

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

**DECIZIA NR. 93/29.04.2005**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice - Directia de control fiscal cu privire la contestatia formulata de societatea comerciala "X".

Contestatia a fost formulata impotriva sumei totale stabilita prin decizia de impunere din data de 24.11.2004 emisa in baza procesului verbal din data de 26.08.2004 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de inspectie financiar - fiscala si a Directiei de control fiscal, reprezentand impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente, penalitati de intarziere si taxa pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice - Directia de control fiscal dupa 28 zile de la data emiterii deciziei de impunere nr. 17/24.11.2004, conform prevederilor art. 176 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art. 176, art. 178 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea comerciala "X".

*I. Prin contestatia formulata, societatea comerciala "X" invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:*

*Societatea comerciala "X" arata ca intrucat "decizia de impunere a fost emisa in data de 24.11.2004 iar procesul verbal a fost incheiat in data de 26.08.2004 [...] intre aceste termene nu ar fi trebuit sa se calculeze nici o obligatie fiscala" si ca societatea a achitat toate "obligatiile suplimentare stabilite fara a avea titlu de creanta".*

*De asemenea, societatea contestatoare sustine ca "actele fiscale atacate [...] sunt lovite in parte de nulitate, intrucat s-a verificat perioada iunie 2002 - mai 2004, cu toate ca, pentru aceleasi impozite, perioada septembrie 1998 - septembrie 2003 a fost verificata de inspectorii din cadrul D.G.F.P., ocazie cu care s-a incheiat procesul verbal din data de 28.11.2003" si ca "[...] in mod abuziv si nelegal s-a verificat aceeasi perioada [...] fara aprobarea conducatorului D.G.F.P."*

Referitor la contractul de prestari servicii incheiat la data de 01.05.2002 cu S.C. "Y", avand ca obiect prestarea de *"servicii de consultanta financiara, manageriala, a resurselor umane, in domeniul I.T., a promovarii imaginii, in domeniul asigurarii calitatii, tehnica, servicii auxiliare si suplimentare"*, contestatoarea sustine ca *"serviciile prestate si facturate de catre S.C. "Y". catre societatea comerciala "X", pentru fiecare tip de activitate desfasurata, s-au efectuat numai in baza contractului de prestari servicii din data de 01.05.2002 si a clauzelor si a actului aditional incheiat"*.

Societatea comerciala "X" arata ca au fost respectate prevederile legale in materie intrucat *"serviciile au fost prestate efectiv, in baza unui contract scris, fiecare tip de prestare are detaliat personalul implicat, contravaloarea prestatiiilor cuantificate in ore munca"*.

De asemenea, societatea comerciala "X" arata ca prestatorul *"a intocmit si continua sa intocmeasca pentru fiecare factura de servicii emisa anexe in care se detaliaza natura serviciilor prestate, persoanele implicate, timpul petrecut pe fiecare activitate in parte, precum si contravaloarea acestor prestatii"*, si ca toate acestea impreuna cu factura fiscala *"sunt documente justificative care se incadreaza intocmai in prevederile Legii contabilitatii nr. 82/1991"*.

Prestarea efectiva a serviciilor este justificata si *"de deplasarile frecvente ale personalului implicat la sediul beneficiarului, de personalul prestatoarei alocat permanent la sediul beneficiarului, de consultanta zilnica acordata de catre persoanele implicate catre personalul beneficiarului"*.

Referitor la ajustarea cheltuielilor prin metoda "cost plus" efectuata de organul de inspectie fiscala, societatea comerciala "X" sustine ca s-a utilizat aceasta metoda *"in pofida recomandarilor din liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica [...] conform carora metoda cost plus ar trebui folosita numai atunci cand nu exista o piata organizata, relevanta pentru bunul sau tipul de serviciu avut in vedere"*, or serviciile in cauza *"au deja in Romania o piata bine stabilita si o simpla cercetare a acestei pietete ar fi putut indica mult mai obiectiv daca nivelul de pret practicat de catre S.C. "Y" pentru serviciile prestate catre societatea comerciala "X" in decursul a mai bine de 2 ani este conform cu pretul pietetei relevante sau nu"*.

