

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

DECIZIA NR. 214/30.11.2005

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

Contestatia a fost formulata impotriva dispozitiei de masuri si a unei sume totale stabilita prin deciziile de impunere emise in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice si prin decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, reprezentand impozit pe profit suplimentar, majorari de intirziere si dobanzi aferente impozitului pe profit suplimentar, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit inregistrat in evidenta contabila a societatii, penalitati 0,5% aferente impozitului pe profit suplimentar, majorari de intarziere si dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara, penalitati 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara, taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175, art. 177, art. 179 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 solucioneze contestatia formulata de societatea comerciala "X".

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

Societatea comerciala "X" arata ca, asa cum prevede art.106 din Codul de procedura fiscala, *"in urma finalizării inspecției fiscale, autoritatea fiscala teritoriala avea competenta sa emită o singura Decizie de impunere in care sa cuprindă toate constatările reținute cu ocazia controlului, inclusiv diferentele de impozite si taxe"*.

De asemenea, avand in vedere prevederile pct. 106.3. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, societatea contestatoare sustine ca *"raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii unei singure decizii de impunere"* si ca *"singurul act administrativ fiscal care produce efecte juridice si care se emite in baza raportului de inspectie fiscala este Decizia de impunere"* si nu dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala asa cum s-a procedat in cazul in speta.

Totodata, societatea contestatoare arata ca desi potrivit art.101 din Codul de procedura fiscala, durata efectuării inspecției fiscale “nu poate fi mai mare de 6 luni”, in cazul in speta *“inspecția fiscala a durat 9 luni, cu mult peste termenele prevăzute de legea procedurala fiscala”*.

A. Referitor la o suma reprezentând diferente de impozit pe profit cu dobânzile (majorările) si penalitățile aferente, stabilita in sarcina societatii prin decizia de impunere.

Anul 2000

Societatea comerciala “X” arata ca a inregistrat o suma cu titlul de *“cheltuieli cu popularizarea numelui unui produs sau serviciu fara a avea la baza un contract scris”* intrucat, conform H.G. nr.402/2000 privind Instrucțiunile de aplicare a O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, *“obligativitatea contractului scris are in vedere numai inchirierile de spatii publicitare, inclusiv la târguri și expoziții organizate, executarea de material publicitar, precum și costurile ocazionate de prezentarea acestora, in baza unor contracte scrise, situație in care nu se incadreaza societatea”*.

De asemenea, societatea sustine ca aceste cheltuieli *“inregistrate au fost efectuate in scopul obținerii de venituri impozabile fiind deductibile la calculul profitului”* asa cum prevede art.4 alin.4 din O.G. nr.70/1994, republicata cu modificările si completările ulterioare.

Anul 2001

Societatea comerciala “X” arata ca *“situația de fapt si de drept descrisa la punctul de mai sus se repeta, având in vedere cheltuielile inregistrate de societatea noastră pentru popularizarea unui produs si cheltuielile cu servicii promotionale”*.

Anul 2002

Societatea contestatoare sustine ca, *“in mod nelegal”*, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea comerciala “X” *“a inregistrat in mod greșit cheltuieli deductibile aferente unor contracte de prestări servicii”*, dupa cum urmeaza.

1. O suma reprezinta valoarea contractului incheiat cu S.C. “M”, in calitate de prestator, si care a avut ca obiect decorarea unui *“număr de 120 de panouri publicitare cu doua fete, folosind mijloacele proprii prestatorului”*.

Societatea comerciala “X” arata ca au fost respectate prevederile art.4 alin.6 lit.r din O.G. nr.70/1994 republicata, cu modificările si completările ulterioare si ca *“a prezentat documente justificative in baza cărora a înregistrat aceasta cheltuiala respectiv: contractul incheiat intre parti, facturile fiscale care sunt documente justificative in intelesul pct.119 din Regulamentul de aplicare al legii contabilității, fotografii in baza cărora se atesta prestarea serviciilor si un*

proces verbal prin care se adeverește îndeplinirea de către prestator a obligațiilor contractuale”.

Neprezentarea in sustinerea acestor cheltuieli a situatiilor de lucrări, a proceselor verbale de recepție, sau a oricaror alte documente din care sa rezulte date referitoare la serviciile prestate si tarifele percepute, constituie un motiv care “este abuziv” invocat de organul de inspectie fiscala intrucat, in opinia societatii comerciale “X”, “pe perioada derulării contractului in discuție nu exista nici un act normativ care sa prevadă obligativitatea depunerii actelor solicitate de parata; s-au depus toate actele solicitate de legislația in vigoare in acea perioada; documentele justificative in baza cărora societatea si-a inregistrat aceasta cheltuiala sunt factura fiscala, contractul scris si procesul verbal de recepție. Documentul la care face trimitere art.6 din Legea nr.82/1991 este, in principal, factura fiscala. Nu este posibil ca in contabilitatea unei societari sa fie inregistrata o cheltuiala pe baza unei simple situații de lucrări sau unui proces verbal de recepție, asa cum sugerează parata, atâta timp cat exista emise facturi fiscale, si [...] societatea a inregistrat venituri in urma acestor prestații, venituri ce au fost impozitate”.

2. Referitor la o alta suma reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta si management inregistrate de societate la nivelul anului 2002, societatea comerciala “X” arata ca “si in aceasta situație societatea a prezentat contracte scrise, facturi fiscale, rapoarte de activitate si lucrări de specialitate in baza cărora s-au inregistrat aceste cheltuieli deductibile fiscal” dar ca organul de inspectie fiscala a aplicat “in mod nelegal, unei anumite situații de fapt, prevederi legale care reglementează alte raporturi juridice de drept fiscal”.

Astfel, societatea contestatoare sustine ca estimarea valorii de piata a serviciilor de consultanta si management prin metoda cost-plus nu este corecta intrucat “Potrivit Instrucțiunilor de aplicare a art.22 alin.1 aprobate prin H.G. nr.402/2000, aceasta recalculare a impozitului se poate face numai in situația persoanelor asociate”, or “doua întreprinderi sunt considerate asociate daca o întreprindere este rezidenta a statului roman, iar cealaltă este rezidenta al altui stat (pct.27.1 din H.G. nr.859/2002) [...] situație de fapt care nu este aplicabila in cauza”.

Anul 2003

Societatea comerciala “X” arata ca atat in cazul sumei “reprezentând prestările de servicii efectuate de către S.C. “M” constând in revopsirea cu un strat de grund, un strat de vopsea metalica, respectiv cinci decorări si neutralizări succesive in decurs de un an pentru 30 de panouri cu doua fete, prestări efectuate in baza contractului nr. 63/2001” cat si in cel al sumei reprezentand valoarea

contractului incheiat cu S.C. "N", *"constând in servicii de inscripționare cu autocolante in policromie a panourilor publicitare, reconditionarea instalațiilor electrice de iluminat si decorarea backliturilor, conform contractului nr.102/06.05.2003"*, *"serviciile au fost efectiv prestate, fapt necontestat de organul de control; s-au efectuat in baza contractelor incheiate in forma scrisa; contravaloarea acestora a fost achitata in baza facturilor si proceselor verbale de recepție ce constituie documente justificative"* iar *"beneficiarii finali ai serviciilor de publicitate [...] au achitat contravaloarea serviciilor de publicitate facturate"* societatea obtinand venituri aferente acestor cheltuieli.

In ceea ce priveste cheltuiala cu serviciile de consultanta si management înregistrata in anul 2003, societatea contestatoare sustine ca *"situatia de fapt este identica cu cea descrisa pentru anul fiscal 2002"* si ca *"susținerile si temeiurile de drept care erau aplicabile in 2002 sunt aplicabile si in 2003"* in sensul ca *"in cauza nu sunt incidente reglementările legale care tratează tranzacțiile între întreprinderile asociate; între societatea noastră si prestatori nu se pune problema existentei asocierii; metoda de recalculare a profitului impozabil, "cost plus" se aplica numai in cadrul tranzacțiilor dintre întreprinderile asociate; sunt îndeplinite condițiile legale pentru ca si aceasta cheltuiala sa fie deductibila la calculul profitului impozabil existând contracte scrise, facturi fiscale, anexe la facturile fiscale, studii, etc."*.

Referitor la suma reprezentând contravaloarea contractului de servicii nr.30/07.01.2003, societatea comerciala "X" sustine ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca *"aceasta nu este deductibila fiscal intrucat nu este aferenta obținerii de venituri impozabile, fara sa indice temeiul de drept incalcat"*.

B. Referitor la suma de reprezentând dobânzile (majorările) si penalitățile aferente debitului de taxa pe valoare adăugata, stabilite in sarcina societatii prin decizia de impunere.

Societatea comerciala "X" sustine ca pentru suma aferenta contractelor de prestări servicii de reclama si publicitate din perioada **13.06.2000-31.05.2002** are drept de deducere conform prevederilor art. 19 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, intrucat *"faptul ca nu exista contract scris produce efecte juridice numai in ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii iar nu in ce privește taxa pe valoare adăugata"*.

In ceea ce privește sumele aferente perioadei **01.06.2002-21.12.2003**, societatea contestatoare apreciaza ca *"sunt întrunite condițiile cerute de Legea nr.345/2002 pentru recunoașterea ca taxa pe valoare adăugata deductibila"*.

De asemenea, societatea comerciala "X" arata ca *"in ceea ce privește sumele stabilite cu titlu de dobânzi (majorări) si penalități de*

intarziere, aferente sumelor contestate, atât in ce privește impozitul pe profit cat si in ce privește taxa pe valoare adăugata, consideram ca nici acestea nu sunt datorate având in vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul”.

