin includerea în cheltuielile de exploatare, din care se deduc sumele rezultate în urma valorificării.

Diferența rămasă nerecuperată în urma valorificării se recuperează prin includerea în cheltuielile excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau prin diminuarea capitalurilor proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.[...]"

Astfel, la valorificarea mijloacelor fixe partial amortizate sumele reprezentand diferența între valoarea de intrare si amortizarea înregistrată sunt nedeductibile numai în măsura în care nu au fost recuperate în urma valorificării.

În condițiile în care din procesul verbal din 10.08.2004 nu rezulta dacă la stabilirea nedeductibilității valorii rămase neamortizate aferente mijloacelor fixe s-a ținut seama de cheltuielile recuperate de societate prin vânzarea acestora, urmează să se desființeze partial decizia de impunere în raport de constatările subcapitolului în cauză din procesul verbal, urmând ca Activitatea de Inspectie Fiscala O1, prin alta echipa de inspectie fiscala, să reanalizeze aspectul în cauză si să emita o nouă decizie de impunere pentru aceeași perioadă si aceleași obligații fiscale.

La reanalizarea situației se va analiza si raportul de expertiza contabilă întocmit în dosarul la 2004 al Inspectoratului de politie al județului O1, prin care s-a reținut faptul că suma stabilită ca fiind nedeductibilă este compusă din valoarea neamortizată aferentă mijloacelor fixe casate în luna aprilie 2000 si valoarea neamortizată aferentă unei autospeciale, sume integral acoperite prin casarea si valorificarea mijloacelor fixe ca fier vechi, respectiv prin vânzarea autospecialei către o persoană fizică, pe baza facturii emisă în luna aprilie 2000.

III.1.2 Referitor la cheltuielile 2000, 2001, 2002 si respectiv 2003, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscala, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor se poate pronunța asupra cuantumului cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspectie fiscala, în condițiile în care din dosarul cauzei nu rezulta modul de calcul al acestora.

In fapt, pentru perioada 2000-2003 organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli de protocol nedeductibile, in temeiul art.4 alin.6 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 si art.9(7) lit.q din Legea nr.414/2002.

Prin contestatie societatea arata ca din procesul verbal nu rezulta la ce suma s-a aplicat cota de 2% prevazuta de lege, si in consecinta, modul de calcul a cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal.

In drept, art.9(7) din Legea nr.414/2002 prevede:

"Cheltuielile nedeductibile sunt:

q) cheltuielile de protocol care depăşesc limita de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor si cheltuielilor, inclusiv accizele, mai putin cheltuielile cu impozitul pe profit si cheltuielile de protocol înregistrate in cursul anului", aceste prevederi regasindu-se si la art.4(6) lit.c din Ordonanta Guvernului nr.70/1994.

Se retine ca din actele aflate la dosar rezulta doar totalul veniturilor si cheltuielilor aferente exercitiilor financiare 2000-2003, nu si suma totala a cheltuielilor de protocol inregistrate de societate anual, astfel ca nu se poate stabili daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit sumele cheltuielile de protocol efectuate peste limita legala in anii 2000, 2001, 2002 si respectiv 2003.

Ca urmare se va desfiinta partial decizia de impunere in raport de constatarile subcapitolelor in cauza din procesul verbal, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala O1, prin alta echipa de inspectie fiscala, sa reverifice quantumul cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal si sa emita o noua decizie de impunere, pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii fiscale.

III.1.3. Referitor la cheltuielile aferente anului 2000, anului 2002 si anului 2003, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii cheltuielilor privind serviciile evidentiata de contestatoare, in conditiile in care din procesul verbal nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au analizat prestarea efectiva a serviciilor in baza prevederilor legale in materia impozitului pe profit.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 2000-2003

In fapt, in lunile aprilie 2000, iulie 2000 SC X SA O1 a evidentiat cheltuieli in baza facturilor din 30.04.2000 si 03.07.2000 emise de SC T SRL O1 pentru serviciile prestate in perioada decembrie 1999 - iunie 2000. In conditiile in care societatea nu a prezentat contractul scris prevazut de art.4(6) lit.r din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea fiscala a cheltuielilor in

cauza. Prin contestatie societatea sustine deductibilitatea cheltuielilor, aratand ca in perioada in care au fost efectuate SC X SA a avut procese in justitie, in care a fost reprezentata de prestator.

Prin raportul de expertiza contabila intocmit in dosarul la 2004 al Inspectoratului de politie al judetului O1, s-a retinut, referitor la cheltuielile evidentiata in anul 2000, faptul ca din explicatia inregistrata pe facturi reiese ca serviciile au fost prestate de catre SC T SRL O1 in baza contractului din 04.01.2000, iar prin decizia din 16.12.1999 administratorul SC X SA a dispus efectuarea pe baze contractuale a manageriatului activitatilor economico-financiare ale societatii de catre prestatorul respectiv.

In anul 2002 societatea a evidentiata cheltuieli in baza facturii din 31 iulie 2002, emisa de SC J SRL O1, referitor la care organele de inspectie fiscala au constatat ca nu are inregistrata prestarea efectuata si nu este insotita de deviz. Prin contestatie societatea sustine ca in factura sunt inregistrate servicii ce privesc activitatea sa, iar lipsa devizului nu justifica masura dispusa.

In anul 2003 contestatoarea a evidentiata cheltuieli privind comisiunile si onorariile, in baza chitantelor emise de Cabinetul individual de avocatura Ct, organele de inspectie fiscala constatand ca respectivele chitante nu sunt insotite de factura si facand aplicatiunea art.9(7) lit.j din Legea nr.414/2002 referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor inregistrate fara a avea la baza un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operatiunii. Prin contestatie societatea considera neintemeiata masura dispusa, sustinand realitatea prestatiei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.4 alin.6 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, astfel cum a fost modificata si completata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999:

"În întelesul alin.(1) cheltuielile nedeductibile sunt:

r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultantă, în situatia în care nu sunt justificate de un contract scris si pentru care nu pot fi verificati prestatorii în legătură cu natura acestora."

De asemenea art.9 alin.7 lit.s din Legea nr.414/2002 prevede:

"cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, prestări de servicii sau asistentă, în situatia în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă si pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată", iar pct.9.14 din Hotararea Guvernului nr.859/2002:

"Nu intră sub incidenta art.9 alin.(7) lit.s) din lege serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice si juridice, care se referă la întreținerea și repararea activelor, servicii postale, de comunicatii si de multiplicare. În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să

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

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

Conform prevederilor legale mai sus citate rezulta faptul că legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de justificarea pe baza de contract a acestora, precum și de prestarea efectivă, în scopul realizării de venituri. Întrucât din procesul verbal nu rezulta dacă organele de inspecție fiscală au verificat îndeplinirea acestor condiții urmează să se desființeze parțial decizia de impunere în raport de constatările subcapitolelor în cauză din procesul verbal, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală O1, prin alta echipă de inspecție fiscală, să reverifice aceste aspecte, conform considerentelor de mai sus.

III.1.4. Referitor la cheltuielile aferente anului 2002, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe asupra măsurii privind neacordarea deductibilității cheltuielilor cu marfurile vândute în anul anterior, în condițiile în care din procesul verbal care a stat la baza deciziei de impunere contestate nu rezulta dacă organele de inspecție fiscală au analizat dacă acestea sunt aferente veniturilor realizate în anul anterior.

Perioada supusă verificării 2001-2002.

În fapt, SC X SA a înregistrat în anul 2002 cheltuielile privind marfurile comercializate în anul 2001, organele de inspecție fiscală constatând încălcarea prevederilor art.4(1) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 cu modificările și completările ulterioare. Prin contestație se arată că suma nu a fost dusă la veniturile raportate în anul 2001, deși legea prevede rectificarea impozitului pe profit, acolo unde se constată erori.

Prin raportul de expertiză contabilă întocmit -pagina 28- în dosarul la 2004 al Inspectoratului de poliție al județului O1 s-a reținut că societatea a înregistrat cheltuielile în cauză, privind descarcarea gestiunii, în data de 31.03.2002, în care a constatat faptul că din eroare în lunile septembrie, octombrie și decembrie 2001 nu a evidențiat aceste cheltuieli, concluzionându-se prin raport faptul că fiind vorba de o eroare

contabila din anul 2001 societatea in mod legal a procedat la corectarea acesteia in luna in care eroarea a fost constatata.

In drept, art.4(1) din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, astfel cum a fost modificat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999 prevede:

"Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obtinute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate si lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adaugă cheltuielile nedeductibile."

Intrucat din procesul verbal nu rezulta faptul ca organele de inspectie fiscala au analizat daca suma in cauza este aferenta veniturilor realizate in anul 2001, urmeaza sa se desfiinteze partial decizia de impunere in raport de constatările subcapitolului in cauza din procesul verbal, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala O1, prin alta echipa de inspectie fiscala, sa reverifice profitul impozabil aferent anului 2001.

III.1.5. Referitor la cheltuielile aferente anului 2002, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra masurii privind incadrarea in categoria investitiilor efectuate la mijloacele fixe, recuperabile pe calea amortizarii, a cheltuielilor privind montaj statie sortare, in conditiile in care din procesul verbal nu rezulta daca masura are la baza o analiza detaliata a lucrarilor efectuate.

Perioada supusa inspectiei fiscale: decembrie 2002.

In fapt, organele de inspectie fiscala au dispus reintregirea profitului impozabil aferent anului 2002 reprezentand contravaloare montaj statie sortare, efectuat conform facturii din 28.12.2002 emisa de SC I SRL, in baza prevederilor pct.7 lit.d din Hotararea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii din 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale, organele de inspectie fiscala stabilind ca aceasta suma a majorat valoarea unui mijloc fix.

Prin contestatia formulata se arata faptul ca suma facturata reprezinta mutarea unui mijloc fix si nu o investitie de natura a creste parametrilor tehnici initiali ai unui mijloc fix.

In drept, art.4 din Legea din 1994 republicata prevede:

"Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:[...]

d) investitiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici initiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.",

Se retine ca din dosarul cauzei nu rezulta daca operatiunea in cauza priveste imbunatatirea parametrilor de functionare ai unui mijloc fix, servicii aferente aizitionarii unui mijloc fix sau montarea unei capacitati tehnice aflata deja in exploatarea societatii, respectiv "motivele de fapt" avute in vedere la incadrarea cheltuielilor, element al actului administrativ fiscal prevazut de art.38 alin.2 lit.d din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabil in perioada efectuarii inspectiei - 15.03.2004-15.06.2004. Astfel prin procesul verbal s-au incadrat cheltuielile privind montajul statiei de sortare in categoria investitiilor pentru imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai mijloacelor fixe, fara sa rezulte performantele de functionare ale mijlocului fix.

De asemenea, prin raportul de expertiza contabila intocmit in dosarul la 2004 al Inspectoratului de politie al judetului O1 s-a retinut ca din "explicatia inscrisa pe factura [...] reiese ca serviciul prestat a constat in montarea statiei de sortare si nicidecum ca este un mijloc fix care trebuia supus amortizarii conform Legii din 1994". In continuare se arata ca organul de inspectie fiscala nu a demonstrat "faptul ca statia de sortare este o investitie la un mijloc fix. Nu se precizeaza mijlocul fix la care s-a efectuat aceasta investitie, nu se precizeaza cum investitia respectiva a contribuit la imbunatatirea parametrilor tehnici initiali."

Pe baza considerentelor de mai sus, urmeaza sa se desfiinteze partial decizia de impunere in raport de constatările subcapitolelor in cauza din procesul verbal, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala O1, prin alta echipa de inspectie fiscala, sa reverifice aceste aspecte, conform considerentelor de mai sus.

Intrucat pentru sumele de mai sus, nu se pot departaja impozitul pe profit, dobanzile de intarziere si penalitatile aferente, se va desfiinta in totalitate capitolul din decizia de impunere contestata, privind impozitul pe profit, dobanzile de intarziere si penalitatile aferente impozitului pe profit, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala O1, prin alta echipa, sa emita o noua decizie de impunere, conform considerentelor prezentei decizii.

III.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de prestatorul SC T SRL O1, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in baza prevederilor actelor normative in vigoare.

In fapt, in lunile aprilie 2000, iulie 2000 si martie 2002 SC X SA O1 a evidentiat taxa pe valoarea adaugata in baza facturilor din 30.04.2000, 03.07.2000 si 29.03.2002 emise de SC T SRL O1 pentru

serviciile prestate in perioada decembrie 1999 - iunie 2000, respectiv ianuarie-martie 2002. In conditiile in care societatea nu a justificat necesitatea prestatiilor pe baza de contracte, organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca plata taxei pe valoarea adaugata de catre prestator da beneficiarului dreptul de deducere a acesteia.

Prin raportul de expertiza contabila intocmit in dosarul la 2004 al Inspectoratului de politie al judetului O1, pagina 41, s-a retinut ca serviciile aferente anului 2000 au fost prestate de SC T SRL O1 in baza contractului din 04.01.2000 si deciziei din 16.12.1999 a SC X SA. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor facturate in anul 2002, prin raportul de expertiza contabila, pagina 44, se arata ca aceasta este deductibila, fiind indeplinite conditiile prevazute de art.19 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000, intrucat taxa pe valoarea adaugata rezulta din factura, iar serviciul a fost prestat in baza contractului de mandat comercial din 15.12.2000 incheiat cu SC T SRL, contract prelungit prin actul aditional din 24.10.2001.

In drept, sunt aplicabile urmatoarele prevederi ale art.18 si art.19 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

"Art.18

Contribuabilii înregistrati ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor si serviciilor aizitionate, destinate realizării de:

a) operatiuni supuse taxei conform art. 17;[...]

Art.19

Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligati:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrati ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei si sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere priveste numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operatiunilor prevăzute la art.18".

Se retine ca organele de inspectie fiscala au invocat prevederile privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor destinate pentru nevoile firmei, fara ca, dupa cum s-a aratat la capitolul III.1.3 din prezenta decizie, sa analizeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul realizarii de operatiuni impozabile. Astfel, sintagma

"servicii aizitionate" din textul de lege reflecta ca in analiza deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata se va avea in vedere si prestarea efectiva a serviciilor facturate. In plus, dupa cum s-a aratat, prin raportul de expertiza contabila intocmit in dosarul la 2004 al Inspectoratului de politie al judetului O1, s-a retinut faptul ca din explicatia inscrisa pe facturi reiese ca serviciile au fost prestate de catre SC T SRL O1 in baza contractului din 04.01.2000 si deciziei din 16.12.1999. Pentru considerentele aratate si avand in vedere ca pentru sumele in cauza nu se pot departaja taxa pe valoarea adaugata de plata, dobanzile de intarziere si penalitatile aferente, se va desfiinta in totalitate capitolul din decizia de impunere contestata referitor la taxa pe valoarea adaugata, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala O1, prin alta echipa de inspectie fiscala, sa reverifice aspectul in cauza. La reverificare vor fi analizate si celelalte sustineri formulate de societate, precum si documentele la care se face trimitere prin raportul de expertiza contabila intocmit in dosarul la 2004 al Inspectoratului de Politie al judetului O1, paginile 37-52.

III.3. Referitor la cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal atacat, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate suspenda investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin adresa din 02.03.2007 inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala la 07.03.2007, S.C X SA a formulat cerere de suspendare a executarii actului atacat, in temeiul art.184 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare la data depunerii contestatiei.

In drept, la data depunerii cererii, respectiv 7.03.2007, erau in vigoare prevederile art.185 Suspendarea executarii actului administrativ fiscal din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificat de art.1 pct.38 din Ordonanta Guvernului nr.35/26.07.2006:

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

(2) Dispozitiile 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 cautiune de până la 20% din quantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de până la 2.000 lei.[...]"

Totodata, la art.14 alin.1 si alin.2 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, se prevede:

"(1) În cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, o dată cu sesizarea, în conditiile art.7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instantei competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronuntarea instantei de fond.

(2) Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgență, cu citarea părților."

Avand in vedere aceste dispozitii imperative ale legii, cererea S.C X SA de suspendare a executarii actului atacat intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea cererii, competenta apartinand instantei judecatoresti.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.46 si art.185 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aplicabila la data depunerii contestatiei - 13.10.2004 si art.185 Suspendarea executarii actului administrativ fiscal din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 26.09.2005, cu modificarile ulterioare, se

D E C I D E

1. Desfiintarea capitolelor din decizia de impunere din 20.08.2004, referitoare la impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit, penalitati aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala O1, prin alta echipa, sa emita o noua decizie de impunere, conform considerentelor prezentei decizii.

2. Constatarea necompetentei materiale de solutionare, a Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor, pentru cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel O2, in termen de 6 luni de la comunicare.