In ceea ce priveste estimarea preturilor serviciilor prestate, societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala *"s-a rezumat la stabilirea costului pe ora cu salariul brut al fiecărei persoane implicate in prestarea de servicii ale prestatorului si raportarea acestui cost la rata orara facturata pentru serviciile prestate de aceste persoane, calculul ignorand orice alte costuri, directe sau indirecte, pe care compania le are in acest sens"*.

Societatea comerciala "X" sustine ca in mod nelegal organul de inspectie fiscala a stabilit ca nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

*II. Prin decizia de impunere din data de 24.11.2004 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Directia controlului fiscal au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din procesul verbal din data de 26.08.2004:*

Verificarea a cuprins perioada iunie 2002 - mai 2004, si a fost efectuata "avand in vedere datele suplimentare aparute in urma controlului desfasurat la S.C. "Y" in calitate de persoana afiliata, control materializat prin procesul verbal inregistrat la A.N.A.F. in data de 03.08.2004".

Ultima verificare pe linie fiscala a cuprins perioada septembrie 1998 - septembrie 2003.

Societatea comerciala "X" este o societate cu capital privat autohton care are ca principal obiect de activitate comerțul cu ridicata al carburantilor solizi, lichizi si gazosi precum si al produselor derivate.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea comerciala "X" a incheiat in data de 01.05.2002 cu S.C. "Y" contractul de prestari servicii care are ca obiect prestarea de catre S.C. "Y" a serviciilor de consultanta financiara, manageriala, a resurselor umane, in domeniul I.T., a promovarii imaginii, in domeniul asigurarii calitatii, tehnica, servicii auxiliare si suplimentare.

Cele doua parti contractante au calitatea de persoane afiliate, iar plata serviciilor prestate consta intr-o indemnizatie lunara egala cu 2% si apoi, conform actului aditional nr. 1/26.02.2003, cu 1,4% din cifra de afaceri a beneficiarului din luna pentru care se emite factura.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca la facturile intocmite de prestator au fost anexate "centralizatoare care contin functiile persoanelor care figureaza ca prestatori ai serviciilor de consultanta, locatia stabilita pentru prestatii, numar de ore/luna alocate pentru fiecare functie in parte si tarifele orare practicate la momentul facturarii".

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea comerciala "X" nu a prezentat situatiile detaliate privind calcularea cifrei de afaceri care, conform punctului 3.2 din capitolul III "Plata serviciilor" al contractului de prestari servicii din anul 2002, trebuiau sa stea la baza emiterii facturilor de catre prestator.

S-a stabilit ca societatea contestatoare "pentru facturile emise de prestator nu au putut fi prezentate la momentul controlului rapoarte de activitate detaliate pentru activitatile considerate a fi prestate beneficiarului si nici situatii detaliate de calcul a tarifelor percepute in contrapartida".

In aceste conditii, conform prevederilor art. 11 alin. 1 si 2, art. 21 litera f) si m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 27 alin. 1 si 2 si art. 9 alin. 7 litera j) si s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea cheltuielilor inregistrate in baza contractului nr. 505/01.05.2002 prin metoda "cost plus".

Astfel, "*au fost calculate tarifele platite pe ora pentru salariatii S.C. "Y", au fost luate in calcul si celelalte cheltuieli ocazionate de prestarea serviciilor contractuale, stabilindu-se astfel costul total al serviciilor tranzactionate, acesta fiind majorat cu marja de profit corespunzatoare fiecărei luni*", cheltuielile cu serviciile de consultanta financiara, manageriala, a resurselor umane, in domeniul I.T., a promovarii imaginii, in domeniul asigurarii calitatii, tehnica, servicii auxiliare si suplimentare fiind diminuate cu o anumita suma.

Ca urmare, organul de inspectie fiscala a stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru care au fost calculate dobanzi de intarziere si penalitati.

De asemenea, avand in vedere prevederile cap. 6 art. 22 pct. 3 si 4 lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si ale cap. 6 art. 59 si art. 60 din H.G. nr. 598/2002, organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor ajustate, societatea comerciala "X" nu are drept de deducere.