In ceea ce priveste **dispoziția de masuri**, societatea comerciala “X” arata ca masurile dispuse de organul de inspectie fiscala ce vizeaza sumele ce fac obiectul contestatiei sunt prematur formulate si ca *“intelege sa remedieze deficientele constatate in contabilitate numai in ce privește masurile si sumele care nu au fost contestate potrivit Codului de procedura fiscala”.*

Prin adresa inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor, societatea comerciala “X” contesta decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata prin care s-a aprobat rambursarea partiala a taxei pe valoarea adaugata solicitata de societate.

II. Prin deciziile de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala:

Verificarea s-a efectuat ca urmare a decontului de taxa pe valoarea adaugata înregistrat la Administrația Finanțelor Publice prin care societatea comerciala “X” solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata.

Societatea comerciala “X” fosta societatea comerciala “Y”, este o societate cu capital privat autohton care desfasoara activitati de telefonie, telegrafie, transmisiuni de date, publicitate si activități imobiliare pe baza de tarife sau contract.

Societatea a fost infiintata sub numele S.C. “A”, avand ca obiect principal de activitate telefonie, telegrafie, transmisiuni de date, asociati fiind dl. “C” si dna. “C”, iar administrator dl. “C”.

Conform certificatului de inregistrare menționi din 19.12.2000 dl. “D” este numit administrator.

Prin Certificatul de inregistrare menționi din data de 12.04.2001 se revoca cei doi administratori, este numit administrator dl. “E”, se modifica denumirea societății din S.C. “A” in S.C. “Y”, sediul social si obiectul principal de activitate in publicitate.

Cu certificatul de inregistrare menționi din data de 07.03.2002 se revoca din funcție administratorul si este numit administrator dl. “F”.

Conform certificatului de inregistrare menționi din data de 25.02.2004 asociații dl. si dna. “C” cesionează toate partile sociale către S.C. “A” reprezentata de dl. “G” care este numit administrator si se

schimba domeniul principal de activitate in activități imobiliare pe baza de tarife sau contract.

Prin certificatul de inscriere mențiuni din data de 03.02.2005 s-a modificat denumirea societatii din S.C. "Y" in societatea comerciala "X".

CU PRIVIRE LA MODUL DE CONSTITUIRE SI VIRARE A IMPOZITULUI PE PROFIT

Verificarea a vizat perioada 08.06.2000-31.12.2003.

Anul 2000 (08.06.2000 - 31.12.2000)

Organele de inspecție fiscală au constatat ca in perioada 31.08.2000 - 21.09.2000 societatea comerciala "X" a inregistrat cheltuieli efectuate pentru popularizarea numelui unui produs sau serviciu fara a avea la baza un contract scris si care nu fac parte din obiectul de activitate al societatii.

Avand in vedere prevederile art.4 din O.G. nr.70/1994 republicata, completata si modificata de O.U.G. nr.217/1999 art.I, pct.5, alin.4, coroborat cu H.G. nr.402/2000, organele de inspectie fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal si au calculat un impozit pe profit suplimentar aferent acestor cheltuieli.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit suplimentar, conform art. 19, alin. 1 din O.G. nr.70/1994 republicata cu completările si modificările ulterioare, art. 1, pct.2, alin.I din O.G. nr.26/2001, art.24 din Legea nr.414/2002, art.13 din O.G. nr.61/2002, art. 114 si 115 din O.G. nr.92/2003 republicata, organul de inspectie fiscală a calculat majorari si dobanzi de intarziere, si, in baza prevederilor art.I, pct.3, alin.3 din O.G. nr.26/2001, art. 14, alin.I din O.G. nr.61/2002 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 republicata, penalitate de 0,5%.

Anul 2001 (01.01.2001 - 31.08.2001)

Din verificarea efectuata , organele de inspecție fiscală au constatat ca in perioada 12.02.2001 - 19.02.2001 societatea a inregistrat cheltuieli efectuate pentru popularizarea numelui unui produs sau serviciu fara a avea la baza un contract scris si care nu fac obiectul activității societatii comerciale "X".

In conformitate cu prevederile art.4 din O.G. nr. 70/1994 republicata completata si modificata de O.U.G. nr. 217/1999 art.I, pct.5, alin.4 coroborat cu H.G. nr. 402/2000, organele de inspectie fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal aceste cheltuieli.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal o suma fara a putea prezenta documente justificative care au stat la baza inregistrării acestora, fapt pentru care, conform prevederilor art.4 din O.G. nr. 70/1994 republicata completata si modificata de O.U.G. nr. 217/1999

art.I, pct.5, alin.6, lit.m coroborat cu H.G. nr. 402/2000, acestea nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Totodata, s-a stabilit ca suma reprezentand cheltuiala cu impozitul pe profit, conform prevederilor art.4 din O.G. nr. 70/1994, republicata completata si modificata de O.U.G. nr. 217/1999 art.I, pct.5, alin.6, lit.a coroborat cu H.G. nr. 402/2000, nu este deductibila fiscal.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea comerciala "X" a înregistrat suma reprezentând contravaloarea serviciilor de montare banere si servicii promotionale, in baza unei facturi fiscale emisa de S.C. "M", fara a detine un contract scris care sa cuprindă termene de execuție, precizarea serviciilor prestate si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului.

Avand in vedere dispozițiile art.4 din O.G. nr. 70/1994 republicata completata si modificata de O.U.G. nr. 217/1999 art.I, pct.5, alin.6, lit.r, coroborat cu H.G. nr. 402/2000, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma respectiva reprezintă cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Pentru trimestrul I 2001, organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit suplimentar si majorari de intarziere.

Anul 2002

Din verificarea efectuata organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea comerciala "X" a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma reprezentând contravaloarea serviciilor pentru care societatea nu a putut prezenta documente justificative.

Avand in vedere prevederile art. 4 din O.G. nr. 70/1994 republicata completata si modificata de O.U.G. nr. 217/1999 art.I, pct.5, alin.6, lit.m coroborat cu H.G. nr. 402/2000 si art.9, alin.7, lit.j din Legea nr. 414/2002, s-a stabilit ca aceasta suma nu este deductibila fiscal.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea comerciala "X" a inregistrat in luna ianuarie 2002, pe cheltuieli deductibile fiscal o suma reprezentand contravaloarea serviciilor prestate de S.C. "M" constând in „prepararea vopselei grund roșu, montarea si inscripționarea plăcutelor de identificare, vopsirea cu vopsea metalica acrilica, decorarea cu afișe policrome, intretinerea si service-ul, aplicarea strat protecție UV, laminarea cu lac special-servicii destinate suporturilor de afisaj stradal pentru un număr de 120 de panouri publicitare cu doua fete...", in baza actului adițional nr. 1 (fara data) la contractul din data de 20.11.2001 si a facturii fiscale din data de 23.01.2002.

La solicitarea organului de inspectie fiscala, societatea comerciala "X" a prezentat in justificarea acestor cheltuieli contractul incheiat cu S.C. "M", poze care sa ateste executarea serviciilor si

procesul verbal care face dovada indeplinirii de catre prestator a obligatiilor contractuale.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“actele prezentate de societate nu constituie documente justificative in emiterea facturii in cauza, nu atesta punerea in executare a contractului si nu definesc concret in ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate de parti astfel incat organul de control sa fie in masura sa stabilească daca cuantumul acestora se înscrie in valoarea de piata a serviciilor similare, cat si modul de cuantificare a serviciilor in vederea facturării acestora”*.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca cele 120 panouri publicitare pentru care au fost prestate serviciile menționate in actul adițional nr.1 la contractul 63/20.11.2001, au fost inchiriate de la S.C. “O” in baza contractului din data de 30.11.2001, contract in care nu se prevede obligativitatea reconditionarii panourilor de catre beneficiarul societatea comerciala "X" dar se stipuleaza ca *„FURNIZORUL va acorda BENEFICIARULUI o garanție de 1 an de la data montării panourilor in condiții normale de utilizare”*.

Totodata, organul de inspectie fiscala a constatat ca *“S.C. “O” a avut ca asociați pe perioada 08.11.2000-26.02.2004 pe dl. si dna. “C”, persoane care au fost asociați si in S.C. “Y” pe perioada 08.06.2000-26.02.2004 si a avut același obiect de activitate ca si S.C. “Y” si ca “cele doua contracte inchietate cu S.C. “M” (act adițional 1 la contract din data de 20.11.2001), respectiv cu S.C. “O” (contract din data de 30.11.2001) se intersectează pe aceiași perioada respectiv 01.12.2001-01.04.2002, au avut același obiect respectiv întreținerea si service-ul a 120 de panouri publicitare si au fost realizate pentru aceleași locații”*.

Avand in vedere faptul ca societatea comerciala "X" nu a prezentat documente justificative, respectiv situații ale lucrărilor prestate, procese verbale de recepție din care sa se retina calitatea lucrărilor executate semnate de firma care asigura personal specializat, orice alte documente din care sa rezulte date referitoare la serviciile prestate si tarifele percepute cat si prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicata, pct.119 din Regulamentul nr. 704/1993 de aplicare a Legii nr. 82/1991, art.4 din O.G. nr. 70/1994 republicata completata si modificata de O.U.G. nr. 217/1999 art.I, pct.5, alin.6, lit.r, coroborat cu H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de 269.378 lei nu este deductibila la calculul impozitului pe profit.

Urmare a unei verificari incrucisate la prestator, respectiv la S.C. “M”, organul de inspectie fiscala a constatat ca nici aceasta

societate nu a prezentat *“documente justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor”*.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca o suma nu este deductibila la calculul impozitului pe profit intrucat aceasta reprezinta *“cheltuieli cu servicii constând in cazări pentru care societatea nu a putut prezenta ordine de deplasare si pentru care nu au putut fi identificate persoanele beneficiare precum si bunuri care nu au legătura cu obiectul de activitate al societății si nefiind aferente realizării de venituri impozabile”* asa cum precizeaza art. 9 alin.(I) din Legea nr. 414/2002.

In perioada 01.01.2002 - 31.12.2002 societatea comerciala "X" a înregistrat cheltuieli reprezentând servicii de consultanta, marketing si management facturate de S.C. "P" in baza contractului din data de 01.04.2002, S.C. "R" in baza contractului din data de 14.09.2002 si S.C. "N" in baza contractului din data de 04.10.2002 .

Organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarea structura a actionariatului societatilor parti in contractele sus mentionate:

S.C. "S" :

- S.C. "R" a deținut 90% din capitalul social pe perioada 13.03.2002-26.02.2004;
- dl. "F" a deținut 10% din capitalul social pe perioada 13.03.2002-26.02.2004.

S.c. "P":

- S.C. "S" a deținut 90% din capitalul social pe perioada 11.04.2002-19.02.2004;
- dl. "F" a deținut 10% din capitalul social pe perioada 11.04.2002-17.02.2004;

S.C. "N" :

- S.c. "R" a deținut 90% din capitalul social pe perioada 18.09.2002-19.02.2004;
- dl. "F" a deținut 10% din capitalul social pe perioada 18.09.2002-19.02.2004;

S.C. "R" :

- S.C. "Y" a deținut 90% din capitalul social pe perioada 12.09.2002-pana in prezent;
- S.C. "S" a deținut 10% din capitalul social pe perioada 12.09.2002-pana in prezent.

Avand in vedere cele constatate cat si prevederile art.22 alin.I si 2 din O.G. nr. 70/1994 republicata privind impozitul pe profit modificata si completata de O.U.G. nr. 217/1999, H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aplicabile pana la data de 30.06.2002, art.27 alin. 1, 2 si 4, lit.b din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit coroborat cu H.G. nr. 859/2002, in vigoare incepand cu data de 01.07.2002,

organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea valorii de piata a acestor tranzactii aplicand metoda cost-plus.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca este justificata recalcularea valorii de piata a tranzactiilor practicate intre societatile aparținând aceluiași grup, constând in servicii de marketing, consultanta si management, *“având in vedere ca S.C. “P”, S.C. “R” si S.C. “N” au beneficiat de plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor”* iar *“S.C. “R” deține 90% din capitalul social a societăților mai sus menționate”*.

In acest sens, urmare a verificarii incrucisate efectuate la S.C. "P", S.C. "R" si S.C. "N", s-a stabilit valoarea de piata a acestor tranzactii, aplicând metoda cost plus, in care prețul obișnuit al pieței a fost determinat ca valoare a costurilor principale mărite cu o rata de profit similara domeniului de activitate al contribuabilului.

Organul de inspectie fiscala a comunicat celor trei societati situatia ajustarii veniturilor obtinute din serviciile de consultanta, marketing si management facturate catre societatea comerciala "X" si a stabilit ca suma respectiva nu este deductibila fiscal.

Fata de cele constatate, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea comerciala "X" datoreaza la data de 31.12.2002 impozit pe profit suplimentar, majorări de intarziere si dobânzi aferente si penalitate de 0,5%.

De asemenea, pentru nevirarea in cuantumul legal al impozitului pe profit aferent trimestrului IV 2002, organul de inspectie fiscala a calculat dobânzi de intarziere si penalități de intarziere 0,5%.

Anul 2003

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea comerciala "X" a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal o suma reprezentând contravaloare servicii, fara a detine facturi fiscale sau alte documente care sa justifice inregistrarea pe cheltuieli a acestora, fapt pentru care, avand in vedere prevederile art.9 alin.7 lit.j din Legea nr. 414/2002, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, societatea a inregistrat pe cheltuieli de exploatare in luna ianuarie 2003 o suma reprezentând servicii constând in „revopsirea cu un strat de grund, un strat de vopsea metalica, respectiv cinci decorări si neutralizări succesive in decurs de un an (pana la data 01.08.2003), pentru cele 30 de panouri a cate doua fete...” in baza actului adițional nr.2/01.08.2002 la contractul din data de 20.11.2001 încheiat cu S.C. “M” in calitate de furnizor si a facturilor fiscale din 17.01.2003 si din 20.01.2003.

La solicitarea scrisa a organului de inspectie fiscala, societatea comerciala "X" a prezentat ca documente justificative a

acestor cheltuieli contractul scris incheiat cu S.C. "M", poze care atesta executarea serviciilor si un proces verbal care face dovada indeplinirii de către prestator a obligatiilor contractuale.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *"in contractul menționat si in actul adițional la acesta se fac precizări cu privire la obiect, perioada si valoare fara a se preciza concret in ce au constat prestările de servicii pentru care au fost emise facturile fiscale, timpul consumat pentru fiecare tip de prestare efectuata si tariful pe unitatea de timp practicat de societatea prestatoare, respectiv prestațiile sa fie determinabile cantitativ si sa fie cuantificabile"*.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a observat ca pe unele fotografii dintre cele care au fost prezentate de societate si care fac referire la actul adițional nr.2/01.08.2002 la contractul din data de 20.11.2001 s-a identificat personal pe al cărui echipament era inscripționat „ O ", societate care *"a avut ca asociați pe perioada 08.11.2000-26.02.2004 pe dl. si dna. "C", persoane care au fost asociați si in S.C. "R" pe perioada 08.06.2000-26.02.2004 si a avut același obiect de activitate ca si S.C. "Y"*.

Cele 30 de panouri publicitare la care se face referire in actul adițional nr.2/01.08.2002 la contractul din data de 20.11.2001 au fost inchiriate de la S.C. "S" in baza contractului din data de 06.01.2003 care are ca obiect inchirierea si reabilitarea unui număr de 30 panouri publicitare pe perioada 06.01.2003 - 30.11.2003.

S.C. "S" a inchiriat la randul sau cele 30 de panouri publicitare de la S.C. "O", societate care, in calitate de proprietar respectiv furnizor, se obliga sa remedieze defecțiunile apărute pe parcursul derulării contractului de inchiriere.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *"S.C. "O" a avut ca asociați pe perioada 08.11.2000-26.02.2004 pe dl. si dna. "C", persoane care au fost asociați si in S.C. "R" pe perioada 08.06.2000-26.02.2004, iar S.C. "S" a avut ca asociați pe perioada 13.03.2002-26.02.2004 pe S.C. "R" Arad si pe dl. "F"*.

Fata de cele constatate si avand in vedere si faptul ca la verificarea incrucisata efectuata la prestator, S.C. "M" nu a prezentat documente justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor ce fac obiectul actului adițional nr.2/01.08.2002 la contractul din data de 20.11.2001, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma respectiva nu este deductibila la calculul impozitului pe profit.

Societatea comerciala "X" a inregistrat pe cheltuieli de exploatare in luna iunie 2003 servicii de la terți o suma reprezentand „servicii de inscripționare cu autocolante in policromie a panourilor publicitare, reconditionarea instalațiilor electrice de iluminat si decorarea backliturilor conform anexei nr.I" in baza contractului din data de

06.05.2003 încheiat cu S.C. "N" în calitate de furnizor și a facturii fiscale din 19.06.2003.

Organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. "R", beneficiarul contractului din 06.05.2003, era acționar al S.C. "N" deținând 90% din capitalul social al acesteia și că cele două societăți au același obiect de activitate.

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea comercială "X" *"nu a prezentat documente justificative, respectiv situații ale lucrărilor prestate, procese verbale de recepție din care să se rețină calitatea lucrărilor executate semnate de firma care asigură personal specializat, orice alte documente din care să rezulte date referitoare la serviciile prestate și tarifele percepute"* și că nici S.C. "N" nu a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală, cu ocazia verificării încrucișate, documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor facturate.

Având în vedere prevederile pct.2.4 din O.M.F. nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene și art.9 alin.7, lit.s din Legea nr. 414/2002 coroborat cu pct.9.14 din H.G. nr. 859/2002 cât și faptul că serviciile au fost facturate fără a avea la bază documente justificative din care să rezulte că acestea au fost efectiv prestate, organul de inspecție fiscală a stabilit că suma în cauză este nedeductibilă fiscal.

Societatea comercială "X" a înregistrat în perioada 07.03.2003 - 02.09.2003 cheltuieli cu bunuri și servicii care nu au legătura cu obiectul de activitate al societății constând în bunuri de uz personal, cheltuieli de cazare la care nu prezintă ordine de deplasare și nici nu pot fi identificate persoanele beneficiare care, în conformitate cu art. 9 alin.(I) din Legea nr. 414/2002, nu sunt deductibile fiscal.

De asemenea, societatea a înregistrat în baza contractului de prestări servicii din 07.01.2003 încheiat cu S.C. "T", a actului adițional nr. 1/07.02.2003 și a facturilor fiscale din 10.01.2003 și din 04.04.2003, o sumă reprezentând contravaloarea serviciilor referitoare la *"realizarea unui studiu privind oportunitatea plasării de lichidități în investiții imobiliare și prospectarea unor terenuri situate în zona Brașov"*.

Intrucât pe perioada de derulare a contractului mai sus menționat societatea comercială "X" nu avea în obiectul de activitate activități imobiliare, nerealizând nici venituri din această activitate, organul de inspecție fiscală a stabilit, în conformitate cu prevederile art. 9 alin.(I) din Legea nr. 414/2002, că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

În perioada 01.01.2003-31.12.2003 societatea comercială "X" a înregistrat în contul 628 „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” o sumă reprezentând servicii de consultanță, marketing și

management facturate de S.C. "N" in baza contractelor din 27.06.2003 si din 30.10.2003, si de S.C. "M" in baza contractelor din 01.05.2003 si din 01.11.2003.

In legatura cu cele trei societati parti in contractele sus mentionate, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele aspecte:

- S.C. "R" are administrator pe dl. "F" pe perioada 07.03.2002-26.02.2004 si deține 90% din capitalul social al S.C. "N", societate reprezentata de dl. "F" in calitate de administrator pe perioada 18.09.2002 si pana in prezent,

- S.C. "R" are administrator pe dl. "F" pe perioada 07.03.2002-26.02.2004, care are calitatea de administrator si asociat cu 80% din capitalul social si la S.C. "M" pe perioada 09.05.2001 si pana in prezent.

In conformitate cu prevederile art.27 alin. 1, 2 si 4 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pct. 27.4 din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, si având in vedere ca "S.C. "N" si S.C. "M" au beneficiat de plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor si faptul ca S.C. "R" deține 90% din capitalul social al S.C. "N" iar dl. "F" participa la conducerea si controlul in mod efectiv a celor trei societăți", organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea valorii de piata a serviciilor de marketing, consultanta si management ce fac obiectul contractelor in cauza utilizand metoda cost-plus.

Urmare a verificarilor incrucisate efectuate la S.C. "N" si S.C. "M", organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma reprezentand cheltuieli înregistrate de societate peste valoarea de piata recunoscuta a acestor servicii nu este deductibila la calculul impozitului pe profit.

Fata de cele constatate, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea comerciala "X" datoreaza la data de 31.12.2003 impozit pe profit suplimentar, majorări de intarziere si dobânzi aferente si penalitate de 0,5%.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATA

Urmare a verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a emis decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata prin care se aproba rambursarea taxei pe valoare adaugata in quantum mai mic fata de cel solicitat de societatea contestatoare.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea comerciala "X" a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata in baza facturilor fiscale emise de S.C. "U", S.C. "V", S.C. "Z" si S.C. "O" S.R.L., aferente cheltuielilor de reclama si publicitate.

Societatea nu a prezentat contracte scrise incheiate cu prestatorii de servicii sus mentionati.

Avand in vedere prevederile art. 18 lit.c) din O.U.G. nr. 17/2000 cu completările si modificările ulterioare, art.4 pct.4 alin.2 din O.G. nr. 70/1994 republicata cu completările si modificările ulterioare, organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea contestatoare a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale pe care nu au fost completate toate datele de identificare ale furnizorului, încălcând astfel prevederile art.29 lit.B pct.b din Legea nr. 345/2002.

Totodata s-a constatat ca societatea comerciala "X" a efectuat achiziții de bunuri si servicii care nu au legătura cu obiectul de activitate al societății pentru care nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata conform prevederilor art.22 alin.4 lit.a din Legea nr. 345/2002.

In aceste conditii, luand in calcul **toate** sumele stabilite ca fiind taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata si a stabilit ca pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa de la rambursare fara drept de preluare, societatea contestatoare datoreaza majorări si dobanzi de întârziere, în conformitate cu prevederile art.31 din O.U.G. nr. 17/2000, art.33 din Legea nr. 345/2002, art.13 din O.G. nr. 11/1996 cu modificările si completările ulterioare, art.13 din O.G. nr. 61/2002 republicata si art.114 si 115 din O.G. nr. 92/2003 republicata.

De asemenea, potrivit art.I pct.3 alin.3 din O.G. nr. 26/2001, art. 14 alin. 1 din O.G. nr. 61/2002 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 republicata, organul de inspectie fiscala a calculat penalitate de 0,5%.

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

A. Impozitul pe profit

A.1. Referitor la cheltuielile efectuate in anul 2000 si in anul 2001 pentru popularizarea numelui unui produs sau serviciu, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestora la calculul impozitului pe profit, in conditiile in care societatea comerciala "X" nu a incheiat contracte scrise pentru aceste servicii.

In fapt, societatea comerciala "X" a inregistrat in anul 2000 si in anul 2001 cheltuieli cu servicii de popularizare a numelui unui produs sau serviciu fara a avea incheiat contract scris cu prestatorul.

Prin contestatia formulata, privitor la cheltuielile efectuate cu popularizarea numelui unui produs sau serviciu, societatea comerciala "X" sustine ca *"pentru cheltuielile efectuate [...] legea nu prevede obligativitatea existentei unui contract scris"*, acestea neincadrandu-se *"la nici una din activitatile descrise la alin. 1 din H.G. nr. 402/2000"*.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 1 pct. 5 alin. 4 din O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care precizeaza urmatoarele:

"La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

Pentru următoarele categorii de cheltuieli se admite deducerea la calculul profitului impozabil, astfel: [...]

- cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, utilizând mijloacele de informare în masă, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza unui contract scris".

In conformitate cu textul de lege sus mentionat, deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu este conditionata de existenta contractului incheiat intre parti, in forma scrisa.

Prin H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, legiuitorul vine cu urmatoarele precizari:

"Această prevedere se referă la închirierea de spații publicitare, inclusiv la târguri și expoziții organizate, executarea de material publicitar, precum și la costurile ocazionate de prezentarea acestora, în baza unor contracte scrise.

Se includ în această prevedere acțiunile cu caracter publicitar organizate de diferiți agenți economici în scopul stimulării vânzărilor, care nu presupun taxe de participare pentru jucători și nici majorarea prețului pe care produsul l-a avut anterior desfășurării acțiunii publicitare.

Nu intră sub incidența acestei prevederi reducerile de prețuri, premiile acordate în cadrul unor campanii publicitare, cheltuielile cu achiziționarea unor produse supuse inscripționării cu emblema firmei, cheltuielile cu achiziționarea unor produse ce nu fac obiectul activității societății și care sunt acordate în scop publicitar, organizarea tombolelor, cheltuielile legate de încercarea produselor sau realizarea de demonstrații la punctele de vânzare".

Se retine ca, in sustinerea deductibilitatii acestor cheltuieli, societatea comerciala "X" face trimitere la H.G. nr. 402/2000 pentru

aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, încadrând cheltuielile respective în *“cheltuielile cu achiziționarea unor produse ce nu fac obiectul activității societății și care sunt acordate în scop publicitar”*.

Or, din analiza facturilor în baza cărora s-au înregistrat aceste cheltuieli, se reține că acestea reprezintă contravaloarea *“difuzare radio”, “difuzare presa”, “inscripționari produse”, “producție banner”* și *“servicii publicitare”*, deci contravaloarea unor servicii ce nu pot fi asimilate cu *“achiziționarea unor produse [...] care sunt acordate în scop publicitar”* așa cum susține societatea contestatoare, ci a unor servicii prestate în vederea executării de material publicitar de natura anunțurilor difuzate în presa sau la radio, a unor bannere sau produse inscripționate.

În ceea ce privește susținerea societății comerciale "X" conform căreia aceste cheltuieli sunt deductibile deoarece *“au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a arătat mai sus, legiuitorul a condiționat deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli de existența contractelor scrise, ca o condiție obligatorie.

În aceste condiții, se reține că, în mod legal, organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli efectuate pentru popularizarea numelui unui produs sau serviciu nu sunt deductibile fiscal și a procedat la calcularea impozitului pe profit aferent acestora.

Fata de cele reținute, contestația formulată de societatea comercială "X" va fi respinsă ca neîntemeiată pentru căpătul de cerere privitor la cheltuielile efectuate în anul 2000 și în anul 2001 pentru popularizarea numelui unui produs sau serviciu pentru care societatea contestatoare nu a prezentat contracte încheiate cu prestatorii.

A.2. *Referitor la cheltuielile efectuate cu servicii promotionale, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestora la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care societatea comercială "X" nu a încheiat contract scris cu prestatorul.*

În fapt, societatea comercială "X" a înregistrat în anul 2001 pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea unor servicii de montare bannere și servicii promotionale fără a avea încheiat contract scris cu societatea prestatoare.

În drept, art. I pct. 5 alin. 6 lit r) din O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, precizează următoarele:

“În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt: [...]

r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora”.

De asemenea, referitor la acest tip de cheltuieli, prin H.G. nr. 402/ 2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, legiuitorul precizează următoarele:

“În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”.

Având în vedere faptul că pentru aceste cheltuieli societatea comercială "X" nu a prezentat contracte scrise *“care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”*, cât și faptul că prin contestația formulată, referitor la aceste cheltuieli, nu aduce alte motivații în susținere, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru căpătul de cerere privitor la deductibilitatea cheltuielilor cu servicii de montare bannere și servicii promotionale.

A.3. *Referitor la cheltuielile cu servicii de întreținere panouri publicitare înregistrate în anul 2002 și în anul 2003, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestora la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative privind executarea serviciilor în cauză.*

În fapt societatea comercială "X" a închiriat în anul 2002 în baza contractului nr. 420 încheiat cu S.C. "O" un număr de 120 panouri publicitare pe o perioadă de 12 luni, iar în anul 2003, în baza contractului nr. 108 încheiat cu S.C. "S" un număr de 30 panouri publicitare.

Contractul nr. 420 are valoarea totală de 126.600 USD plus T.V.A., iar furnizorul S.C. "O" se angajează să acorde beneficiarului *“o garanție de 1 an de la data montării panourilor, în condiții normale de utilizare”*.

Cele două societăți contractante aveau la data încheierii contractului nr. 420/2001 și pe perioada derulării acestuia, aceeași asociați și același obiect de activitate.

Contractul nr. 108 are ca obiect închirierea și reabilitarea celor 30 panouri publicitare care nu sunt proprietatea S.C. "S" ci sunt închiriate de la S.C. "O" care, prin contractul de închiriere, se obligă să remedieze defecțiunile aparute pe perioada închirierii.

De asemenea, societatea comercială "X" încheie cu S.C. "M" contractul nr. 63/2001 care are ca obiect *“furnizarea de servicii*

publicitare, productie spoturi audio, productie spoturi video, conceptie si creatie grafica, machete presa, scenarii audio si video, productie materiale promotionale (tiparituri, obiecte), organizare activitati sampling, montarea si intretinerea suporturilor de afisaj stradal, [...]”.

La contractul nr. 63/2001, partile au incheiat actul aditional nr. 1, care are ca obiect *“servicii constand in: prepararea vopselei grund rosu, montarea si inscriptionarea placutelor de identificare, vopsirea cu vopsea metalica acrilica, decorarea cu afise policrome, intretinerea si service-ul, aplicarea strat protectie UV, laminarea cu lac special - servicii destinate suporturilor de afisaj stradal pentru un numar de 120 panouri publicitare cu 2 fete [...]*”, in valoare totala de 102.000 USD plus T.V.A., serviciile care fac obiectul acestui act aditional urmand a se efectua *“in perioada 20.11.2001 - 01.04.2002”*.

Aferent celor 30 panouri publicitare inchiriate in baza contractului nr. 108 incheiat cu S.C. “S”, societatea comerciala “X” a incheiat cu S.C. “M” actul aditional nr. 2/01.08.2002 la contractul nr. 63/2001 iar cu S.C. “N” contractul nr. 102/2003.

Actul aditional nr. 2/01.08.2002 la contractul nr. 63/2001 are ca obiect *“revopsirea cu un strat de grund, un strat de vopsea metalica ... pentru cele 30 panouri a cate doua fete”* si se deruleaza pe perioada 01.08.2002 - 01.08.2003.

In baza actelor aditionale nr. 1 si nr. 2 la contractul nr. 63/2001 si a contractului nr. 102/2003, societatea comerciala “X” a inregistrat in anul 2002 si 2003 cheltuieli cu servicii executate de terti.

In drept, pentru incadrarea cheltuielilor cu servicii executate de terti inregistrate in anul 2002 sunt aplicabile prevederile art. I pct. 5 alin. 6 lit. r) din O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care stipuleaza urmatoarele:

*“In intelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt: [...]
r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora”*.

Cheltuielile cu servicii executate de terti inregistrate in anul 2003 intra sub incidenta Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care, la art. 9 alin. 7 lit. s), precizeaza urmatoarele:

*“Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]
s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată”*.

La punctul 9.14 din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, se fac următoarele precizări:

“Nu intră sub incidența art. 9 alin. (7) lit. s) din lege serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice și juridice, care se referă la întreținerea și repararea activelor, servicii poștale, de comunicații și de multiplicare. În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

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

Având în vedere prevederile legale sus menționate, se reține ca pentru cheltuielile înregistrate în anul 2002, organul de inspecție fiscală a procedat la verificarea prestatorului S.C. “M” în legătură cu executarea contractului nr. 63/2001 și actului adițional nr. 1, așa cum prevede art. 1 pct. 5 alin. 6 lit. r) din O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, constatând că prestatorul nu deține documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor ce fac obiectul contractului în cauză.

Mai mult, din procesul verbal încheiat în data de 24.01.2005 la S.C. “M” ca urmare a controlului încrucișat efectuat de organele de inspecție fiscală și anexat în copie la pagina 163 din dosarul cauzei, se reține că, referitor la derularea contractului nr. 63/2001 și actului adițional nr. 1, administratorul S.C. “M” care deținea și funcția de director de vânzări la S.C. “Y” actualmente societatea comercială “X”, precizează în nota explicativă dată ca *“operațiunile au fost desfasurate cu mijloace proprii de către administrator și cu subcontractori pe care nu-i mai putem identifica după această perioadă de timp, care au eliberat documente justificative aferente, care nu se mai afla în posesia noastră din motive obiective, fiind pierdute”.*

De asemenea, se reține că documentele prezentate de societatea comercială “X” la solicitarea organului de inspecție fiscală nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât fotografiile datează din perioade anterioare derulării actului adițional nr. 1 sau nu sunt date, iar procesul verbal de confirmare a executării

serviciilor reprezinta in fapt o adresa a prestatorului in care enumera o serie de servicii si care nu este confirmata de beneficiar.

Avand in vedere ca S.C. "M" nu detine documente justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor ce fac obiectul contractului nr. 63/2001 si actului aditional nr. 1 coroborat cu faptul ca prin contractul nr. 420/2001, proprietarul celor 120 panouri publicitare S.C. "O" acorda *"o garantie de 1 an de la data montarii panourilor, in conditii normale de utilizare"*, se retine ca nu se poate justifica necesitatea incheierii contractului nr. 63/2001 si actului aditional nr. 1 si, pe cale de consecinta, majorarea cheltuielilor cu servicii executate de terti, aceste cheltuieli nefiind deductibile fiscal.

In ceea ce priveste cheltuielile cu servicii de intretinere inregistrate in anul 2003 , se retine ca cele 30 panouri publicitare au fost inchiriate de la S.C. "S" in baza contractului nr. 108 care are ca obiect *"reabilitarea unui numar de 30 panouri publicitare pe perioada 06.01.2003 - 30.11.2003"*, asa cum se precizeaza la pagina 337 din dosarul cauzei.

In aceste conditii in care cele 30 panouri publicitare sunt reabilite de S.C. "S", se impune justificarea necesitatii incheierii actului aditional nr. 2/01.08.2002 la contractul nr. 63/2001 incheiat cu S.C. "M" si a contractului nr. 102/2003 incheiat cu S.C. "N" in baza caruia societatea a dedus cheltuielile cu prestarea serviciilor de catre beneficiarul acestora.

Astfel, referitor la serviciile aferente actului aditional nr. 2/01.08.2002 la contractul nr. 63/2001 incheiat cu S.C. "M", societatea contestatoare a prezentat in sustinere o serie de fotografii si procesul verbal privind indeplinirea obligatiilor contractuale de catre prestator.

Se retine ca pe o serie de fotografii s-a identificat personal pe al carui echipament era inscriptionat "O", societate care detine in proprietate panourile inchiriate, iar procesul verbal privind indeplinirea obligatiilor contractuale de catre prestator consta intr-o adresa unilaterala prin care S.C. "M" enumera serviciile prestate.

Mai mult, din procesul verbal incheiat la S.C. "M" ca urmare a controlului incrucisat efectuat de organele de inspectie fiscala si aflat la dosarul cauzei, se retine ca, referitor la serviciile ce fac obiectul actului aditional nr. 2/01.08.2002 la contractul nr. 63/20.11.2001, administratorul societatii dl. "F", in nota explicativa data precizeaza ca *"prestarea lor efectiva s-a realizat cu mijloace proprii, pentru care nu se detin documente justificative, aceasta fiind si motivatia pentru care nu au fost inregistrate costurile aferente in contabilitatea societatii, fiind realizate de administrator"* si ca *"materialele aferente desfasurarii operatiunilor mentionate mai sus au fost incluse in prestatia subcontractorilor mentionati, iar cele aferente efectuarii lucrarilor cu*

mijloace proprii nu se mai gasesc de la vremea respectiva fiind pierdute. Astfel neexistand documente justificative nici materialele nu au fost inregistrate in contabilitate”.

Referitor la cheltuielile aferente contractului nr. 102/2003 incheiat cu S.C. “N”, se retine ca societatea comerciala “X” a prezentat in sustinere contractul in cauza, anexa nr. 1 cuprinzand lista cu panourile care fac obiectul contractului si procesul verbal de receptie incheiat in data de 18 iunie 2003 in care se mentioneaza ca *“prezentul proces verbal de receptie s-a intocmit la finalizarea lucrarilor de inscripționare a panourilor publicitare, reconditionarea instalatiilor electrice de iluminat si decorarea backliturilor conform anexei nr. 1 la contractul nr. 102/06.06.2003”.*

Se retine ca procesul verbal de receptie din data de 18 iunie 2003 este incheiat intre societatea comerciala “X” in calitate de beneficiar si S.C. “N” in calitate de prestator al serviciilor, al carui capital social este detinut in proportie de 90% de catre beneficiar, ambele parti fiind administrate de aceeași persoana, dl. “F”.

Urmare a verificării S.C. “N” efectuata in vederea stabilirii realitatii prestării serviciilor ce fac obiectul contractului nr. 102/2003, organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea prestatoare *“nu are personal de specialitate, calificat angajat pentru realizarea serviciilor de inscripționare panouri, reconditionare instalatii electrice de iluminat si decorare backlituri sau contracte de prestari servicii incheiate cu terti pentru prestarea acestora”.*

Tot privitor la aceste servicii, se retin si sustinerile administratorului dl. “F” din nota explicativa data conform carora *“in masura in care s-au constatat deficiente la panourile publicitare la care se face referire si la decorarea acestora, acestea au fost realizate prin mijloacele proprii ale reprezentantului legal al societatii si persoana care este consultant financiar al societatii”.*

Avand in vedere documentele justificative prezentate de societatea comerciala “X”, declaratiile administratorului societatii prestatoare dl. “F”, lipsa personalului angajat sau a contractelor incheiate de prestatori cu terti in vederea punerii in executie a serviciilor in cauza, cat si faptul ca atat contractele de inchiriere a celor 30 panouri publicitare cat si actul aditional nr. 2/01.08.2002 la contractul nr. 63/20.11.2001 si contractul nr. 102/2003 au ca obiect intretinerea, remedierea, reabilitarea acestora, se retine ca nu se poate acorda deductibilitate fiscala cheltuielilor cu servicii executate de terti inregistrate de societatea contestatoare in anul 2002 si in anul 2003.

A.4. *Referitor la cheltuielile cu servicii de consultanta, marketing si management inregistrate in anul 2002 si in anul 2003,*

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acesteia la calculul impozitului pe profit, in conditiile in care aceasta suma a rezultat ca urmare a ajustarii prin metoda cost - plus a cheltuielilor inregistrate de societate cu serviciile prestate de societati la care societatea comerciala "X" detinea parti sociale.

In fapt societatea comerciala "X" a inregistrat in anul 2002 cheltuieli cu serviciile de consultanta, marketing si management in baza contractului nr. 103/01.04.2002 incheiat cu S.C. "P", a contractului nr. 101/14.09.2002 incheiat cu S.C. "R" si a contractului nr.201/04.10.2002 incheiat cu S.C. "N".

Organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea pretului de piata a acestor servicii aplicand metoda cost - plus si a stabilit ca diferenta in plus fata de acest pret nu este deductibila fiscal.

Intre societatea comerciala "X" si cele trei societati prestatoare de servicii existau, in perioada derularii celor trei contracte, urmatoarele relatii:

1. S.C. "P":

In perioada 11.04.2002-19.02.2004, 90% din capitalul social a fost detinut de S.C. "S" al carui capital social a fost detinut, in perioada 13.03.2002-26.02.2004, in proportie de 90% de S.C. "Y", actualmente societatea comerciala "X".

2. S.C. "N" :

S.C. "Y", actualmente societatea comerciala "X" a detinut 90% din capitalul social pe perioada 18.09.2002-19.02.2004.

3. S.C. "R" :

S.C. "Y", actualmente societatea comerciala "X" a detinut 90% din capitalul social incepand cu data de 12.09.2002 si pana in prezent.

In ceea ce priveste administrarea acestor societati, s-a constatat ca aceeasi persoana, respectiv dl. "F" a detinut calitatea de administrator la S.C. "Y" in perioada 07.03.2002 - 26.02.2004, la S.C. "P" din data de 11.04.2002 pana in prezent si la S.C. "N" din data de 18.09.2002 pana in prezent.

In anul 2003, societatea comerciala "X" a inregistrat cheltuieli cu serviciile de consultanta, marketing si management in baza contractelor nr. 106/27.06.2003 si nr. 110/30.10.2003 incheiate cu S.C. "N" si a contractelor nr. 03/01.05.2003 si nr. 04/01.11.2003 incheiate cu S.C. "M".

Avand in vedere relatiile existente intre societatea comerciala "X" si cei doi prestatori, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea pretului de piata a acestor servicii aplicand metoda cost - plus si a stabilit ca diferenta nu este deductibila fiscal.

Astfel, între societatea comercială "X" și cele două societăți prestatoare de servicii existau, în perioada derulării celor trei contracte, următoarele relații:

1.S.C. "N"

S.C. "Y", actualmente societatea comercială "X" a deținut 90% din capitalul social pe perioada 18.09.2002-19.02.2004.

Administratorul S.C. "N" a fost în perioada 18.09.2002 până în prezent dl. "F" care a deținut aceeași funcție și la S.C. "Y", actualmente societatea comercială "X", în perioada 07.03.2002 - 26.02.2004.

2. S.C. "M"

În perioada 09.05.2001 până în prezent, dl. "F" deține 80% din capitalul social, având și calitatea de administrator.

În drept, pentru cheltuielile înregistrate anterior datei de 27.06.2002, sunt aplicabile prevederile art. 22 (2) din O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, așa cum a fost completat prin O.U.G. nr. 217/1999 și care are următorul conținut:

"În cazul *tranzacțiilor dintre contribuabili* sau dintre aceștia și o persoană fizică sau o entitate fără personalitate juridică, care participă sub orice formă la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil sau altei entități, fără personalitate juridică, valoarea ce va fi recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.

La fel se procedează și atunci când contribuabilul sau cealaltă persoană sau entitate sunt asociați, respectiv acționari în comun, și nu dețin controlul, așa cum este prevăzut mai sus.

La estimarea valorii de piață a tranzacțiilor vor fi utilizate următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, în care prețul de vânzare al contribuabilului se compară cu prețurile practicate de alte entități independente de acesta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile;

b) metoda "cost plus", în care prețul obișnuit al pieței trebuie determinat ca valoare a costurilor principale, mărite cu o rată de profit similară domeniului de activitate al contribuabilului;

c) metoda prețului de "revânzare", în care prețul pieței este prețul folosit în cazul vânzării produselor și serviciilor către entități independente, diminuat de cheltuielile de comercializare și o rată de profit.

Dacă aplicarea acestor metode pentru estimarea valorii de piață a tranzacțiilor nu este posibilă, iar prețul de vânzare este mai mic decât costul de achiziție sau de producție, partea neacoperită de venituri este o cheltuială nedeductibilă.

Aplicarea acestor metode se va realiza, dacă un contribuabil:

- va avea avantaj prin relațiile cu un alt contribuabil care este beneficiarul unei facilități fiscale (scutire, reduceri de impozit); sau
- relația (tranzacția) este cu un alt contribuabil care deține la acesta părți de capital; [...]

Conform textului de lege sus invocat, valoarea recunoscuta a unei tranzacții efectuate între contribuabili "care participă sub orice formă la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil" este valoarea de piață.

În aceste condiții, se reține că, în mod legal, organul de inspecție fiscală a aplicat prevederile art. 22 (2) din O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, așa cum a fost completat prin O.U.G. nr. 217/1999, întrucât, așa cum s-a arătat, societatea comercială "X" fosta S.C. "Y", participă la capitalul social al prestatorilor, respectiv S.C. "P", S.C. "R" și S.C. "N", cât și la conducerea acestora asigurată de același administrator.

Mai mult, pe lângă faptul că "relația (tranzacția) este cu un alt contribuabil care deține la acesta părți de capital", așa cum s-a arătat, societatea comercială "X" fosta S.C. "Y", prin înregistrarea cheltuielilor cu servicii de consultanță, marketing și management, a diminuat profitul impozabil și a avut încă un "avantaj prin relațiile cu un alt contribuabil care este beneficiarul unei facilități fiscale (scutire, reduceri de impozit)", în sensul că veniturile obținute de cei trei prestatori S.C. "P", S.C. "R" și S.C. "N" la care societatea contestatoare deține în jur de 90% din capitalul social, au fost supuse impozitului pe veniturile microintreprinderilor.

Începând cu data de 27.06.2002, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care la art. 27 (1) lit. d) precizează următoarele:

"În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei legi, organele fiscale au dreptul de a controla și de a recalcula adecvat profitul impozabil și impozitul de plată pentru: [...]
d) distribuirea, împărțirea, alocarea veniturilor, deducerile, creditele sau reducerile între 2 sau mai mulți contribuabili ori acele operațiuni controlate, direct sau indirect, de persoane care au interese comune, în scopul prevenirii evaziunii fiscale și pentru reflectarea reală a operațiunilor".

La alin. (2) al aceluiași articol de lege se prevede că "*În cazul tranzacțiilor dintre persoane asociate valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor*".

Din textul de lege invocat mai sus, se reține că prevederile art. 22 (2) din O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, așa cum a fost completat prin O.U.G. nr. 217/1999, au fost menținute în

sensul ca organele fiscale “*au dreptul de a controla și de a recalcula adecvat profitul impozabil și impozitul de plată*” pentru “**acele operațiuni controlate, direct sau indirect, de persoane care au interese comune**”.

Or, în cazul în speta, este evident că tranzacția privind serviciile de consultanță, marketing și management s-a derulat între “**persoane care au interese comune**” atâta timp cât beneficiarul serviciilor deține circa 90% din capitalul social al prestatorilor, iar administrarea societății beneficiar și a trei dintre societățile prestatoare a fost asigurată de aceeași persoană.

Mai mult, din procesele verbale încheiate la S.C. “P” și la S.C. “N” ca urmare a controlului încrucișat efectuat de organele de inspecție fiscală și aflate la dosarul cauzei, se reține că ambele societăți prestatoare nu au avut personal angajat pe perioada derulării contractelor, administratorul acestora și al beneficiarului societatea comercială “X”, dl. “F”, precizând în notele explicative date ca “*toate aceste servicii au fost realizate de către reprezentantul legal al societății și al acționariatului prin mijloace și resurse proprii*”.

În aceste condiții, se reține că, în vederea stabilirii pretului corect al serviciilor de consultanță, marketing și management prestate de S.C. “P”, S.C. “R”, S.C. “M” și S.C. “N” către societatea care deține majoritatea capitalului social al acestora, este legală recalcularea valorii de piață a acestor servicii.

În aceste condiții, în vederea stabilirii valorii de piață a serviciilor în cauză prin metoda cost - plus, organul de inspecție fiscală a procedat la verificarea încrucișată a prestatorilor cu scopul de a stabili cuantumul cheltuielilor aferente veniturilor realizate de aceștia din activitatea de consultanță și management.

Aceste costuri au fost majorate cu rata profitului brut stabilită ca medie a ratelor de profit realizate de societăți ce desfășoară activități similare, obținând astfel valoarea de piață a serviciilor deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Referitor la susținerea societății contestatoare conform căreia organul de inspecție fiscală a aplicat “*in mod nelegal, unei anumite situații de fapt, prevederi legale care reglementează alte raporturi juridice de drept fiscal*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât alineatul 2 al art. 22 din O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, așa cum a fost completat prin O.U.G. nr. 217/1999, se referă cu claritate și strict la tranzacțiile dintre contribuabili “**care participă sub orice formă la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil**”, așa cum este cazul societății comerciale “X” care participă la capitalul social al

prestatorilor de servicii, S.C. "P", S.C. "R", S.C. "M" si S.C. "N", avand acelasi administrator cu S.C. "P" si S.C. "N".

In aceste conditii, este total nejustificata trimiterea societatii comerciale "X" la aliniatul 1 al art. 22 din O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, modificata si completata prin O.U.G. nr. 217/1999 si la aliniatul 2 din art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

Nu poate fi retinuta incercarea societatii contestatoare de a incadra speta in cauza in alte prevederi legale decat cele care se refera in mod precis la particularitatile acestor tranzactii, in sensul ca nu poate fi ignorat aspectul esential vizand participarea beneficiarului la capitalul social al celor trei prestatori de servicii si administrarea de catre aceeaasi persoana, atata timp cat legiuitorul a reglementat in mod expres astfel de situatii.

Privitor la aplicarea metodei cost - plus, se retine ca societatea comerciala "X" nu contesta corectitudinea aplicarii acesteia de catre organul de inspectie fiscala in vederea stabilirii valorii de piata a serviciilor si nici nu propune o alta metoda de estimare a valorii de piata "*adecvata situatiei de fapt*".

Fata de retinerile anterioare, sumele reprezentand cuantumul ajustarii cheltuielilor cu serviciile de consultanta, marketing si management inregistrate in anul 2002 si in anul 2003, nu poate fi considerata ca fiind deductibila la calculul impozitului pe profit, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privitor la deductibilitatea acestora.

A.5. *Referitor la suma reprezentand cheltuieli pentru "realizarea unui studiu privind oportunitatea plasarii de lichiditati in investitii imobiliare si prospectarea unor terenuri", Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acesteia la calculul impozitului pe profit, in conditiile in care aceasta cheltuiala nu a condus la obtinerea de venituri impozabile.*

In fapt societatea comerciala "X" a inregistrat pe cheltuieli cu servicii de la terti o suma reprezentand contravaloarea facturilor emise de S.C. "T" in baza contractului nr. 30/07.01.2003 si a actului aditional nr. 1/07.02.2003.

Contractul nr. 30/07.01.2003 si actul aditional nr. 1/07.02.2003 au ca obiect "*realizarea unui studiu privind oportunitatea plasarii de lichiditati in investitii imobiliare*" si "*prospectarea unor terenuri situate in zona Poiana Brasov - zone limitrofe, in vederea construirii unor imobile tip case de vacanta ...*".

Se retine ca activitatile ce fac obiectul contractului nr. 30/07.01.2003 si a actului aditional nr. 1/07.02.2003 nu erau inregistrate in obiectul de activitate al societatii comerciale "X" pe perioada derularii acestora.

Numai din data de 26.02.2004 societatea contestatoare a completat obiectul de activitate cu "*Activitati imobiliare pe baza de tarife sau contract*".

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care precizeaza urmatoarele:

"La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacã sunt aferente veniturilor impozabile".

Fata de cele de mai sus, se retine ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma reprezentand cheltuieli cu servicii imobiliare nu este deductibila fiscal intrucat nu s-au obtinut venituri din aceasta activitate pentru care, la data respectiva, societatea comerciala "X" nu era autorizata.

In aceste conditii, sustinerea societatii comerciale "X" conform careia "*organul fiscal a concluzionat, in mod nelegal, ca aceasta nu este deductibila fiscal intrucat nu este aferenta obtinerii de venituri impozabile, fara sa indice temeiul de drept incalcat*", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, la pagina 41 din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-au emis deciziile de impunere, se precizeaza urmatoarele:

"... organele de control au considerat suma in cauza ca fiind cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal, societatea incalcand prevederile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002".

Nici sustinerea conform careia "*In realitate studiul privind oportunitatea plasarii de lichiditati in investitii imobiliare este aferenta obtinerii de venituri*" nu poate fi retinuta intrucat, pe de o parte societatea contestatoare ignora faptul ca in perioada derularii contractului nr. 30/07.01.2003 si a actului aditional nr. 1/07.02.2003 nu era autorizata sa desfasoare activitati imobiliare, iar pe de alta parte nu expliciteaza modul in care acel studiu a condus la obtinerea de venituri la societatea comerciala "X".

Fata de cele retinute, cheltuielile cu servicii imobiliare nu pot fi considerate ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privitor la deductibilitatea acestei sume.

Totoadata, se retine ca desi societatea comerciala "X" contesta intregul impozit pe profit stabilit suplimentar de organul de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala in baza caruia au fost emise deciziile de impunere, pentru celelalte cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, societatea nu aduce nici o

motivatie in sustinere, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata si nemotivata pentru aceste cheltuieli.

De asemenea, se retine ca pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale cheltuielilor prezentate anterior cat si pentru impozitul pe profit evidentiat de societate, organul de inspectie fiscala a calculat in temeiul art. 19 alin. 1 din O.G. nr. 70/1994 republicata, art. 1 pct. 2 alin. 1, art. 1 pct. 3 alin. 3 din O.G. nr. 26/2001, art. 24 din Legea nr. 414/2002, art. 13, art. 14 alin. 1 din O.G. nr. 61/2002 republicata, art. 13 din O.G. nr. 11/1996 cu modificarile si completarile ulterioare, majorari, dobanzi si penalitati de intarziere.

Intrucat, referitor la majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, societatea comerciala "X" nu contesta modul de calcul al acestora ci considera ca nu le datoreaza *"avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul"*, si pentru aceste sume contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

Avand in vedere cele retinute la punctele A.1., A.2., A.3., A.4., A.5. din prezenta decizie, contestatia formulata de societatea comerciala "X" va fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit suplimentar, majorari de intarziere si dobanzi aferente impozitului pe profit suplimentar, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit inregistrat in evidenta contabila a societatii si penalitati 0,5% aferente impozitului pe profit suplimentar.

B. Taxa pe valoarea adaugata

Conform adresei inregistrate la Directia generala de solutionare a contestatiilor, societatea comerciala "X" contesta decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata prin care s-a aprobat rambursarea partiala a taxei pe valoarea adaugata solicitata de societate.

Diferenta intre taxa pe valoarea adaugata solicitata a fi rambursata si cea aprobata de organul de inspectie fiscala reprezinta taxa pe valoarea adaugata inregistrata de societatea contestatoare pentru care nu s-a admis deducere.

Din aceasta suma, societatea comerciala "X" contesta numai o parte, dupa cum urmeaza:

B.1. Referitor la suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de reclama si publicitate, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a

contestatiilor, este investita sa se pronunte daca societatea are drept de deducere, in conditiile in care societatea nu prezinta documente din care sa rezulte ca acestea au fost efectuate pentru nevoile firmei.

In fapt, societatea comerciala "X" a dedus in perioada 2000-2001, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in sapte facturi fiscale in care, la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor", este inscris "Difuzare radio", "Difuzare presa", "Productie banner", "Servicii publicitare".

In drept, O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, la art. 18 precizeaza:

"Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:

c) acțiuni de sponsorizare, reclamă și publicitate, precum și alte acțiuni prevăzute de legi, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea".

La art. 19 din același act normativ se stipuleaza urmatoarele:

"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 înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și 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".

Asa cum rezulta din prevederile art. 18, contribuabilii au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor achizitionate, destinate realizarii de actiuni de reclama si publicitate, prevazute de legi cu respectarea plafoanelor si destinatiilor prevazute in acestea.

Se retine ca desi organul de inspectie fiscala a solicitat documente in sustinerea acestor cheltuieli, asa cum rezulta din raportul de inspectie precum si din adresa organului de inspectie, semnata de primire de reprezentantul societatii si care este anexata la dosarul cauzei, societatea contestatoare nu a prezentat decat facturile in baza carora s-au inregistrat cheltuielile, facturi din care rezulta ca serviciile constau in actiuni cu caracter publicitar, executarea de material publicitar fara a se preciza concret ca acestea vizau promovarea activitatii desfasurate de societatea comerciala "X".

Fata de cele prezentate, se retine ca aferent cheltuielilor efectuate de societate pentru popularizarea numelui unui produs sau serviciu fara a avea la baza un document incheiat din care sa rezulte cu

certitudine ca aceste servicii **“sunt destinate pentru nevoile firmei”** asa cum precizeaza legiuitorul, societatea comerciala “X” nu isi poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In aceste conditii, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privitor la deductibilitatea acestei taxe pe valoarea adaugata.

B.2. Referitor la suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor din data de 27.08.2002, 10.12.2002, 16.01.2003 si 17.01.2003, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a acesteia, in conditiile in care facturile nu sunt completate la toate rubricile.

In fapt, conform deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, societatii i s-a aprobat rambursarea unei sume mai mici decat cea solicitata, diferenta neadmisa la rambursare datorandu-se neacordarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata pe facturile din data de 27.08.2002, 10.12.2002, 16.01.2003 si 17.01.2003, ca urmare a faptului ca facturile in cauza sunt completate nelizibil la rubrica “Cumparator” si nu au completat sediul, contul si banca.

In drept, se face aplicarea art.29 lit.B pct.b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizeaza urmatoarele:

*“persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea si înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum si lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente”, iar conform punctului a) al aceluiași art.29 lit.B, furnizorii sunt obligati “să consemneze livrările de bunuri si/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate si să **completeze în mod obligatoriu** următoarele date: denumirea, **adresa si codul fiscal** ale furnizorului/prestatorului si, după caz, **ale beneficiarului**, data emiterii, denumirea bunurilor livrate si/sau*

a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată[...]”.

Conform textului de lege sus citat, se retine ca exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionata de intocmirea corecta a documentelor care vor fi solicitate furnizorului, in mod obligatoriu, de catre cumparator.

Avand in vedere modul necorespunzator de completare a facturilor in cauza cat si faptul ca, prin contestatia formulata, societatea comerciala “X” nu aduce nici o motivatie in sustinere limitandu-se la a aprecia ca *“sunt intrunite conditiile cerute de Legea nr. 345/2002”*, capatul de cerere privitor la deductibilitatea sumei totale reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor din data de 27.08.2002, 10.12.2002, 16.01.2003 si 17.01.2003, va fi respins ca neintemeiat si nemotivat.

B.3. *Referitor la suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi de cazare si cumparaturi diverse, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca societatea comerciala “X” are drept de deducere a acesteia, in conditiile in care societatea nu aduce argumente si documente care sa infirme constatarile organului de inspectie fiscala.*

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea comerciala “X” nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta, pe de o parte, a cheltuielilor cu cazarea pentru care societatea nu a prezentat ordine de deplasare si pentru care nu au putut fi identificate persoanele beneficiare, iar pe de alta parte, a cheltuielilor cu bunurile ce nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii.

Se retine ca, prin contestatia formulata, societatea comerciala “X” nu prezinta nici un argument in sustinere limitandu-se la a aprecia ca *“sunt intrunite conditiile cerute de Legea nr. 345/2002”*.

In drept sunt aplicabile prevederile art 176 alin.1, lit.c din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala conform caruia:

*“(1) Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:
c) motivele de fapt si de drept;”*

Fata de cele retinute mai sus, capatul de cerere privitor la deductibilitatea acestei taxe pe valoarea adaugata va fi respins ca nemotivat.

Avand in vedere ca din suma totala respinsa la rambursare societatea nu face referire in contestatie decat la taxa pe valoarea adaugata analizata la punctele B.1., B.2. si B.3. din prezenta decizie,

pentru diferenta de taxa pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare, contestatia va fi respinsa ca nemotivata ,in baza aceluasi temei legal retinut la pct.B3.

Totodata, se retine ca majorarile si dobanzile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara si penalitatile ce fac obiectul deciziei de impunere contestata de societatea comerciala "X" provin din neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, conform deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata.

Pentru nevirarea la termen a taxei pe valoarea adaugata recalculata ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in temeiul art. 31 din O.U.G. nr. 17/2000, art. 33 din Legea nr. 345/2002, art. 13 din O.G. nr. 11/1996 cu modificarile si completarile ulterioare, art. 13 din O.G. nr. 61/2002 republicata, art. 114 si 115 din O.G. nr. 92/2003 republicata, s-au calculat majorari/dobanzi de intarziere.

De asemenea, potrivit art. 1 pct. 3 alin. 3 din O.G. nr. 26/2001, art. 14 alin. 1 din O.G. nr. 61/2002 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 republicata, s-au calculat penalitati.

Intrucat, referitor la majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, societatea comerciala "X" nu contesta modul de calcul al acestora ci considera ca nu le datoreaza "*avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul*", si pentru aceste sume contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

Avand in vedere cele retinute la punctele B.1., B.2. si B.3. din prezenta decizie, contestatia formulata de societatea comerciala "X" va fi respinsa ca neintemeiata pentru majorari de intarziere si dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara si penalitati 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara.

Referitor la sustinerea societatii comerciale "X" conform careia potrivit art.106 din Codul de procedura fiscala, "*in urma finalizării inspectiei fiscale, autoritatea fiscala teritoriala avea competenta sa emită o singura Decizie de impunere in care sa cuprindă toate constatările retinute cu ocazia controlului, inclusiv diferentele de impozite si taxe*", aceasta nu poate fi retinuta intrucat vizeaza aspectul formal al modului de intocmire a deciziei de impunere.

Dealtfel, prin Ordinul nr. 1109 din 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", legiuitorul precizeaza ca "Se

va completa pentru fiecare obligatie fiscala suplimentara stabilita de inspectia fiscala”, precizare din care rezulta ca nu este interzisa emiterea cate unei decizii de impunere pentru fiecare obligatie fiscala in parte.

Mai mult, cele doua decizii de impunere contestate constitue cele doua parti ale deciziei de impunere inregistrata sub acelasi numar din aceeasi data, fapt justificat prin numerele de inregistrare a celor doua documente.

Privitor la sustinerea societatii comerciale "X" conform careia *“inspectia fiscala a durat cu mult peste termenele prevazute de legea procedurala fiscala”*, se retine ca depasirea duratei verificarii prevazuta la art. 101 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, nu produce sanctiunea nulitatii deciziilor de impunere emise in baza raportului de inspectie fiscala.

C. *Referitor la capatul de cerere privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice prin dispozitie, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care prin dispozitia de masuri nu se stabilesc diferente de obligatii fiscale.*

In fapt, prin dispozitie organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii comerciale "X" masura de a remedia deficientele cu privire la inregistrarea in contabilitate a sumelor stabilite urmare a verificarii finalizate prin raportul de inspectie fiscala in ceea ce priveste impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

In drept, competenta de solutionare a dispozitiei de masuri revine organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, potrivit art.179(2) din O.G. nr.92/2003, republicata in data de 26 septembrie 2005, privind Codul de procedura fiscala, care prevede urmatoarele:

“Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”

Din coroborarea acestor prevederi legale cu cele ale art.179(1) precum si cu cele ale art.42 din acelasi act normativ potrivit caruia *“In intelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale”* se retine ca Directia generala de solutionare a contestatiilor nu are competenta de solutionare a contestatiei formulata de societatea comerciala "X" pentru acest capat de cerere, dosarul urmand fi transmis

spre solutionare Directiei generale a finantelor publice pentru ca, in calitate de organ emitent, sa procedeze la solutionarea acestora.

Referitor la sustinerea contestatoarei privind faptul ca emiterea unei dispozitii de masuri reprezinta o incalcare a Codului de procedura fiscala, aceasta nefiind reglementata prin acest act normativ, se retin urmatoarele:

La punctul 102.7. din H.G. nr. 1050/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizeaza:

“Măsurile, termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală potrivit art. 102 alin. (9) din Codul de procedură fiscală vor fi aduse la cunoștința contribuabilului prin actul emis de organul de inspecție fiscală competent”.

De asemenea, potrivit pct.1 din Anexa nr.2 la O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind msurile stabilite de organele de inspectie fiscala, *“Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite”.*

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice, este indreptatit sa emita dispozitia de masuri.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 1 pct. 5 alin. 4, alin. 6 lit r) din O.U.G. nr. 217/1999, H.G. nr. 402/2000, art. 19 alin. 1, art. 22 (2) din O.G. 70/1994 republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 9 alin. (1), art. 9 alin. 7 lit. s), art. 24, art. 27 (1) lit. d) din Legea nr. 414/2002, punctul 9.14 din H.G. nr. 859/2002, art. 1 pct. 2 alin. 1, art. 1 pct. 3 alin. 3 din O.G. nr. 26/2001, art. 13, art. 14 alin. 1 din O.G. nr. 61/2002 republicata, art. 13 din O.G. nr. 11/1996 cu modificarile si completarile ulterioare, art. 29 lit. B pct. a)si b), art. 33 din Legea nr. 345/2002, art. 18 lit. c), art. 19, art. 31 din O.U.G. nr. 17/2000, art. 42, , 103 (9), 106, 114, 115, 120, art.175 alin.1 lit.c, 177, 179, 183 si 184 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, OM.F.P. nr. 1109/2004, O.M.F.P. Nr.1939/2004,se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de societatea comerciala "X" pentru impozitul pe profit suplimentar,

majorarile de intirziere si dobanzile aferente impozitului pe profit suplimentar, majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit inregistrat in evidenta contabila a societatii, penalitati 0,5% aferente impozitului pe profit suplimentar, majorarile de intarziere si dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara si penalitatile 0,5% aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara.

2.Respingerea ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei formulate de societatea comerciala "X" impotriva deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata.

3.Transmiterea contestatiei impotriva dispozitia de masuri spre solutionare Directiei generale a finantelor publice in calitatea sa de organ emitent al actului administrativ fiscal.

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

ANEXA la DECIZIA NR.214/30.11.2005

- Impozit pe profit

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu popularizarea numelui unui produs sau serviciu si cu servicii promotionale pentru care nu s-au incheiat contracte scrise cu prestatorii.

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind executarea serviciilor

- estimarea cheltuielilor deductibile cu servicii de consultanta, marketing si management cand beneficiarul serviciilor detine parti sociale la prestatori.

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor ce nu au corespondent in venituri

- TVA

- TVA aferenta cheltuielilor ce nu au legatura directa si exclusiva cu activitatea economica a societatii

- TVA inscrisa in facturi ce nu sunt completate la toate rubricile

- contestatie indreptata impotriva dispozitiei de masuri