*III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:*

*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 contestatiei, in conditiile in care organul de inspectie fiscala nu face dovada existentei elementelor noi suplimentare, necunoscute la verificarile anterioare care sa indreptateasca reverificarea aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozite si taxe, in conformitate cu prevederile art. 102(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.*

In fapt, prin decizia de impunere din data de 24.11.2004 emisa urmare a procesului verbal din data de 26.08.2004, organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru perioada iunie 2002 - mai 2004, societatea comerciala "X" datoreaza suplimentar impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente, penalitati de intarziere si taxa pe valoarea adaugata.

Prin procesul verbal incheiat in data de 28.11.2003, organul de inspectie fiscala din cadrul Directiei Controlului Fiscal a verificat perioada septembrie 1998 - septembrie 2003, stabilind ca societatea datoreaza impozit pe profit suplimentar, majorari de intarziere aferente, penalitati, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitati.

Se retine ca impozitul pe profit suplimentar a rezultat prin majorarea cuantumului cheltuielilor nedeductibile fiscal cu cheltuieli cu primele de asigurare de viata ale angajatilor, cheltuieli de protocol in conditiile in care societatea inregistra pierdere, cheltuieli cu masa servita angajatilor, diferenta ramasa nerecuperata in urma valorificarii unor active, cheltuieli cu amenzi si penalitati, cheltuieli de sponsorizare, cheltuieli privind bunuri de natura stocurilor degradate si neimputabile.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 102(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza urmatoarele:

*“Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, **apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor** sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”.*

In conformitate cu textul de lege sus citat, **reverificarea aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit reprezinta o exceptie de la regula care interzice aceasta reverificare, aceasta operand numai in cazurile expres prevazute de lege, respectiv in situatia in care de la incheierea inspectiei fiscale si pana la implinirea termenului de prescriptie apar date suplimentare, necunoscute organului de inspectie fiscala la data efectuării verificării care influenteaza rezultatele acestora, exceptiile fiind de stricta interpretare si aplicare.**

In consecinta, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, **interzice reverificarea unui agent economic pentru aceiasi perioada si acelasi tip de impozit, cu exceptiile strict prevazute la art. 102(3).**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca verificarea societatii materializata prin procesul verbal din data de 26.08.2004 in baza caruia s-a emis decizia de impunere din data de 24.11.2004, a fost efectuata *“avand in vedere datele suplimentare aparute in urma controlului desfasurat la S.C. “Y” - in calitate de persoana afiliata, control materializat prin procesul verbal inregistrat la A.N.A.F. in data de 03.08.2004”*, asa cum se precizeaza la pagina 1 din actul de control contestat.



Se retine ca Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat organului de inspectie fiscala lamuriri in ceea ce priveste datele suplimentare care au facut posibila reverificarea, prin adresele din data de 04.02.2005, 14.02.2005 si din 22.02.2005.

Ca raspuns la solicitarile organului de solutionare a contestatiei, prin adresa din data de 03.03.2005, organele de inspectie fiscala din Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de inspectie financiar - fiscala arata ca "in conformitate cu prevederile pct. 102.4 lit. a) din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala", avand in vedere ca "urmare a controlului efectuat au fost ajustate veniturile prestatorului", s-a impus "necesitatea ajustarii cheltuielilor efectuate de beneficiarul contractului de prestari servicii din data de 01.05.2002, s-a dispus reverificarea perioadei iunie 2002 - septembrie 2003 la societatea comerciala "X" conform prevederilor art. 102 (3) din O.G. nr. 92/2003 republicata".

Se retine ca punctul 102.4 lit. a) din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, invocat de organul de inspectie fiscala prevede urmatoarele:

*"Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuării inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, **pot rezulta** în situații, cum sunt:*

*a) **efectuarea unui control încrucișat**, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză".*

In aceste conditii organul de inspectie fiscala a analizat contractul de prestari servicii din data de 01.05.2002 si a stabilit ca "intrucat nu exista documente justificative pentru cuantificarea numarului de ore prestate efectiv si tarifelor percepute in schimbul prestatiilor" de catre S.C. "Y", se impune ajustarea cheltuielilor cu aceste servicii inregistrate de societatea contestatoare, operatiune in urma careia a calculat impozit pe profit suplimentar, dobanzi de intarziere aferente, penalitati de intarziere si taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere cele prezentate se retine ca, prin procesul verbal din data de 26.08.2004 in baza caruia s-a emis decizia de impunere din data de 24.11.2004 contestata, numai urmare a verificarii cheltuielilor inregistrate in baza contractului de prestari servicii din data de 01.05.2002, organul de inspectie fiscala a stabilit ca fiind nedeductibile aceste cheltuieli inregistrate de societatea comerciala "X" in perioada iunie 2002 - septembrie 2003, perioada ce facuse obiectul unei verificari anterioare asa cum s-a aratat.

Conform celor prezentate si prin prisma textelor de lege invocate, se retine ca reverificarea aceleiasi perioade si a aceluasi tip de impozit, reprezinta o exceptie de la regula care interzice aceasta reverificare, si ca reverificarea perioadei iunie 2002 - septembrie 2003 s-a efectuat *“avand in vedere datele suplimentare aparute in urma controlului desfasurat la S.C. “Y” - in calitate de persoana afiliata, control materializat prin procesul verbal inregistrat la A.N.A.F. in data de 03.08.2004”*.

De asemenea, se retine ca invocarea prevederilor punctului 102.4 lit. a) din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, nu este de natura a justifica reverificarea intrucat simplul control incrucisat nu reprezinta un element suplimentar deoarece nu a condus la aflarea unor date noi, care nu ar fi putut fi cunoscute de organul de inspectie fiscala la verificarea anterioara.

Astfel, referitor la *“datele suplimentare aparute in urma controlului desfasurat la S.C. “Y”*”, se retine ca, asa cum rezulta la pagina 5 din procesul verbal din data 26.08.2004, *“facturile emise au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii comerciale “X”, respectiv in jurnalele de cumparari, note contabile, balante de verificare, deconturi de t.v.a.”*, deci cheltuielile aferente contractului de prestari servicii din data de 01.05.2002 nu pot fi considerate date suplimentare necunoscute la data verificarii anterioare intrucat au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii contestatoare.

Nici calitatea de persoane afiliate nu poate fi considerata o data necunoscuta la data verificarii materializata prin procesul verbal incheiat in data de 28.11.2003 intrucat, la pagina 2 a acestuia este prezentat actionariatul societatii comerciale “X” din care rezulta ca in perioada martie 2002 - septembrie 2003 S.C. “Y” a detinut intre 66% si 62% din actiunile societatii verificate.

In aceste conditii, se retine ca nici unul din elementele invocate de organul de inspectie fiscala nu pot constitui un temei care sa indrituiasca reverificarea societatii contestatoare pe aceeasi perioada care a mai facut obiectul unui control si ca nu exista temeiuri de a reconsidera regimul deductibilitatii cheltuielilor inregistrate in perioada iunie 2002 - septembrie 2003 in baza contractului de prestari servicii din data de 01.05.2002.

Fata de cele prezentate anterior, se retine ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta elementele suplimentare necunoscute la data controlului anterior rezultate in urma controlului incrucisat si care sa indreptateasca reverificarea societatii comerciale “X” pe perioada iunie 2002 - septembrie 2003, fapt pentru care, conform prevederilor art. 185 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat,*

*situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, pentru aceasta perioada, decizia de impunere din data de 24.11.2004 emisa in baza procesului verbal din data de 26.08.2004, urmeaza a fi desfiintata.*

Totodata, in conformitate cu dispozitiile art. 182 alin. 5 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *“Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 102(3), art. 175, art. 178 si art. 185 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 102.4 lit. a) din H.G. nr. 1050/2004, se

## **DECIDE**

Desfiintarea capitolului 1. - “Debit impozit pe profit” pct. A. din decizia de impunere din data de 24.11.2004 emisa in baza procesului verbal din data de 26.08.2004 incheiat la societatea comerciala “X” pentru suma totala reprezentand impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente, penalitati de intarziere si taxa pe valoarea adaugata, urmand a se încheia un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele din prezenta decizie.

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



**ANEXA Ia DECIZIA NR. 93/29.04.2005**

- reverificarea unui contribuabil pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada