

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

**DECIZIA nr. ____ / ____ 2008
privind solutionarea contestatiei depusa de
X**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, printr-o adresa, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, asupra contestatiei formulata de X, impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice – Administratia finantelor publice - Activitatea de control fiscal.

Contestatia are ca obiect:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, societatea solicita suspendarea executarii sumelor care fac obiectul Deciziei de impunere.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data la care a fost comunicata Decizia de impunere, asa cum rezulta din semnatura si stampila lui X aplicata pe aceasta si de data depunerii contestatiei, conform stampilei registraturii Directiei generale a finantelor publice.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. X contesta obligatiile stabilite in sarcina sa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere, precizand ca:

1. Societatea contesta baza impozabila pentru TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, TVA colectata suplimentar de catre organul de control in suma de y lei, majorari de intarziere in suma de n lei si a penalitatilor de intarziere in suma de m lei aferente cazarii, obtinerii vizelor de munca, permiselor de sedere, asigurarilor medicale, transportului international Germania-Romania si retur pentru personalul trimis in Germania, si concediilor de odihna.

In perioada verificata 01.01.2002-31.07.2007, X a desfasurat lucrari de constructii-montaj prin intermediul mai multor santiere de constructii deschise din Germania in baza contractelor de subantrepriza incheiate cu antreprenori din aceasta tara, unde pentru fiecare contract, societatea, a obtinut repartizarea contingentului de aproximativ 150-250 salariati romani din partea Ministerului Muncii si Solidaritatii Sociale din Romania, potrivit Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul RFG aprobata prin HG 167/1991 privind trimiterea de personal roman din intreprinderi cu sediul in Romania pentru a activa pe baza de contracte de lucrari.

La data de 21.07.1993 potrivit aprobarii nr.006412000 din 21.07.1993, X a inregistrat in Germania la Frankfurt/Main, sediul sau permanent, unde desfasoara activitate de proiectare, constructii si montaj in cadrul contractelor de antrepriza cu firme germane conform acordului guvernamental romano-german (anexa nr. 1).

Pentru activitatea sediului permanent (santier) din Germania, societatea a intocmit evidenta financiar contabila potrivit legislatiei din acest stat, inregistrand veniturile si cheltuielile aferente acestei activitati, bilant local, care a fost predat si inregistrat la Ministerul de Finante German.

Afirmatia organului de inspectie fiscala de la pag 18 - punctul E

din Raportul de inspectie fiscala, ca " din verificarea documentelor puse la dispozitie de societate s-a constatat ca in creditul contului 768 - alte venituri financiare - in anii 2002 si 2003 si in creditul contului 708 - venituri din activitati diverse - in anul 2004, 2005, 2006, 2007, "au fost inregistrate venituri care nu intra in baza de impozitare (probabil - venituri care nu au fost incluse in baza de impozitare)", societatea o considera eronata, deoarece in conturile de venituri 708 "venituri din activitati diverse" si 768 "alte venituri financiare", X, in perioada 01.01.2002 - 31.07.2007, a inregistrat recuperari de costuri reprezentand sume avansate de societate catre proprii salariatii care au lucrat pe santierele societatii din Germania pentru:

- asigurarea cazarii;
- obtinerea permiselor de munca si a vizei de sedere in Germania;
- asigurarea transportului international din Romania in Germania si retur;
- asigurarea medicala a personalului;
- sume achitate pentru concediile de odihna in Germania;

In conformitate cu prevederile contractului de munca inregistrat la ITM Bucuresti, incheiat intre X si salariatii trimisi in Germania, acestia beneficiau de urmatoarele drepturi (anexa 1.1):

La Capitolul I . "Salarizare" din contractul de munca se specifica ca personalul angajat beneficiaza in Romania de un salariu de baza lunar in suma fixa, in functie de salariul lunar brut stabilit, concediu de odihna de 25 zile lucratoare pe an.

Pentru cazare, transport international si local, obtinerea vizei, a permisului de sedere si a asigurarilor medicale X a incheiat un Act aditional la contractul de munca, (un exemplar este anexat in copie la prezentul dosar).

Potrivit prevederilor Art. 1 din Actul aditional la contractul de munca incheiat intre X si personalul muncitor trimis la lucru in strainatate, se stabilesc raporturi juridice intre cele doua parti pentru perioada de lucru pe santierele din Germania, in vederea executarii lucrarilor de constructii contractate de societate cu parteneri din aceasta tara.

In conformitate cu prevederile Art. 4 din Actul aditional la contractul de munca, salariatul incaseaza o suma lunara neta de aproximativ 1.538 euro, corespunzatoare activitatii prestate in Germania in conditiile respectarii dispozitiilor Art. 7 din Actul aditional.

X sustine ca trebuia sa asigure in strainatate (Germania) potrivit art. 5 din Actul aditional la contractul de munca urmatoarele:

- plata sumei de apoximativ 1.538 euro/luna in conditiile respectarii de catre salariat a Art. 7.1.

- asigurarea transportului international dus - intors, a transportului local de la locul de cazare la locul de munca si retur;
- asigurarea cazarii in conditii de santier in coformitate cu normele germane, cu toate echipamentele si dotarile necesare si cu asigurarea utilitatilor;
- asigurarea asistentei medicale in caz de urgenta;
- plata salariului minim brut pe tara si a celorlate contributii prevazute de legea romana;
- plata taxei de intrare in Germania si a taxei de tranzit;
- asigurarea reprezentarii intereselor salariatului si a oricaror altor servicii ce se vor efectua de X, numai pe baza de mandat emis in conditiile dispozitiilor Art. 1532-1559 Cod Civil.

Fiecare salariat, care isi desfasoara activitatea pe santierele din Germania, pe langa contractul de munca si Actul aditional, a semnat o procura/mandat autentificata la Birou Notarial Public din Romania, prin care X, in calitate de mandatar, este imputernicita sa il reprezinte cu puteri depline in fata oricaror autoritati publice/persoane juridice private/persoane fizice de pe teritoriul Romaniei sau Germaniei.

Procura/mandatul isi produce efectele pe toata durata executarii contractului de munca pe care salariatul l-a incheiat cu mandatar si asupra tuturor drepturilor si obligatiilor ce decurg din contract.

In acesta procura/mandat, semnata de salariat, se specifica ca "mandatarul meu X va rezolva toate problemele ce decurg si sunt legate de raporturile de munca in Germania. Pentru serviciile asigurate de mandatar inteleg sa pun la dispozitia si in contul acesteia suma de minim 800 euro/luna, urmand ca, daca la incetarea raporturilor de munca va rezulta vreo diferenta sa o achit pe baza documentelor prezentate de mandatar."

In sustinerea celor de mai sus societatea precizeaza ca in conturile 708 "venituri din activitati diverse" si 768 "alte venituri financiare" in perioada 2002-2007 s-au inregistrat potrivit clauzelor din contractul aditional si a procurii, recuperari de costuri de la personalul trimis la lucru in Germania, astfel:

1. Asigurarea cazarii in Germania pentru salariati, sume care au fost recuperate, potrivit clauzelor din Actului aditional si a procurii de la salariati, prin virament direct la o banca din Romania sau prin depunerea de chash la caseria din Germania sau Romania.

Facturile de cazare inregistrate in contabilitatea sediului permanent, intocmite in baza situatiilor anexa cu personalul muncitor cazat, au fost emise de catre prestatorii din Germania in regim de taxare a TVA

aplicandu-se un procent de 16%, fara sa se beneficieze de drept de deducere si fara a solicita restituirea TVA de la autoritatile locale, dupa care au fost transmise prin nota de creditare catre centrala din Romania.

Sumele incasate in Germania reprezentand contravaloarea cazarii recuperate din veniturile obtinute de salariatii au fost transmise si inregistrate de catre X in conturile de venituri 708 "venituri din activitati diverse" si 768 "alte venituri financiare", potrivit notelor de debitare.

2. In ceea ce priveste obtinerea permiselor de munca societatea sustine ca inainte de trimiterea personalului muncitor pe santierele din Germania, X trebuia sa asigure acestora permise de munca, astfel, autoritatile locale din Germania au incasat o taxa de la X de 75 euro/luna/salariat. Aceste sume au fost platite in contul Agentiei pentru Munca din Frankfurt anticipat pe toata perioada de functionare a santierului potrivit contractelor de lucrari de subantrepriza incheiate cu beneficiarii din Germania.

Sumele reprezentand contravaloarea permiselor de munca de 75 euro/luna/salariat au fost inregistrate in conturile de cheltuieli ale sediului permanent din Germania. Ulterior, acestea au fost recuperate din veniturile salariatilor potrivit clauzelor contractuale din contractul de munca si Actul aditional incheiat intre cele doua parti si au fost transmise de la sediul permanent din Germania catre centrala din Bucuresti unde au fost inregistrate in conturile de venituri prin nota contabila 481 - decontari intre unitate si subunitate = 708 - venituri din activitati diverse, cu nota de debitare.

3. Cu privire la obtinerea vizei de sedere in Germania, aceasta trebuia asigurata de catre X inainte ca sa isi trimita salariatii pe santiere.

In vederea obtinerii vizei de sedere, societatea a achitat o suma cuprinsa intre 15 - 50 euro/salariat/trimestru in functie de amplasamentul localitatii, potrivit chitantelor in numerar emise de catre autoritatile publice locale din Germania.

Sumele reprezentand contravaloarea vizelor de sedere au fost inregistrate in conturile de cheltuieli a sediului permanent din Germania. Ulterior, acestea au fost recuperate din veniturile salariatilor potrivit clauzelor contractuale din contractul de munca si actul aditional incheiat intre cele doua parti si au fost transmise de la sediul permanent din Germania catre centrala din Bucuresti unde au fost inregistrate ca venituri in conturile de venituri prin nota contabila 481 - decontari intre unitate si subunitate = 708 - venituri din activitati diverse cu nota de debitare.

4. Referitor la asigurarea transportului international pentru salariatii, Romania - Germania si retur, contravaloarea transportului Romania - Germania era suportata de catre X, iar la intoarcere aceste costuri erau suportate de catre sediul permanent din Germania. Si intr-un caz si in altul, salariatul trebuia conform Actului aditional si a procurii sa restituie sumele avansate de societate din salariul obtinut in Germania. Acestea, au fost achitate si inregistrate in contabilitate pe costuri de catre sediul permanent din Germania si transmise catre centrala din Bucuresti unde au fost inregistrate in conturile de venituri prin nota contabila 481 decontari intre unitate si subunitate = 708 - venituri din activitati diverse cu nota de debitare.

5. Cu privire la asigurarea medicala a personalului trimis la munca in Germania a fost achitata de catre X prin virament bancar catre Alliantz Tiriac Asigurari SA, potrivit facturilor emise de catre asigurator.

Aceste costuri privind asigurarile medicale efectuate in numele salariatilor au fost recuperate prin retinerea pe statul de plata a sediului permanent din Germania si transmise prin note de creditare in Romania iar inregistrarea acestora in contabilitatea centralei se facea prin nota de debitare in conturile de venituri prin formula: 481- decontari intre unitate si subunitate = 708 " venituri din activitati diverse".

6. Privitor la sumele platite pentru concedii de odihna in Germania - Casa de Concedii si Compensari Salariale din Germania, potrivit declaratiei notariale incheiata intre X si salariat, acesta din urma recunoaste ca sumele virate la Casa de Concedii si Compensari Salariale din Germania reprezinta suma avansata de X pentru concediul de odihna al acestuia, suma ce va fi restituita societatii, deoarece personalul beneficia de efectuarea/plata concediului de odihna in Romania.

Sumele aferente acestor concedii, erau retinute pe statele de plata intocmite lunar.

La plecarea definitiva in tara, dupa incasarea sumelor de la Casa de Concedii si Compensari Salariale din Germania de catre salariatii, in baza conventiei facute de catre X cu acestia la angajare, restituiau societatii contravaloarea sumei reprezentand concediul de odihna.

Incasarile de la Casa de Concedii si Compensari Salariale din Germania, in contul concediilor de odihna, erau inregistrate in Germania, prin casa in valuta - cont 5124 si creditul contul 481" decontari intre unitate si subunitate", prin care se reflecta relatia cu societatea din Romania.

In balanta din Romania, se debita contul 481 "decontari intre

unitate si subunitate" si se credita contul 708 "venituri din activitati diverse" sau 768 "alte venituri financiare".

Ulterior platii facute in aceste conditii, pe baza de documente care atestau platile efectuate de beneficiarul lucrarilor de constructii-montaj direct catre Casa de Concedii si Compensari Salariale din Germania, in numele sediului permanent, clientul diminuava contravaloarea lucrarilor executate cu platile efectuate in numele acestuia.

Intrucat din anul 2006, salariatii nu au mai beneficiat de plata si efectuarea concediului de odihna in Romania sumele achitate de angajatorul german catre Casa de Concedii si Compensari Salariale, reprezentand sume aferente concediilor de odihna, s-a virat direct in conturile personale ale muncitorilor din Romania.

Societatea sustine ca era obligatorie plata acestei contributii catre Casa de Concedii si Compensari Salariale din Germania, astfel, pe de o parte societatea era obligata de statul german, iar pe de alta parte daca nu platea angajatorul aceasta contributie era obligat sa o faca beneficiarul sau.

Pentru operatiunile de mai sus efectuate in perioada 01.01.2002 - 31.07.2007, societatea precizeaza ca X a alocat pentru cazarea, obtinerea vizelor de munca, permis de sedere, asigurari medicale si transportul international Germania-Romania si retur personalului trimis in Germania, suma de x lei care a fost recuperata integral.

Constatarea organului de control ca operatiunile de mai sus efectuate pentru angajatii trimisi la munca in Germania reprezinta prestari de servicii impozabile din punct de vedere al TVA este eronata in viziunea societatii deoarece :

- operatiunile au fost efectuate numai pentru angajatii lui X in baza contractului de munca, actului aditional la contractul de munca si a procurii notariale, si nicidecum nu au un caracter comercial, intrucat, societatea contestatoare nu cumpara asemenea servicii cu scopul de a le comercializa mai departe. Totodata societatea sustine ca nu are ca obiect de activitate intermedierea de asemenea operatiuni;
- operatiunile intreprinse de X privind cazarea, obtinerea vizelor de munca, permis de sedere, asigurari medicale si transportul international Germania-Romania si retur pentru personalul trimis in Germania, concedii de odihna, aveau drept scop indeplinirea obligatiilor contractuale cu beneficiarul de constructii din Germania, de a duce muncitori in Germania si de a incepe lucrarile de constructii contractate;
- din titlul Conventiei adoptate prin Hotararea Guvernului 167/1991 privind

trimiterea de personal roman din intreprinderi cu sediul in Romania pentru a activa pe baza de contracte de lucrari in Germania rezulta ca aceasta este aplicabila pentru trimiterea de personal roman din intreprinderi cu sediul in Romania pentru a activa pe baza de contracte de lucrari, in timp ce la art. 1 din Conventie se mentioneaza ca permisele de munca in Germania sunt acordate personalului roman care este trimis pentru o activitate temporara in domeniul german de valabilitate a conventiei, pe baza unui contract de lucrari intre un antreprenor roman si o intreprindere in domeniul german. Cu alte cuvinte, muncitorii puteau sa lucreze in Germania numai daca acestia aveau un contract de munca cu o societate romaneasca, care la randul ei avea un contract de lucrari de constructii cu o firma germana. Societatea contestatoare, in temeiul dispozitiilor Conventiei, precum si a legilor germane aplicabile, a trebuit sa asigure pentru muncitori conditiile de cazare, obtinerea vizelor de munca, permis de sedere, asigurari medicale si transportul international Germania-Romania si retur, asa cum acestea erau impuse potrivit conventiei si legislatiei germane;

- pentru trimiterea personalului si indeplinirea obligatiilor legale, societatea a achitat tarifele de transport, cazare, primele de asigurare, taxele pentru eliberarea permiselor de munca si de sedere in Germania, si apoi au fost recuperate de la salariatii trimisi in strainatate, asa cum a fost intelegerea dintre societate, in calitate de angajator, si salariat, fara a se urmari obtinerea de profit.

Societatea precizeaza in continuare ca plata sumelor mentionate mai sus si apoi recuperarea lor de la salariatii sunt doar operatiuni de trezorerie efectuate in scopul asigurarii conditiilor de munca impuse de normele germane, altfel contractele externe incheiate cu beneficiarii din Germania nu s-ar fi putut derula.

Astfel, societatea sustine ca nu a urmarit decat sa asigure cazarea, obtinerea vizelor de munca, permisele de sedere, asigurările medicale si transportul international Germania-Romania si retur pentru salariatii proprii in baza raporturilor de munca cu acestia si ulterior sa recupereze aceste sume prin restituirea lor din veniturile obtinute in Germania.

Totodata, se precizeaza ca recuperarea creantelor de la salariatii nu este operatiune comerciala, deoarece potrivit legislatiei in materie de TVA, incepand din 2002 si pana in prezent, operatiunile respective nu intra in sfera de aplicare TVA, nefiind indeplinite cumulativ conditiile impuse de Codul fiscal si celelalte acte normative cu privire la sfera de aplicare precum si locul impozitarii.

2. Societatea contesta in continuare neadmiterea de catre organul de inspectie fiscala a TVA deductibila in suma de x lei si a majorarilor de intirziere aferente in suma de y lei.

In conformitate cu prevederile art 22.1 alin. 4 din HG 598/2002 privind normele de aplicare a legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, X a optat tacit pentru taxarea in regim de TVA a operatiunilor de inchiriere a imobilului din strada x, contract de inchiriere cu Y pentru o perioada de 4 ani.

La data de 09.03.2006 societatea a incheiat un alt contract de inchiriere de la aceasta data cu Z pentru aceeasi cladire, pentru care, X a notificat optiunea de aplicare a regimului de taxare incepand cu 01.07.2007 la Administratia Finantelor Publice.

Societatea sustine ca afirmatia organului de inspectie fiscala ca in perioada 01.05.2006 - 31.12.2007 societatea nu avea dreptul de deducere a TVA aferenta operatiunii de inchiriere in suma de x lei fara a notifica autoritatea fiscala competenta este nefondata deoarece in conformitate cu prevederile HG 1579/2007 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 - Punctul 38, orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea oricareia dintre operatiunile scutite de taxa prevazute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, in ceea ce priveste un bun imobil sau o parte a acestuia. Societatea considera ca aceste prevederi se pot aplica in acest caz.

3. Societatea contesta si sumele de x lei majorari de intarziere si respectiv y lei penalitati calculate de organul de control pentru inregistrarea in contul 473 "operatiuni in curs de clarificare" a sumei de z lei incasate de la Y, precizand:

La data de 11.02.2003 X a incasat in baza hotararii CSJ de la Y prin tert proprit Banca Nationala a Romaniei suma de x lei reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal.

Inainte ca societatea sa primeasca suma in cont, Y solicitase Parchetului de pe langa Curtea Suprema de Justitie declararea recursului in anulare impotriva deciziei CSJ, recurs care s-a solutionat dupa un an si patru luni.

X in aprilie 2004 a inregistrat pe venituri suma de x lei si a colectat TVA in suma de y lei atunci cand s-au epuizat caile de atac extraordinare ale debitoarei Y, deoarece societatea a considerat ca in cazul

unei decizii favorabile pentru aceasta oricand acesti bani sa poata fi returnati.

Fata de cele de mai sus societatea considera ca nu datoreaza majorarile de intarziere si penalitatile calculate de catre organul de inspectie fiscala.

Cu privire la Impozitul pe profit societatea invoca conventia de evitate a dublei impuneri ratificata prin Legea nr.29/2002 unde se mentioneaza ca independent de prevederile paragrafelor 1 si 2, atunci cand o persoana - alta decat un agent cu statut independent caruia i se aplica prevederile paragrafului 7 - actioneaza in numele unei intreprinderi, are si exercita in mod obisnuit intr-un stat contractant imputernicirea de a incheia contracte in numele intreprinderii, aceasta intreprindere se considera ca are un sediu permanent in acel stat in privinta oricaror activitati pe care persoana le exercita pentru intreprindere, in afara de cazul in care activitatile acestei persoane sunt limitate la cele mentionate in paragraful 4, care, daca sunt exercitate printr-un loc fix de afaceri, nu fac din acest loc fix de afaceri un sediu permanent potrivit prevederilor aceluia paragraf.

4. Societatea contesta si suma de x lei aferenta diferentei de impozit pe profit suplimentar, majorarile de intarziere in suma de y lei si penalitatile de intarziere in suma de z lei, stabilite in perioada verificata 01.01.2002-31.12.2006 de catre organele de inspectie fiscala.

Pentru activitatea sediului permanent (santier) din Germania, societatea sustine ca a intocmit evidenta financiar contabila potrivit legislatiei din acest stat, inregistrand veniturile si cheltuielile aferente acestei activitati, bilant local care a fost predat si inregistrat la Ministerul de Finante German.

Pentru perioada 01.01.2002-31.12.2003, societatea precizeaza ca a rezultat o diferenta suplimentara de plata in suma de x lei, prin neacordarea aplicarii cotei reduse de 6% respectiv 12.5% pentru profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor in valuta in totalul veniturilor a majorarilor in suma de y lei si penalitatilor de intarziere z lei.

Societatea nu contesta modul de calcul al impozitului pe profit in cota de 25%, doar neadmiterea de catre organele de inspectie fiscala a aplicarii cotei reduse de 6% respectiv 12.5%, intrucat la data verificarii societatii datorita volumului mare de documente intocmite in limba germana si solicitate a fi puse la dispozitia organului de inspectie fiscala in limba romana, i-a fost imposibil sa traduca toate contractele de prestari servicii de

constructii-montaj incheiate, situatii de lucrari, facturi emise pentru veniturile realizate, inclusiv toate celelalte documentele care au stat la baza inregistrarii veniturilor si cheltuielilor aferente sediului permanent.

Contravaloarea operatiunilor de export realizate din prestari servicii constructii nu au fost incasate printr-un cont din Romania deoarece, aceste incasari in valuta erau necesare desfasurarii activitatii din Germania. Aceste sume in valuta se incasau in Deutsche Bank - Frankfurt/Main, conform extraselor de cont.

5. La data de 11.02.2003 pe baza hotararii CSJ societatea a incasat prin poprire de la BNR suma de x lei. Aceasta suma reprezinta datoria pe care Y o avea catre societatea X, aferenta unor lucrari suplimentare de consolidare care, daca nu ar fi fost facute, ar fi determinat prabusirea cladirilor din jur si astfel ar fi dus la oprirea lucrarilor si rezilierea contractului.

La data de 23.10.2002, inainte ca societatea sa primeasca in cont suma de x lei de la BNR ca poprire pentru Y, aceasta din urma solicitase Parchetului de pe planga Curtea Suprema de Justitie declararea recursului in anulare.

X in aprilie 2004 a inregistrat pe venituri suma de x lei atunci cand s-au epuizat caile de atac extraordinare ale debitoarei Y, deoarece a considerat ca in cazul unei decizii favorabile pentru aceasta oricand acesti bani sa poata fi returnati.

De asemenea a mentionat faptul ca Y prin cererea, care a facut obiectul dosarului a solicitat suspendarea executarii silite, cauza solutionata in instanta prin sentinta civila cu posibilitatea de a face recurs. La aceasta sentinta Y a formulat recurs la data de 27.03.2003 care a fost solutionat de Tribunal sectia civila prin decizia civila irevocabila.

Societatea afirma ca suma de x lei nu a fost clara din punct de vedere al detinatorului, intrucat erau in curs de solutionare actiuni extraordinare ale Y.

Societatea nu contesta decat impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de x lei, majorarile y lei si penalitatile z lei aferente acestui impozit.

Aceasta suma trebuia inregistrata conform contabilitatii de angajamente in contul 473 "operatiuni in curs de clarificare" timp de trei luni de zile si obligatoriu intr-un cont de venituri concomitent cu constituirea unui provizion, lucru care nu ar fi determinat modificarea rezultatului financiar anual.

Urmare a celor mentionate mai sus, societatea solicita

includerea sumei x lei aferenta Y, la data la care hotararea Tribunalului a fost definitiva si irevocabila, data la care a inregistrat-o in contabilitate deoarece societatea a constituit un depozit la Banca Romaneasca pe care l-a lichidat la data 05.04.2004 (anexa 7.1).

6. Societatea contesta si includerea sumei de x lei in baza de impozitare la calculul impozitului pe profit in suma de y lei, a majorarilor de intarziere in suma de n lei si a penalitatilor in suma de m lei, deoarece aceasta s-a datorat unor erori de interpretare, care au fost corectate in cursul aceluiasi an.

Suma de x lei a fost incasata si utilizata in Germania. Societatea sustine ca in mod eronat a fost creditata centrala din Bucuresti de catre sediul permanent din Germania prin intermediul mai multor note de creditare in decursul intregului an 2005.

Societatea X constata in semestrul II 2005 ca destinatia sumei de x lei a fost interpretata gresit, fapt pentru care s-a procedat la stornarea acesteia si inregistrarea ei corecta ca suma incasata si utilizata in Germania, astfel incat situatia la nivel de societate nu se modifica iar impozitul catre statul roman a fost calculat corect si achitat.

In sustinerea celor de mai sus societatea precizeaza ca prin stornarea sumei de x lei, aceasta a fost prinsa la calculul impozitului pe profit in Germania, iar din punctul ei de vedere impozitarea sumei de x lei in Romania de catre organele de inspectie fiscala ar duce la o dubla impozitare, atat in Romania cat si in Germania.

7. In continuare societatea contesta suma de x lei reprezentand calcul amortizare pentru neacordarea facilitatii de 20% a mijloacelor fixe impreuna cu majorarile de intarziere in suma de y lei si penalitati in suma de z lei aferente acesteia mentionate de catre organele de inspectie fiscala in anexa 36, intrucat nu s-a luat in calcul influenta in cheltuieli a valorii acestor obiecte in situatia in care ar fi fost considerate obiecte de inventar, caz in care cheltuielile societatii erau afectate cu intreaga valoare de achizitie.

Prin incadrarea facuta de societate ca mijloace fixe, in afara facilitatii de 20% cheltuielile au fost influentate cu o valoare mult mai mica, echivalentul amortizarii calculate conform clasificarii din catalogul de functionare mijloacelor fixe. S-a considerat ca rezulta un profit impozabil si implicit un impozit pe profit mai mare decat incadrarea facuta de organele

de inspectie fiscala.

Societatea considera ca datoreaza un impozit amanat in valoare de x lei, majorari in valoare de y lei si penalitati de z lei.

8. Societatea nu contesta stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a sumei de x lei reprezentand impozit pe dividende si majorarile de intarziere in suma de y lei, acestea au fost achitate de catre societate cu OP (anexa nr 9).

Fata de cele de mai sus, societatea solicita admiterea prezentei contestatii, anulara masurilor dispuse prin Decizie si a Raportului de Inspectie Fiscala.

Totodata, avand in vedere ca X este o societate cu obiect de activitate de constructii - montaj atat pe santierele din Romania cat si in strainatate, cu un numar mare salariati, cu obligatii atat catre furnizori cat si catre proprii salariati, contribuind cu sume semnificative la bugetul general consolidat, solicita suspendarea executarii sumelor care fac obiectul Deciziei de impunere, pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei.

II.Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Administratia finantelor publice – Activitatea de control fiscal, au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata perioada verificata este 01.01.2002 – 31.07.2007.

In perioada supusa controlului, societatea a realizat operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere, respectiv inchirierea unor cladiri, pentru care societatea a optat tacit pentru taxarea operatiunilor in conformitate cu prevederile art.22.1, alin. (4) din HG 598/2002 privind normele de aplicare a Legii 345/2002 modificata prin HG 348/2003, pentru perioada 01.03.2003 – 31.12.2003, pentru contractul nr.509/21.08.2002 incheiat cu Y pe o durata de 4 ani.

In cauza s-au aplicat si prevederile art. 126 alin. 4 (pentru perioada 04.2006 - 12.2006) si alin.9 lit. c) (pentru anul 2007), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, HG 44, Titlul VI pet 42, alin 3, Titlului VI pet 39, alin (1) din HG44/2004, asa cum a fost modificata de HG 1861/2006.

La data de 09.03.2006 a fost incheiat un nou contract de inchiriere, cu Z pentru cladirea situata in str. x.

Incepand cu data de 17.04.2006, societatea avea obligatia sa depuna notificare la organele fiscale teritoriale.

Deoarece societatea a inregistrat notificarea prin care comunica optiunea pentru aplicarea regimului de taxare incepand cu 01.07.2007, la Administratia Finantelor Publice, pentru perioada 01.05.2006 - 30.06.2007, s-a procedat astfel:

Pentru perioada 01.05.2006 - 31.12.2006 s-au aplicat prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv Art 147-(1), (2), (5), (7), (8), (10), (11).

Pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2007 se aplica prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv Art 147- (9).

Pentru perioada 01.05.2006 – 31.12.2006, calculul pro-ratei definitive pentru anul 2006 s-a calculat conform prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 147- (7) si (10).

In urma recalcularii pro-ratei definitive pentru anul 2006, a rezultat o cota de 90,3%, care aplicata la TVA deductibila aferenta anului 2006 si pentru perioada 01.01.2007-31.07.2007 s-a stabilit o TVA nedeductibila de x lei pentru 2006 si de y lei pentru perioada verificata din anul 2007.

Veniturile sucursalei

In perioada verificata X a desfasurat lucrari de constructii contractate cu antreprenori din Germania si efectuate in subantrepriza in Germania si datora TVA la locul unde sunt situate bunurile de natura imobiliara.

In perioada verificata societatea avea deschisa reprezentanta in Germania, Frankfurt/Main unde desfasura activitate de constructii in subantrepriza. Pentru fiecare contract de lucrari societatea avea Aprobare(bewilligung) privind repartizarea contingentului de la Ministerul Muncii si Solidaritatii Sociale, Directia Generala Forta de Munca din Romania si de la Ministerul Muncii din Germania.

Pentru activitatea reprezentantei din Germania, societatea a intocmit balanta de verificare separata, bilant local predat si aprobat de organele Ministerului de Finante German, asa cum rezulta din Nota explicativa data de reprezentantul legal al societatii, respectandu-se prevederile art. 1, alin. (3) din Legea 82/1991, republicata.

Conform documentelor puse la dispozitie de societate, respectiv

balante de verificare - Germania, inregistrarea veniturilor obtinute din activitatea de constructii la reprezentanta din Germania s-a facut in contul 704 "venituri din lucrari executate si servicii prestate".

Aceste sume sunt transpuse in balanta centralizata din Romania impreuna cu veniturile obtinute din activitatea de constructii in Romania in contul 704 "venituri din lucrari executate si servicii prestate".

Conform Notei explicative data de administratorul societatii, in Germania au fost declarate si achitate impozite si taxe.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de societate s-a constatat ca in creditul contului 768 «alte venituri financiare» in anii 2002 si 2003 si in creditul contului 708 «Venituri din activitati diverse» in anii 2004, 2005, 2006, 2007, au fost inregistrate venituri care nu intra in baza de impozitare a TVA prin urmatoarele inregistrari contabile:

5124 «banca in valuta» = 708 «venituri din activitati diverse»,
cu explicatia : «incasare Germania» pe baza unui extras de cont (anexa nr.5)

- 462 «creditori diversi» = 708 «venituri din activitati diverse»
cu explicatia - venit Germania in baza unei note de creditare intocmite de societate (anexa nr.6)

- 462 «creditori diversi» = 708 «venituri din activitati diverse» cu explicatia :«venit ulak», «venit CAS Germania», prin nota de creditare

- 481 «decontari intre unitate si subunitate» = 708 «venituri din activitati diverse» - venit Germania in baza unei note de creditare intocmite de societate

- 481 «decontari intre unitate si subunitate» = 708 «venituri din activitati diverse» cu explicatia <, «venit CAS Germania», prin nota de creditare

- 481 «decontari intre unitate si subunitate» = 708 «venituri din activitati diverse» cu explicatia «alimentare casa» prin nota de creditare

Organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile cap.1, pct. 2.3 si pct. 2.4 din OMFP 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie de societate a fost intocmit Procesul verbal (anexa nr.7) prin care a fost dispusa Dispozitia de masuri (anexa nr.8) prin care a fost trasata urmatoarea masura: Prezentarea documentelor justificative care au stat la baza inregistrarilor din creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» precum si alte documente considerate a fi relevante in solutionarea cauzei pentru perioada 01.01. 2002 - 31.07.2007.

Prin notele explicative nr.3 si nr.4 date de reprezentantul legal

al societatii (anexa nr. 9), societatea a declarat ca sumele din creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» reprezinta :

- recuperarea unor sume achitate in contul personalului
- acoperirea unor avansuri achitate in contul salariatilor plecati in delegatie
- sume incasate de la «Y», societate care se ocupa cu colectarea banilor pentru concedii
- Pentru lucrarile de constructii, societatea deplaseaza in Germania salariati pentru care (conform contractului de munca incheiat intre X si y, anexa nr.10) are urmatoarele obligatii:
 - asigura cheltuielile de cazare, transport, asigurare echipament, asigurare documentatie tehnica,
 - plata contributiilor, taxelor si impozitelor practicate in Germania
 - plata salariului minim brut pe tara si celelalte contributii prevazute de legea romana
 - plata sumei nete de 1538 euro, cu conditia indeplinirii productivitatii medii de 3200 euro /luna.

Se mentioneaza ca in contractul prezentat mai sus nu sunt cuprinse clauze referitoare la recuperarea unor cheltuieli efectuate de societate pentru salariat.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intre societate si angajat exista o procura (anexa nr. 11) prin care angajatul a imputernicit societatea sa-l reprezinte in fata oricaror autoritati publice sau persoane publice private sau persoane fizice de pe teritoriul Romaniei si al Germaniei, pentru serviciile asigurate, punand la dispozitia si in contul societatii suma de minim 800 euro/luna.

Din Nota explicativa nr.5 (anexa nr. 12) data de administratorul societatii a reiesit ca: «toate cheltuielile facute cu salariatii au la baza facturi de cazare, state de salarii in tara plus asigurari, transport, etc. pentru care nu se poate face un decont pentru fiecare persoana in parte, societatea urmarind sa recupereze sumele avansate in contul salariatilor si inregistrarea sumelor recuperate s-a facut in baza extraselor de cont in care salariatii au virat banii datorati».

Din Nota nr.7 din data de 15.01.2008 (anexa nr. 13) rezulta urmatoarele: «in afara de activitatea de constructii nu au fost exercitate alte operatiuni pe teritoriul Germaniei».

De asemenea, s-a constatat ca prin adresa din data de 28.01.2008 (anexa nr.14) societatea a declarat ca: « nu a avut alte activitati in Germania».

Prin Procesul-verbal (anexa nr.15) s-a analizat punerea la dispozitie a documentelor solicitate printr-o adresa constatandu-se ca nu au

fost prezentate toate documentele solicitate, respectiv :

- documente care atesta efectuarea altor servicii pentru beneficiari externi
- facturi externe
- facturi fiscale
- situatia altor venituri(considerate de societate operatiuni scutite cu drept de deducere).

Organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.219, alin.1, lit.c din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prezentarea de documente pentru perioada 01.01.2002 - 31.07.2007, si anume documente justificative care au stat la baza inregistrarilor urmatoare:

- in creditul contului 768 « alte venituri financiare» pentru anii 2002 si 2003 si in creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» pentru anii 2004, 2005, 2006 si perioada 01.01.2007 - 31.07.2007, care nu au fost incluse in baza de impozitare a TVA si pentru care societatea a aplicat cota redusa de 6%, respectiv 12,5% la calculul impozitului pe profit pentru anii 2002 si 2003;
- in anul 2005 au fost stornate sume, sume inregistrate initial, lunar, in creditul contului 708 «venituri din activitati diverse»;
- facturi externe, contracte cu beneficiari externi;
- facturi fiscale;
- situatia veniturilor incasate din export pentru anul 2002 si anul 2003;
- orice alte documente relevante in solutionarea cauzei.

Prin adresa inregistrata la Administratia Finantelor publice, (anexa nr.18) societatea a mentionat urmatoarele aspecte:

- personalul detasat in Germania lucreaza in baza unui pachet contractual care stabileste drepturile si obligatiile partilor;
- sumele depuse de personalul detasat in contul X nu reprezinta prestari de servicii ci recuperari de la angajati, in baza contractului incheiat cu acestia, care sume au fost inregistrate in contul 708 «venituri din activitati diverse»;
- in balantele de verificare intocmite in Germania in anul 2002 , 2003 cat si in anii 2004, 2005 , 2006 si 2007 exista contul 768;
- inregistrarile in contul 708 s-au facut in parte in baza extraselor de cont de la banca romaneasca iar sumele reprezentand recuperari asigurari s-au facut in baza statelor de salarii din Germania, transmise prin contul de decontare 481 «Decontari intre centrala si reprezentanta Frankfurt/Main, iar sumele recuperate in Germania de la societatea Y, au la baza extrase cont de la Deutsche Bank - Germania si transmise prin contul de decontari 481 cu nota de creditare in Romania.;
- organele de inspectie fiscala detin copii dupa centralizatoarele statelor de

salarii.

Societatea a mentionat ca in balanta intocmita pentru activitatea din Germania, exista contul 768 «alte venituri financiare», sume preluate in balanta centralizatoare.

S-a constatat ca analiza sumelor inregistrate in creditul contului 768 pentru anii 2002 si 2003 s-a facut in baza balantelor de verificare pentru activitatea din Romania respectiv fisele de cont .

S-a constatat ca pentru anii 2004, 2005, 2006, 2007 in balantele de verificare din Germania contul 708 nu are inregistrari, analiza facandu-se in baza fiselor de cont si balantelor de verificare din Romania care a centralizat toata activitatea societatii.

Pentru sumele inregistrate in creditul contului 768 «alte venituri financiare» respectiv contul 708 «venituri din activitati diverse» societatea nu a putut prezenta:

- facturi fiscale
- facturi externe
- contracte cu beneficiari
- deconturi justificative
- alte documente justificative
- nu a putut justifica daca serviciile prestate au avut loc in Romania sau in Germania, neputandu-se justifica provenienta sumelor inregistrate in balanta din Romania.

In acest caz organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art. 1, alin. (2) si alin. (3) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 126, alin (1), alin. (3) si alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, referitoare la modul de inregistrare in contul 708 «venituri din activitati diverse», s-a procedat la includerea in baza de impozitare a veniturilor inregistrate de societate in contul 708 "venituri din activitati diverse" rezultand TVA colectata suplimentar in suma de x lei.

In urma inspectiei fiscale au mai rezultat urmatoarele:

In data de 11.02.2003, societatea a incasat de la Y suma de x lei, reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal, suma inregistrata in contul 473 «sume in curs de clarificare», asa cum rezulta din Nota explicativa nr.2 data de reprezentantul legal al societatii. (anexa nr.19)

In luna aprilie 2004, societatea a inregistrat pe venituri suma de y lei si a colectat TVA aferenta in suma de z lei.

In cauza s-au aplicat prevederile art.14 din Legea 345/2002.

Avand in vedere ca inregistrarea trebuia facuta in 11.02.2003

cand a avut loc incasarea efectiva a sumei, societatea inregistrand suma in contul 473 «sume in curs de clarificare», s-au calculat pentru TVA colectata in suma de x lei, pana la 25.05.2004, accesorii dupa cum urmeaza: majorari de intarziere de y lei, conform HG 1513/2002 aplicand cota de 0,06% pentru fiecare zi de intarziere, penalitati de z lei, conform art.14, alin. (1) din OG 61/2002 si art.114 din OG 92/2003 republicata, aplicand cota de 0,5% pentru fiecare luna si/sau fractiune de luna.

S-au aplicat de asemenea prevederile art.134, alin. (5) , lit.b) din Legea 571/2003.

Avand in vedere cele de mai sus, pentru urmatoarele avansuri, pentru care nu a fost colectata TVA s-a procedat la calcularea de accesorii pana la data facturarii: avansul in suma de x lei de la persoana fizica incasat in luna noiembrie si decembrie 2004 pentru care a fost emisa factura. Pentru TVA de plata in suma de y lei au fost calculate pana la data de 25.02.2005, majorari de intarziere in suma de n lei si penalitati de intarziere in suma de m lei.

Pentru avansurile totale in suma de x lei, de la persoana fizica, incasate in perioada martie - decembrie 2005 si facturate cu intarziere, au fost calculate majorari de intarziere in suma de y lei si penalitati de z lei.

Pentru avansul incasat in luna iulie 2005 pentru masina in suma de x lei si facturat in luna noiembrie 2005, au fost calculate majorari de intarziere in suma de y lei si penalitati in suma de z lei pentru suma de n lei TVA de plata.

S-a constatat ca diferenta TVA de plata stabilita suplimentar reprezinta:

- TVA colectata calculata pentru sumele inregistrate in conturile de venituri fara documente justificative si fara a fi incluse in baza de impozitare a taxei pe valoare adaugata;

- diminuarea tva deductibila prin calculul pro-ratei.

Pentru diferenta de taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi utilizandu-se cotele prevazute de legislatia in vigoare.

In ceea ce priveste impozitul pe profit perioada verificata este 01.01.2002 – 31.12.2006.

S-a verificat respectarea prevederilor art.18 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit coroborat cu pct.18.2 din HG 859/2002 pentru aprobarea instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit si prevederile art. 31 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.91 din Titlul II,cap.111 din HG 44/2003 pentru aprobarea Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal.

Conform documentelor puse la dispozitie de societate, respectiv balante de verificare - Germania, declaratiile anuale privind impozitul pe profit, bilanturile contabile au rezultat urmatoarele:

- societatea nu a platit impozit pe profit in Germania in perioada verificata si nu a dedus din impozitul pe profit calculat credit fiscal;
- inregistrarea veniturilor obtinute din activitatea de constructii la reprezentanta din Germania s-a facut in contul 704 "venituri din lucrari executate si servicii prestate".

S-a constatat ca aceste sume au fost transpuse in balanta centralizata din Romania impreuna cu veniturile obtinute din activitatea de constructii in Romania in contul 704 "venituri din lucrari executate si servicii prestate".

Totodata s-a constatat ca cheltuielile sunt aferente veniturilor si au la baza documente justificative conform HG 831/1997 si constau in: cheltuielile cu mijloace fixe si obiecte de inventar, materialele si materiale consumabile, cheltuieli cu utilitati, cheltuieli cu personalul.

Societatea a achitat in data de 24.01.2003 un impozit pe profit in suma de x lei, egal cu impozit pe profit datorat pentru trim.III 2002.

In conformitate cu prevederile art.10, alin. (2) si (3) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, cheltuielile cu dobanzile si diferentele de curs valutar sunt deductibile integral la calculul impozitului pe profit, deoarece suma veniturilor din dobanzi si diferente de curs valutar este mai mare decat suma cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar.

In anul 2002, societatea a aplicat cota redusa de 6% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor in valuta, in volumul total al veniturilor.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii:

- prezentarea situatiilor privind veniturile incasate din export la cursul de schimb in vigoare la data incasarii si modul de determinare al ponderii veniturilor incasate din export in volumul total al veniturilor inregistrate conform reglementarilor contabile si fiscale care se face cumulativ de la inceputul anului.

- situatia modului de calcul al impozitului pe profit cu cota redusa precum si alte documente relevante in solutionarea cauzei pentru perioada 01.01. 2002 - 31.12.2002.

S-au aplicat prevederile art. (2), alin. (4) din Legea 414/2002, pct. 30 din OMFP 1784/2002 privind unele masuri referitoare la incheierea exercitiului financiar pe anul 2002, art. III, alin(1) din OUG 163/2001, prevederile pct. 2.5, 2.7 si 2.8 din HG 859/2002 pentru aprobarea instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

In urma Dispozitiilor de masuri, societatea a prezentat urmatoarele situatii:

- «Sume incasate prin Deutsche Bank Frankfurt/Maine-Germania pentru anul 2002» care cuprinde totalul incasarilor pe luna inregistrate in Germania si conform Notei explicative din 17.01.2008 «incasarile reprezinta veniturile incasate in Germania pentru care au fost emise facturi externe»;
- «Situatia export an 2002 - incasari in cont Romania» care cuprinde, conform Notei explicative «parte din sumele incasate in Germania trimise in Romania la Banca Romaneasca de catre personalul detasat conform procura)
- Mod de calcul al impozitului pe profit pentru anul 2002.

Totodata, prin adrese, in conformitate cu prevederile art. 56 din OG 9212003 privind Codul de procedura fiscala au fost solicitate urmatoarele documente:

- contractele incheiate de X cu beneficiarii din strainatate insotite de facturi, extrase de cont;
- documente care atesta efectuarea lucrarilor de constructii (situatii de lucrari) pentru beneficiari externi;
- documente care atesta efectuarea altor servicii pentru beneficiari externi;
- facturi externe;
- facturi fiscale;
- situatia veniturilor din activitatea de prestari servicii – constructii;
- situatia altor venituri (considerate de societate operatiuni scutite cu drept de deducere);
- orice alte documente relevante in solutionarea cauzei.

Pentru anul 2002, in data de 14.01.2008 si 15.01.2008 societatea a prezentat urmatoarele documente:

- contractele cu antreprenorii din Germania pentru lucrarile de constructii - in copie;
- facturile externe emise de X prin reprezentanta Frankfurt/Maine, in copie;
- autorizatia Bancii Nationale pentru autorizarea deschiderii si functionarii conturilor deschise la Deutsche Sank - filiala Frankfurt/Maine – Germania.

Din informatiile furnizate de societate prin Nota din data de 17.01.2008 (anexa nr.26) au rezultat urmatoarele:

- situatiile de lucrari pe baza carora au fost intocmite si platite facturile de beneficiar se afla anexa la arhiva din Germania, care arhiva este verificata la prezentarea bilantului de autoritatile locale si care 10 ani este la dispozitia organelor locale;
- in afara de activitatea de constructii nu au fost exercitate alte operatiuni pe

teritoriul Germaniei.

Conform Notei explicative din 17.01.2008 data de administratorul societatii a rezultat ca: «toate actele de mai sus nu au fost predate in limba romana deoarece ele sunt folosite numai la autoritatile si partenerii de contract din Germania» iar «situatiile cu masuratori si unele situatii de esalonarea platilor la baza facturilor intocmite nu le avem la sediul din Romania ci numai in Germania».

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de societate s-a constatat ca in creditul contului 708 «Venituri din activitati diverse» au fost inregistrate venituri care nu intra in baza de impozitare a TVA.

S-au aplicat prevederile cap.1, pct. 2.3 si pct. 2.4 din OMFP 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie de societate s-a solicitat acesteia prezentarea documentelor justificative care au stat la baza inregistrarilor din creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» precum si alte documente relevante in solutionarea cauzei pentru perioada 01.01. 2002- 31.07.2007.

Prin notele explicative societatea a declarat ca sumele din creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» reprezinta :

- recuperarea unor sume achitate in contul personalului;
- acoperirea unor avansuri achitate in contul salariatilor plecati in delegatie;
- sume incasate de la «Y», societate care se ocupa cu colectarea banilor pentru concedii.

Prin Procesul-verbal (anexa nr.15) s-a analizat punerea la dispozitie a documentelor solicitate prin adresa constatandu-se ca nu au fost prezentate toate documentele solicitate, respectiv :

- documente care atesta efectuarea altor servicii pentru beneficiari externi;
- facturi externe;
- facturi fiscale;
- situatia altor venituri, considerate de societate operatiuni scutite cu drept de deducere.

S-au aplicat prevederile art.219, alin.1, lit.c din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Totodata prin Dispozitia de masuri a fost dispusa prezentarea urmatoarelor documente pentru perioada 01.01.2002-31.07.2007 in termen de 30 zile:

- documente justificative care au stat la baza inregistrarilor in creditul contului 768 « alte venituri financiare» pentru anii 2002 si 2003 si in creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» pentru anii 2004, 2005, 2006 si

perioada 01.01.2007 si 31.07.2007, care nu au fost incluse in baza de impozitare a TVA si pentru care societatea a aplicat cota redusa de 6%, respectiv 12,5% la calculul impozitului pe profit pentru anii 2002 si 2003;

- in anul 2005 au fost stornate sume inregistrate initial, lunar, in creditul contului 708 «venituri din activitati diverse»;
- facturi externe, contracte cu beneficiari externi;
- facturi fiscale;
- situatia veniturilor incasate din export pentru anul 2002 si anul 2003;
- orice alte documente relevante in solutionarea cauzei.

Prin adresa inregistrata la Administratia Finantelor publice, societatea a comunicat urmatoarele:

- personalul detasat in Germania lucreaza in baza unui pachet contractual care stabileste drepturile si obligatiile partilor;
- sumele depuse de personalul detasat in contul X nu reprezinta prestari de servicii ci recuperari de la angajati, in baza contractului incheiat cu acestia , care sume au fost inregistrate in contul 708 «venituri din activitati diverse»;
- in balantele de verificare intocmite in Germania in anul 2002 , 2003 cat si in anii 2004, 2005 , 2006 si 2007 exista contul 768;
- inregistrarile in contul 708, s-au facut in parte in baza extraselor de cont de la Banca Romaneasca, iar alte sume reprezentand recuperari asigurari care sau facut in baza statelor de salarii din Germania, transmise prin contul de decontare 481«Decontari intre centrala si reprezentanta Frankfurt/Main, cat si a unor sume recuperate in Germania de la societatea Ulak, la baza carora stau extrase cont de la Deutsche Bank - Germania si transmise prin contul de decontari 481 cu nota de creditare in Romania;
- exista copii dupa centralizatoarele statelor de salarii.

Totodata s-au mentionat urmatoarele:

- la 31.12.2002 calculul impozitului pe profit s-a facut in baza unui alt mod de calcul (anexa nr. 30) care nu cuprinde situatia veniturilor incasate sau alte documente justificative;
- la 31.12.2002, suma aferenta reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% a fost repartizata pe contul 118 «alte fonduri»;
- la 01.01.2003 sumele din contul 118 «alte fonduri» au fost preluate in contul 1068 «alte rezerve»;
- modalitatea de calcul prezentata conform adresei de mai sus difera de cel prezentat la calculul impozitului pe profit la incheierea bilantului contabil la 31.12.2002;
- in balanta intocmita pentru activitatea din Germania, exista contul 768 «alte venituri financiare », sume preluate in balanta centralizatoare.

nerespectandu-se urmatoarele prevederi legale:

- art.2, alin.4 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit
- pct. 30 din OMFP 1784/2002 privind unele masuri referitoare la incheierea exercitiului financiar pe anul 2002
- pct. 2.5, 2.7 si 2.8 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit
- cap.1, pct. 2.3 si pct. 2.4 din OMFP 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

Pentru anul 2002 s-au constatat urmatoarele:

- societatea nu a justificat operatiunile de export cu contractele incheiate cu beneficiarii externi, insotite de facturi , extrase de cont bancar in Romania, si situatia veniturilor incasate de la export;
- pentru sumele din contul 768 «alte venituri financiare » nu s-au prezentat documente justificative;
- la 31.12.2002, sumele obtinute prin aplicarea facilitatii nu au fost repartizate in contul 1068«alte rezerve».

Fata de cele mentionate anterior, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu beneficiaza de aceasta facilitate, drept urmare s-a recalculat impozitul pe profit, rezultand un impozit datorat in suma de x lei.

Pentru suma de x lei au fost calculate majorari de intarziere pana la data 31.03.2008 in suma de y lei si penalitati pana la data de 31.12.2005 in suma de z lei.

In data de 11.02.2003, societatea a incasat de la Y suma de x lei, reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal, suma inregistrata in contul 473 «sume in curs de clarificare», asa cum rezulta din Nota explicativa nr.2 data de reprezentantul legal al societatii.

In luna aprilie 2004, societatea a inregistrat pe venituri suma de x lei.

S-au aplicat prevederile pct. 13, cap. II, TITLUL II din HG 44/2004 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Avand in vedere ca inregistrarea trebuia facuta in 11.02.2003 cand a avut loc incasarea efectiva a sumei, societatea inregistrand suma in contul 473 «sume in curs de clarificare», au fost majorate veniturile cu suma de x lei si s-a calculat impozitul pe profit aferent in suma de y lei.

In anul 2003, societatea a aplicat cota redusa de 12,5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor in valuta, in volumul total al veniturilor.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prezentarea situatiilor privind veniturile incasate din export la cursul de schimb in

vigoare la data incasarii si modul de determinare al ponderii veniturilor incasate din export in volumul total al veniturilor inregistrate conform reglementarilor contabile si fiscale care se face cumulat de la inceputul anului, de asemenea, situatia modului de calcul al impozitului pe profit cu cota redusa pre cum si alte documente relevante in solutionarea cauzei pentru perioada 01.01. 2003 - 31.12.2003.

In cauza s-au aplicat prevederile art.(2), alin.(4) si alin. (5) din Legea 414/2002, pct.30 din OMFP 1784/2002 privind unele masuri referitoare la incheierea exercitiului financiar pe anul2002, pct. 2.5, 2.7 si 2.8 din HG 859/2002 pentru aprobarea instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

In urma Dispozitiilor de masuri, societatea a prezentat urmatoarele situatii:

- «Sume incasate prin Deutsche Bank Frankfurt/Maine-Germania pentru anul2003» care cuprinde totalul incasarilor pe luna inregistrate in Germania si conform Notei explicative;
- «incasarile reprezinta veniturile incasate in Germania pentru care au fost emise facturi externe»;
- «Situatia export an 2003 - incasari in cont Romania» care cuprinde, conform Notei explicative «parte din sumele incasate in Germania trimise in Romania la Banca Romaneasca de catre personalul detasat conform procura).

Totodata prin Adresa si adresa (anexa nr. 29), in conformitate cu prevederile art. 56 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, pentru justificarea prestarilor de servicii catre parteneri externi, au fost solicitate urmatoarele documente:

- contractele incheiate de X cu beneficiarii din strainatate insotite de facturi, extrase de cont;
- documente care atesta efectuarea lucrarilor de constructii (situatii de lucrari) pentru beneficiari externi;
- documente care atesta efectuarea altor servicii pentru beneficiari externi;
- facturi externe;
- facturi fiscale;
- situatia veniturilor din activitatea de prestari servicii – constructii;
- situatia altor venituri (considerate de societate operatiuni scutite cu drept de deducere);
- orice alte documente relevante in solutionarea cauzei.

Pentru anul 2003, in data de 14.01.2008 si 15.01.2008

societatea a prezentat urmatoarele documente:

- contractele cu antreprenorii din Germania pentru lucrarile de constructii - copie, netraduse;
- facturile externe emise de X prin reprezentanta Frankfurt/Maine, in copie si netraduse;
- autorizatia Bancii Nationale pentru autorizarea deschiderii si functionarii conturilor deschise la Deutsche Bank - filiala Frankfurt/Maine-Germania.

Din Nota scrisa de contabilul sef al societatii au rezultat urmatoarele:

- situatiile de lucrari pe baza carora au fost intocmite si platite facturile de beneficiar se afla anexa la arhiva din Germania, care arhiva este verificata la prezentarea bilantului de autoritatile locale si care 10 ani este dispozitia organelor locale;
- in afara de activitatea de constructii nu au fost exercitate alte operatiuni pe teritoriul Germaniei.

Conform Notei explicative din 17.01.2008 data de administratorul societatii a rezultat ca:

- toate actele de mai sus nu au fost predate in limba romana deoarece ele sunt folosite numai la autoritatile si partenerii de contract din Germania;
- situatiile cu masuratori si unele situatii de esalonarea platilor la baza facturilor intocmite nu se afla la sediul din Romania ci numai in Germania.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de societate s-a constatat ca in creditul contului 708 «Venituri din activitati diverse» au fost inregistrate venituri care nu intra in baza de impozitare a TVA.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prezentarea documentelor justificative care au stat la baza inregistrarilor in creditul contului 768 «alte venituri financiare» pentru anii 2002 si 2003 si in creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» pentru anii 2004, 2005, 2006 si perioada 01.01.2007-31.07.2007, care nu au fost incluse in baza de impozitare a TVA si pentru care societatea a aplicat cota redusa de 6%, respectiv 12,5% la calculul impozitului pe profit pentru anii 2002 si 2003.

In anul 2005 au fost stornate sume in valoare totala de x lei, sume inregistrate initial, lunar, in creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» pentru care nu au fost prezentate documente justificative.

Totodata organele de inspectie fiscala mentioneaza urmatoarele:

- la 31.12.2003 calculul impozitului pe profit s-a facut in baza

unui alt mod de calcul (anexa nr. 35) fara situatia veniturilor incasate sau alte documente justificative;

- la 31.12.2003, suma aferenta reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% a fost repartizata pe contul 1068 «alte rezerve» fara analitic distinct;

- modalitatea de calcul prezentata conform adresei de mai sus difera de cea prezentat la calculul impozitului pe profit la incheierea bilantului contabil la 31.12.2003;

- in balanta intocmita pentru activitatea din Germania, exista contul 768 «alte venituri financiare», sume preluate in balanta centralizatoare.

Organele de inspectie fiscala au constatat nerespectarea urmatoarele prevederi legale:

- art.2, alin.4 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit
- pct. 30 din OMFP 1784/2002 privind unele masuri referitoare la incheierea exercitiului financiar pe anul 2002

- pct. 2.5, 2.7 si 2.8 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit

- cap.1, pct. 2.3 si pct.2.4 din OMFP 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene:

Organele de inspectie fiscala au precizat ca:

- societatea nu a justificat operatiunile de export cu contractele incheiate cu beneficiarii externi, insotite de facturi , extrase de cont bancar in, Romania, si situatia veniturilor incasate de la export;

- sumele din contul 708 «activitati diverse» nu au putut fi justificate;

- la 31.12.2003, repartizarea sumelor obtinute prin aplicarea facilitatii nu au fost repartizate in contul 1068 «alte rezerve»/analitic distinct;

- nu beneficiaza de aceasta facilitate, drept urmare s-a recalculat impozitul pe profit, rezultand un impozit datorat in suma de y lei.

Pentru suma de y lei au fost calculate majorari de intarziere pana la data 31.03.2008 in suma de n lei si penalitati pana la data de 31.12.2005 in suma de m lei.

Pentru anul 2004, in conformitate cu prevederile art.23, alin. (2) si (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile cu dobanzile si diferentele de curs valutar sunt deductibile integral la calculul impozitului pe profit, deoarece suma veniturilor din dobanzi si diferente de curs valutar este mai mare decat suma cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar.

In data de 11.02.2003, societatea a incasat de la Y suma de x

lei, reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal, suma inregistrata in contul 473 «sume in curs de clarificare», asa cum rezulta din Nota explicativa nr.2 data de reprezentantul legal al societatii.

In luna aprilie 2004 , societatea a inregistrat pe venituri suma de x lei.

S-au aplicat prevederile pct. 13, cap. II, TITLUL II din HG 44/2004 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Considerand ca inregistrarea trebuia facuta in 11.02.2003 cand a avut loc incasarea efectiva a sumei, societatea inregistrand suma in contul 473 «sume in curs de clarificare», organele de inspectie fiscala au stabilit ca au fost diminuate veniturile cu suma de x lei si s-a calculat impozitul pe profit aferent.

S-au aplicat prevederile art. 19 , alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere ca inregistrarea trebuia facuta in februarie 2003 cand a avut loc incasarea efectiva a sumei, au fost calculate pana la 25.05.2004 accesorii conform prevederilor legale.

In anul 2004, s-au aplicat de asemenea prevederile art. 24, alin.12 din Legea 571/2003, prevederile punctului 71.1 din cap.II din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, prevederile art. 6, alin. (1) din HG 1553/2003.

S-a constatat ca societatea a dedus cheltuieli de amortizare reprezentand 20% din valoarea de intrare a urmatoarelor mijloace fixe (anexa nr. 36):

- factura - mijloc de transport (vandut in 24.01.2006)
- factura - motor antrenare, ax flexibil, cap vibrator
- factura - calculatoare, monitor, imprimanta
- factura - autobasculanta
- factura - popi DOKA, trepiede, capete de decofrare, paleti de stivuire DOKA, boxe cu gratii DOKA, containere multidirectionale
- factura - panouri, elemente de colt, tiranti, chei zavor, consola podina, distantiere,

S-au avut in vedere urmatoarele aspecte:

- s-a aplicat deducerea de 20% la toata valoarea facturilor, cu toate ca o parte din obiectele achizitionate nu sunt mijloace fixe (valoarea unui mijloc fix era de 15.000.000 lei) - de exemplu monitor, imprimanta, popi DOKA, trepiede, panouri, chei;

- in anul 2005, societatea nu a mai continuat calcularea amortizarii fiscale inceputa in anul 2004;

- un mijloc fix (autoutilitara Ford Transit) a fost vandut in 2006.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit, rezultand o diferenta in suma de x lei.

Pentru suma de x lei au fost calculate majorari de intarziere pana la data 31.03.2008 in suma de y lei si penalitati pana la data de 31.12.2005 in suma de z lei.

Pentru anul 2005 s-au aplicat prevederile Legii 571/2003, art. 34, alin (6) si prevederile art.23, alin. (2) si (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora cheltuielile cu dobanzile si diferentele de curs valutar sunt deductibile integral la calculul impozitului pe profit, deoarece suma veniturilor din dobanzi si diferente de curs valutar este mai mare decat suma cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar.

In anul 2005, societatea a inregistrat lunar sume in creditul contului 708 «venituri diverse».

La 30.06.2005 respectiv 31.12.2005 o parte din aceste sume au fost stornate.

Conform Notei explicative nr.9 date de reprezentantul societatii aceste sume reprezinta: «profitul realizat in Germania ca urmare a cresterii productivitatii muncii, initial a fost transferat lunar la centrala prin cont 481. La incheierea situatiilor semestriale si anuale am constatat ca sumele respective nu trebuiau transmise in creditul centralei din Romania ci inregistrate ca venituri in Germania».

S-au aplicat prevederile cap.1, art.2.3 si art.2.4 din OMFP 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene si prevederile art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 61/2001, precum si celelalte prevederi legale privind intocmirea si utilizarea formularelor comune si a celor cu regim special utilizate in activitatea financiara si contabila.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat documente justificative care au stat la baza acestor inregistrari, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare operatiunile de stornare si pentru veniturile stornate in suma de x lei au calculat impozit pe profit in suma de y lei.

Pentru aceasta suma au fost calculate:

- majorari de intarziere pana la 31.03.2008 in suma de n lei;
- penalitati pana la 31.12.2005 in suma de m lei.

Printr-o nota explicativa, reprezentantul legal al societatii a declarat ca "profitul realizat in Germania ca urmare a cresterii productivitatii muncii initial a fost transferat, lunar, la centrala prin contul 481. La incheierea situatiilor s-a constatat ca sumele respective nu trebuie

transmise in creditul centralei din Romania ci inregistrate ca venituri in Germania".

Pentru anul 2006 s-au aplicat prevederile Legii 571/2003, art. 34, alin (6).

Aplicarea de catre organele de control a pro-ratei pentru anul 2006 a dus la ajustarea profitului impozabil cu cheltuieli ce au fost generate de TVA in conformitate cu Capitolul II, art 21 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu Cap II art 23 din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice privind Codul fiscal.

Accesoriile au fost calculate in conformitate cu prevederile art.122.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificarile si completarile ulterioare pana la data de 31.01.2008.

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

1.1. Referitor la TVA in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal TVA colectata prin aplicarea cotei de 19% asupra sumelor inregistrate in contul 708 "Venituri din activitati diverse" in conditiile in care din constatarile organelor de inspectie fiscala nu rezulta daca aceste sume sunt aferente unor operatiuni ce intra in sfera de aplicare a TVA si pentru care societatea contestatoare avea obligatia sa colecteze TVA .

In fapt, in perioada 01.01.2002 – 31.07.2007, societatea a inregistrat in creditul contului 708 «Venituri din activitati diverse» sume pentru care nu a fost colectata TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceste sume inregistrate in contul de venituri, societatea nu a prezentat documente justificative si anume:

- facturi fiscale
- facturi externe

- contracte cu beneficiari
- deconturi justificative
- alte documente justificative din care sa rezulte daca serviciile prestate au avut loc in Romania sau in Germania si care sa justifice provenienta sumelor inregistrate in balanta de verificare din Romania.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au procedat la includerea in baza de impozitare a TVA a veniturilor inregistrate de societate in contul 708 "venituri din activitati diverse" rezultand TVA colectata suplimentar in suma de x lei.

Societatea precizeaza in contestatie ca aceste sume reprezinta recuperarea unor cheltuieli achitate in contul personalului si anume contravaloarea cheltuielilor de cazare, permiselor de munca, a vizelor de sedere, a transportului si a altor cheltuieli efectuate de societate pentru salariati iar aceste recuperari de creante de la salariati nu este o operatiune comerciala si nu intra in sfera de aplicare a TVA .

De asemenea societatea invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- personalul detasat in Germania lucreaza in baza unui pachet contractual care stabileste drepturile si obligatiile partilor
- sumele depuse de personalul detasat in contul X nu reprezinta prestari de servicii ci recuperari de la angajati, in baza contractului incheiat cu acestia , care sume au fost inregistrate in contul 708 «venituri din activitati diverse»
- in balantele de verificare intocmite in Germania in anul 2002 , 2003 cat si in anii 2004, 2005 , 2006 si 2007 exista contul 768.
- inregistrarile in contul 708, s-au facut in parte in baza extraselor de cont de la banca romaneasca, iar alte sume reprezentand recuperari asigurari care s-au facut in baza statelor de salarii din Germania, transmise prin contul de decontare 481«Decontari intre centrala si reprezentanta Frankfurt/Main, cat si a unor sume recuperate in Germania de la societatea Ulak, la baza carora stau extrase cont de la Deutsche Bank - Germania si transmise prin contul de decontari 481 cu nota de creditare in Romania.
- exista copii dupa centralizatoarele statelor de salarii, in unele cazuri, daca a existat un singur santier, copie dupa statele de salarii din Germania care vor fi puse la dispozitie in momentul reluarii inspectiei fiscale.

In drept, pentru perioada 2002 - 31.12.2003 se aplica prevederile art.1 alin.(2) din Legea nr. 345/2002 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;**
- b) să fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);**
- c) să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 2 alin. (2).”**

In perioada 01.01.2004 – 31.12.2006 se aplica prevederile art. 126 alin. (1), alin.(3) si alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;**
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;**
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);**
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).**

(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.

(4) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 și art. 144;

c) operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;

d) operațiuni de import scutite de taxa pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 142, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată în vamă.”

Incepand cu data de 01.01.2007, potrivit prevederilor art.126 alin.(1), (2), (3) lit.a) si alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,sunt considerate operatiuni impozabile:

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

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

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

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

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

(2) Este, de asemenea, operațiune impozabilă și importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România, potrivit art. 132².

(3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și careia nu i se aplică prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzările la distanță;

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144¹;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 142;

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.”

Potrivit prevederilor invocate mai sus, sunt definite operațiunile care intra în sfera de aplicare a TVA precum și condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o operațiune ca să fie impozabilă din punct de vedere al TVA în România.

Din analiza constatarilor organelor de inspecție fiscală rezultă că deși pentru perioada 2002 - 2006 invoca temeiurile de drept precizate mai sus iar pentru perioada 01.01.2007 - 31.07.2007 nu precizează dispozițiile articolului din Codul Fiscal aplicabile de la data aderării României la Uniunea Europeană, organele de inspecție fiscală nu stabilesc natura operațiunilor care au stat la baza înregistrării sumelor respective în conturile de venituri, dacă acestea sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA și al încadrării în temeiul de drept invocat.

Prin urmare, se reține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 19% asupra sumei înregistrate în contul 708 «venituri din activități diverse» numai pe considerentul că societatea nu a prezentat documente justificative pentru înregistrările contabile, fără a clarifica dacă sumele înregistrate în contabilitate în contul 708 reprezintă livrări de bunuri sau prestări de servicii sau alte operațiuni asimilate livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii.

Totodata, inregistrarea in contabilitate a unor sume in conturile de venituri nu obliga societatea la colectarea TVA intrucat ar fi trebuit ca organele de inspectie fiscala sa precizeze in mod clar cauzele care au condus la stabilirea TVA , dispozitiile legale incalcate de contestatoare si care sunt documentele analizate, care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate astfel incat sumele respective sa constituie baza de impozitare pentru TVA.

Mai mult, prin adresa, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat X documentele justificative in baza carora s-au facut inregistrarile in contul 708 "Venituri din activitati diverse" si anume facturi fiscale, facturi externe, contracte cu beneficiari, deconturi justificative, alte documente doveditoare necesare pentru a justifica provenienta sumelor inregistrate in aceste conturi, in balanta din Romania.

Prin adresa, inregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, societatea a transmis documente care nu constituie insa documente justificative pentru cuprinderea sumelor inregistrate la venituri in baza de impozitare a TVA, si anume note de debitare respectiv creditare, centralizatoare de salarii si alte documente ce nu se incadreaza in documentele justificative, cerute de lege, respectiv facturi fiscale in baza carora se poate face aplicarea taxei pe valoarea adaugata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine faptul ca, intre societate si angajat exista o procura prin care angajatul imputerniceste societatea sa-l reprezinte in fata oricaror autoritati publice sau persoane publice private sau persoane fizice de pe teritoriul Romaniei si al Germaniei, pentru serviciile asigurate, punand la dispozitia si in contul societatii suma de minim 800 euro/luna.

Se retine totodata ca organele de inspectie fiscala nu au analizat documente aflate la dosarul cauzei si anume Actul additional la contractul de munca pentru personalul muncitor trimis la lucru in strainatate precum si Procura ce ar putea atesta calitatea de mandatar al societatii X pentru serviciile prestate in baza acesteia. Astfel, in Procura ce constituie anexa nr.11 la dosarul cauzei se precizeaza ca "procura isi produce efectele pe toata durata executarii contractului de munca" si ca pentru serviciile asigurate de mandatar salariatul trebuie sa puna la dispozitia si in contul acesteia suma de minim 800 euro/luna, ce ar constitui contravaloarea serviciilor prestate de mandatar. Astfel, aceste sume

trebuiau analizate de organul de inspectie fiscala in sensul daca constituie prestare de servicii si intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Conform celor prezentate precum si a textelor de lege invocate se retine ca aspectele invocate de organul de inspectie fiscala nu pot constitui un temei care sa indrituiasca in acest caz stabilirea unei TVA de plata suplimentara, iar faptul ca prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu s-a efectuat o analiza a documentelor justificative prevazute de lege pentru includerea unor sume in baza de impozitare a TVA si nu s-a clarificat daca sumele inregistrate in contul 708 sunt aferente unor livrari de bunuri sau prestari de servicii, sau altor operatiuni asimilate acestora si care sa reprezinte operatiuni impozabile pe teritoriul Romaniei, pentru reanalizarea situatiei privind sumele inregistrate in contul 708 «venituri din activitati diverse» se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare”,

La reanalizarea situatiei de fapt organele de inspectie fiscala vor avea in vedere clarificarea acesteia in raport de articolele din lege invocate prin reanalizarea tuturor documentelor aferente spetei in cauza, si analiza prevederilor legale invocate de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor in prezenta decizie.

Totodata, la reanalizarea situatiei de fapt privind taxa pe valoarea adaugata deductibila, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte argumente invocate de contestatoare.

Avand in vedere cele retinute mai sus se va desfiinta Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata, urmand sa se refaca inspectia fiscala de catre o alta echipa si sa se emita o noua decizie de impunere, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite, tinand cont de cele retinute mai sus si in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

1.2. In ceea ce priveste suma reprezentand:

- **majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;**
- **penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,**

stabilite prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de majorari si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Avand in vedere ca la punctul 1.1. din prezenta decizie s-a desfiintat decizia de impunere contestata pentru taxa pe valoarea adaugata, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere si pentru suma reprezentand:

- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, in vederea recalcularii acestora in functie de cele retinute la taxa pe valoarea adaugata.

2. Referitor la TVA deductibila in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare avea obligatia sa calculeze pro-rata pentru stabilirea TVA deductibila in conditiile in care a desfasurat si operatiuni de inchiriere scutite de TVA fara drept de deducere si pentru care data de la care a optat pentru taxarea acestora este 01.07.2007, optiune exprimata prin notificarea inregistrata la organele fiscale.

In fapt, in perioada 21.08.2002 – 31.07.2007, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata pentru achiziitiile efectuate in vederea realizarii de operatiuni impozabile inclusiv pentru operatiunile de inchiriere a unor cladiri, pentru care a colectat TVA, considerandu-le taxabile si nu scutite fara drept de deducere.

Organele de inspectie fiscala au recalculat pro-rata definitiva pentru anul 2006, conform alin(7) si alin(10) ale art.147 din Legea

nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand o cota de 90,3% care aplicata la TVA deductibila pentru 2006 a stabilit o TVA nedeductibila de x lei iar pentru 2007 prin aplicarea aceleiasi pro-rate la TVA deductibila pentru perioada verificata, stabilind o TVA nedeductibila de y lei, avand in vedere urmatoarele constatari:

Pentru perioada 21.08.2002 – 17.04.2006 societatea a optat tacit pentru taxarea operatiunilor de inchiriere ce au avut la baza contractul incheiat cu Y pe o durata de 4 ani.

La data de 09.03.2006 a fost incheiat un nou contract de inchiriere Y cu Z pentru cladirea situata in str. x, data de la care societatea avea obligatia sa depuna notificare la organele fiscale teritoriale conform prevederilor legale in vigoare la momentul respectiv.

Deoarece societatea a inregistrat notificarea la Administratia Finantelor Publice prin care comunica optiunea pentru aplicarea regimului de taxare incepand cu 01.07.2007, s-a procedat de catre organele de inspectie fiscala la calculul pro-ratei ca urmare a faptului ca a inregistrat atat operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni care nu dau drept de deducere.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **x lei**.

In drept, in perioada 04.2006 – 12.2006, sunt incidente prevederile art.126, alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„Operațiunile impozabile pot fi:

c) operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

Acestea se coroboreaza cu prevederile art.141 alin.(2) lit.k) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(2)Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

Totodata se aplica si prevederile Titlului VI pct.42 alin. (3) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.”

Pentru anul 2007 se aplica prevederile art.126, alin.(9) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„9) Operațiunile impozabile pot fi:

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;

Acestea se coroboreaza cu prevederile art.141 alin.(2) lit.k) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile.

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Se retine faptul ca inchirierea este o operatiune scutita de TVA iar in cazul in care se doreste taxarea acestei operatiuni furnizorul trebuie sa depuna o notificare in acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea se aplica de la data inscrisa in notificare.

Se retine faptul ca societatea contestatoare a depus notificarea la data de 25.06.2007 prin care comunica optiunea pentru aplicarea regimului de taxare incepand cu 01.07.2007.

In aceste conditii incepand cu 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile art.147 alin.(1), (2), (5), (6), (7), (8), (9), (12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau

drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

(6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(7) Se exclud din calculul pro-rata următoarele:

a) valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;

b) valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 128 alin. (4) și la art. 129 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 128 alin. (10);

c) valoarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156², în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi

realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabilă provizoriu este pro-rata estimată pe baza operațiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicată cel mai târziu până la data la care persoana impozabilă trebuie să depună primul său decont de taxă, prevăzut la art. 156².

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinată definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusă într-un an determinată provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 156², aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.”

Se retine ca prin aceste reglementari legiuitorul a dat posibilitatea persoanelor impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adăugată să opteze pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunile prevăzute la art.141, alin.(2), lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Se retine astfel ca persoanele impozabile care desfasoara astfel de operatiuni pentru care a fost depusa ulterior o notificare nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile destinate întregii activități, și au obligația să aplice pro-rata determinată pentru perioada când se încadrează la persoane impozabile cu regim mixt, realizând astfel pe de o parte operatiuni scutite care nu dau drept de deducere, până la data când optează pentru taxarea operatiunilor scutite de TVA și pe de alta parte operatiuni care dau drept de deducere, taxa deductibilă fiind determinată pe baza pro-ratei, conform prevederilor enunțate mai sus.

Sustinerea societății potrivit căreia ”Afirmatia organului de inspectie fiscala ca in perioada 01.05.2006 – 31.12.2007 societatea nu

avea dreptul de deducere a TVA-ului aferent operatiunii de inchiriere in suma de x lei fara a notifica autoritatea fiscala competenta este nefondata in conformitate cu prevederile HG nr.1579/2007 pentru modificarea si completarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului 44/2004 – Punctul 38” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in titlul VI pct 44 din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 este prevazut in mod clar ca depunerea notificarii **este obligatorie** in cazul in care se doreste taxarea acestor operatiuni. Chiar in prevederile legale invocate si subliniate de contestatoare si anume *“Optiunea prevazuta la aliniatul (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa nr.1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data inscrisa in notificare. O copie de pe notificare va fi transmisa clientului. Depunerea cu intarziere a notificarii nu va anula dreptul persoanei impozabile de aplica regimul de taxare.”* se precizeaza in mod clar ca optiunea prevazuta la aliniatul (1) se va exercita de la data inscrisa in notificare. Prin urmare organele fiscale nu au anulat dreptul de deducere a TVA pentru depunerea cu intarziere a notificarii, luand in considerare data de la care s-a optat pentru taxarea acesteia, respectiv 01.07.2007, asa cum mentioneaza si contestatoarea.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei ca urmare recalcularii TVA pe baza de pro-rata, motiv pentru care se va respinge pentru acest capat de cerere contestatia formulata de X ca neintemeiata.

3. Referitor la suma reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata ce a fost colectata la data de 25.05.2004, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea sunt datorate de X in conditiile in care suma reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal in baza careia s-a calculat TVA colectata a fost incasata in data de 11.02.2003.

In fapt, in data de 11.02.2003, societatea a incasat de la Y suma de x lei, reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal, suma inregistrata in contul 473 «sume in curs de clarificare».

In luna aprilie 2004, societatea a inregistrat pe venituri suma de

x lei si a colectat TVA aferenta in suma de y lei.

Organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere pentru TVA colectata, pentru perioada de la 11.02.2003 cand a avut loc incasarea efectiva a sumei pana la data de 25.05.2004 cand a fost inregistrata aceasta suma pe venituri si s-a colectat TVA pe considerentul ca inregistrarea TVA colectata trebuia facuta la data incasarii efective a sumei si anume 11.02.2003.

Societatea contesta accesoriile aferente TVA pe considerentul ca in aprilie 2004 a inregistrat pe venituri suma de x lei si a colectat TVA in suma de y lei atunci cand s-au epuizat caile de atac extraordinare ale debitoarei Y, deoarece a considerat ca in cazul unei decizii favorabile pentru aceasta oricand acesti bani sa poata fi returnati”.

In drept, se aplica prevederile art.378 din Codul de procedura civila, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Pe când o hotărâre definitivă se află în curs de a se judeca în contestație sau în urma cererii de revizuire ea are încă puterea lucrului judecat până ce se va înlocui printr-o altă hotărâre.”

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, se retine faptul ca o hotarare judecatoreasca definitiva are puterea lucrului judecat si ca urmare se pune in aplicare pana la momentul cand se inlocuieste cu o alta hotarare.

Se retine faptul ca societatea a incasat suma reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal la data de 11.02.2003 si a inregistrat pe venituri suma de x lei si a colectat TVA aferenta in suma de y lei la data de 25.05.2004.

Se retine ca societatea trebuia sa reflecte in contabilitate punerea in aplicare a sentintei civile, conform prevederilor legale, de la data la care aceasta sentinta a fost pusa in aplicare prin incasarea sumei de la Y si anume la data de 11.02.2003.

Afirmatia contestatoarei potrivit careia “in aprilie 2004 a inregistrat pe venituri suma de x lei si a colectat TVA in suma de y lei atunci cand s-au epuizat caile de atac extraordinare ale debitoarei Y, deoarece a considerat ca in cazul unei decizii favorabile pentru aceasta oricand acesti bani sa poata fi returnati” nu poate fi luata in considerare in solutionarea

favorabila a cauzei deoarece legea prevede ca o sentinta judecatoreasca definitiva trebuie pusa in aplicare pana la momentul cand se inlocuieste cu o alta hotarare si o data ce a fost pusa in aplicare, in cazul de fata, prin incasarea unei sume, aceasta trebuie sa fie reflectata in contabilitate la venituri si respectiv la TVA colectata la data cand a avut loc aceasta incasare. Totodata, inregistrarea incasarii la venituri si aplicarea de TVA colectata la aceasta suma, nu impiedica returnarea sumei respective in cazul unei alte hotarari judecatoresti contrare, operatiunea putand fi reflectata in contabilitate prin stornarea sumei returnate la venituri si inregistrarea de TVA deductibil, in baza hotararii judecatoresti.

Mai mult, prin contestatie, societatea recunoaste ca la baza incasarii acestei sume a stat o operatiune de prestari de servicii efectuate de aceasta, pentru care exigibilitatea TVA apare la data cand a intervenit faptul generator, respectiv la data prestarii de servicii.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere pentru TVA colectata, pentru perioada de la 11.02.2003, cand a avut loc incasarea efectiva a sumei de x lei pana la data de 25.05.2004, cand a fost inregistrata TVA colectata aferenta acestei sume, motiv pentru care se va respinge pentru acest capat de cerere contestatia formulata de X ca neintemeiata.

4. Referitor la suma reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata aferenta unor avansuri, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi pe fondul cauzei in conditiile in care, prin contestatie, X nu aduce nici un argument de fapt si de drept in sustinerea cauzei care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, pentru urmatoarele avansuri, pentru care nu a fost colectata TVA s-a procedat la calcularea de accesorii pana la data facturarii:

- avansul in suma de x lei de la persoana fizica incasat in luna noiembrie si decembrie 2004 pentru care a fost emisa factura. Pentru TVA de plata in suma de x lei au fost calculate pana la data de 25.02.2005,

majorari de intarziere in suma de y lei si penalitati de intarziere in suma de z lei.

- pentru avansurile totale in suma de x lei, de la persoana fizica, incasate in perioada martie - decembrie 2005 si facturate cu intarziere, au fost calculate majorari de intarziere in suma de y lei si penalitati de z lei.

- pentru avansul incasat in luna iulie 2005 pentru masina in suma de x lei si facturat in luna noiembrie 2005, au fost calculate majorari de intarziere in suma de y lei si penalitati in suma de z lei pentru suma de n lei TVA de plata.

Prin contestatie nu se prezinta argumente, motive de fapt si de drept care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala pentru aceasta suma.

In drept, la art.206 alin. (1) lit. c si lit.d din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde: [...]”

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipuleaza urmatoarele:

***“12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:
[...]***

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

[...]”, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume, in conformitate cu prevederile pct. 2.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Avand in vedere faptul ca societatea nu aduce nici un argument de fond in sustinerea acestui capat de cerere din contestatie care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitii legale, prin care sa combata si sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia formulata de X ca nemotivata si nesustinuta cu documente pentru TVA in suma de x lei.

5.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea a aplicat in mod legal cota redusa de 6% in anul 2002, respectiv 12,5% in anul 2003 pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor in valuta in volumul total al veniturilor, in conditiile in care nu justifica incasarea printr-un cont bancar din Romania a valutei si nu prezinta documente doveditoare pentru realizarea operatiunilor de export.

In fapt, societatea a aplicat cota redusa de 6% in anul 2002, respectiv 12,5% in anul 2003 pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor in valuta, in volumul total al veniturilor, pentru care a prezentat urmatoarele situatii:

- «Sume incasate prin Deutsche Bank Frankfurt/Maine-Germania pentru anul 2002» respectiv «Sume incasate prin Deutsche Bank Frankfurt/Maine-Germania pentru anul 2003» care cuprind totalul incasarilor pe luna inregistrate in Germania «incasarile reprezinta veniturile incasate in Germania pentru care au fost emise facturi externe»
- «Situatia export an 2002 - incasari in cont Romania» respectiv «Situatia export an 2003 - incasari in cont Romania» care cuprind, parte din sumele incasate in Germania trimise in Romania la Banca Romaneasca de catre personalul detasat conform procura”
- Mod de calcul al impozitului pe profit pentru anul 2002 si anul 2003.

Organele de inspectie fiscala nu au dat dreptul societatii de a-si aplica cota redusa de 6% in anul 2002, respectiv 12,5% in anul 2003 pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor in valuta in volumul total al veniturilor pentru urmatoarele considerente:

- la 31.12.2002 respectiv la 31.12.2003 calculul impozitului pe profit s-a facut in baza unui alt mod de calcul care nu cuprinde situatia veniturilor incasate sau alte documente justificative.
- la 31.12.2002, suma aferenta reducerii cotei de impozit pe profit de la

25% a fost repartizata pe contul 118 «alte fonduri»

- la 31.12.2003, suma aferenta reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% a fost repartizata pe contul 1068 «alte rezerve» fara analitic distinct

- la 01.01.2003 sumele din contul 118 «alte fonduri» au fost preluate in contul 1068 «alte rezerve»

- modalitatea de calcul prezentata difera de cea prezentata la calculul impozitului pe profit la incheierea bilantului contabil la 31.12.2002 si la 31.12.2003.

- in balanta intocmita pentru activitatea din Germania, exista contul 768 «alte venituri financiare », sume preluate in balanta centralizatoare.

- societatea nu a justificat operatiunile de export cu contractele incheiate cu beneficiarii externi, insotite de facturi, extrase de cont bancar in Romania, si situatia veniturilor incasate de la export;

- pentru sumele din contul 768 «alte venituri financiare » nu s-au prezentat documente justificative;

- sumele din contul 708 «activitati diverse» nu au putut fi justificate;

- la 31.12.2002, sumele obtinute prin aplicarea facilitatii nu au fost repartizate in contul 1068 «alte rezerve»;

- la 31.12.2003, repartizarea sumelor obtinute prin aplicarea facilitatii nu au fost repartizate in contul 1068 «alte rezerve»/analitic distinct.

Astfel organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu poate beneficia de aceste facilitati, drept urmare s-a recalculat impozitul pe profit, rezultand un impozit datorat in suma x lei.

In drept, pana la 01.07.2002 in conformitate cu art.3, alin.(1) din OUG 163/2001:

“Cota de 5% prevăzută la art. 7 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, va fi de 6% începând cu data de 1 ianuarie 2002.”

Totodata, pentru perioada 01.07.2002 – 31.12.2003 se aplica prevederile art.2, alin.(4) din Legea 414/2002 care precizeaza:

“Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor și/sau al prestărilor de servicii, realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, plătesc o cotă de impozit pe profit de 6% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în

volumul total al veniturilor. Suma aferentă reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% se repartizează la sfârșitul anului ca sursă proprie de finanțare, în limita profitului rămas după înregistrarea cheltuielii cu impozitul pe profit. Prestările de servicii pentru care se aplică cota de impozit redusă sunt cele pentru care beneficiarul prestării este în străinătate.”

iar art.(2), alin.(5) din același act normativ, cu modificările și completările ulterioare precizează:

“Începând cu data de 1 ianuarie 2003 cota de impozit pe profit este de 12,5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor încasate din export în volumul total al veniturilor. Începând cu data de 1 ianuarie 2004 cota de impozit pe profit este de 25% .”

În conformitate cu pct.30 din OMFP 1784/2002 privind unele măsuri referitoare la încheierea exercitiului financiar pe anul 2002:

“Sumele reprezentând facilități fiscale conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, se repartizează la rezerve, efectuându-se articolul contabil:

129 = 1068/analitic distinct”

În conformitate cu prevederile pct.2.5, 2.7, 2.8 și 2.12 din HG 859/2002 pentru aprobarea instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit:

“2.5. Serviciile realizate din activitatea proprie includ orice servicii executate pentru care beneficiarul prestării este în străinătate.

2.7. În vederea aplicării acestei facilități se întocmește o situație a veniturilor încasate din export la cursul de schimb în vigoare la data încasării, nediminuate cu costurile privind transferul bancar. Ponderea veniturilor încasate din export în volumul total al veniturilor înregistrate conform reglementărilor contabile se face cumulat de la începutul anului. Cota redusă se aplică asupra profitului impozabil aferent acestei ponderi, calculat și evidențiat, cumulat de la începutul anului fiscal.

2.8. Justificarea efectuării operațiunilor de export, inclusiv a operațiunilor de lohn, se face pe baza contractelor încheiate cu beneficiarii externi, însoțite de facturi, DVE și/sau DIV, extrase de cont bancar.

2.12. Nu intră sub incidența art. 2 alin. (4) din lege veniturile încasate în numerar din exportul de bunuri și servicii, precum și operațiunile de comerț internațional prin care nu se încasează valută în conturile bancare din România”

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, se retine faptul ca societatile care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor și/sau al prestărilor de servicii, realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, plătesc o cotă de impozit pe profit de 6% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Suma aferentă reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% se repartizează la sfârșitul anului ca sursă proprie de finanțare, în limita profitului rămas după înregistrarea cheltuielii cu impozitul pe profit. Prestările de servicii pentru care se aplică cota de impozit redusă sunt cele pentru care beneficiarul prestării este în străinătate.

Totodata, se retine ca începând cu data de 1 ianuarie 2003 cota de impozit pe profit este de 12,5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor încasate din export în volumul total al veniturilor iar sumele reprezentând facilități fiscale conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, se repartizează la rezerve, efectuându-se articolul contabil:

129 = 1068/analitic distinct.

In acelasi timp se retine ca in vederea aplicării acestei facilități se întocmește o situație a veniturilor încasate din export la cursul de schimb în vigoare la data încasării, nediminuate cu costurile privind transferul bancar, ponderea veniturilor încasate din export în volumul total al veniturilor înregistrate conform reglementărilor contabile se face cumulat de la începutul anului iar cota redusă se aplică asupra profitului impozabil aferent acestei ponderi, calculat și evidențiat, cumulat de la începutul anului fiscal.

Se retine ca societatile trebuie sa justifice efectuarea operatiunilor de export pe baza contractelor încheiate cu beneficiarii externi, însoțite de facturi, DVE și/sau DIV, precum si cu extrase de cont bancar prin care se încasează valută în conturile bancare din România.

In vederea stabilirii situatiei de fapt si pentru a verifica respectarea conditiilor impuse de lege pentru aplicarea acestor facilitati, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prin adrese urmatoarele documente:

- contractele incheiate de X cu beneficiarii din strainatate insotite de facturi, extrase de cont
- documente care atesta efectuarea lucrarilor de constructii (situatii de lucrari) pentru beneficiari externi
- documente care atesta efectuarea altor servicii pentru beneficiari externi
- facturi externe
- facturi fiscale
- situatia veniturilor din activitatea de prestari servicii - constructii
- situatia altor venituri (considerate de societate operatiuni scutite cu drept de deducere)
- documente justificative care au stat la baza inregistrarilor in creditul contului 768 « alte venituri financiare» pentru anii 2002 si 2003 si in creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» pentru anii 2004, 2005, 2006 si perioada 01.01.2007 si 31.07.2007, care nu au fost incluse in baza de impozitare a TVA si pentru care societatea a aplicat cota redusa de 6%, respectiv 12,5% la calculul impozitului pe profit pentru anii 2002 si 2003
- situatia veniturilor incasate din export pentru anul 2002 si anul 2003.

Se retine ca societatea a prezentat urmatoarele situatii:

- «Sume incasate prin Deutsche Bank Frankfurt/Maine-Germania pentru anul 2002» respectiv «Sume incasate prin Deutsche Bank Frankfurt/Maine-Germania pentru anul 2003» care cuprind totalul incasarilor pe luna inregistrate in Germania «incasarile reprezinta veniturile incasate in Germania pentru care au fost emise facturi externe»
- «Situatia export an 2002 - incasari in cont Romania» respectiv «Situatia export an 2003 - incasari in cont Romania» care cuprind, parte din sumele incasate in Germania trimise in Romania la Banca Romaneasca de catre personalul detasat conform procura
- Mod de calcul al impozitului pe profit pentru anul 2002 si anul 2003.

Se retine ca documentele si situatiile prezentate de societate nu pot justifica efectuarea operatiunilor de export, aceasta avand obligatia, asa cum am retinut mai sus sa prezinte contractele încheiate cu beneficiarii externi, însoțite de facturi, DVE și/sau DIV, precum si extrase de cont bancar. In acest sens, societatea nu a justificat operatiunile de export cu contractele incheiate cu beneficiarii externi, insotite de facturi , extrase de cont bancar in Romania si situatia veniturilor incasate de la export.

Astfel, se retine ca la 31.12.2002 respectiv la 31.12.2003 calculul impozitului pe profit s-a facut in baza unui alt mod de calcul care nu cuprinde situatia veniturilor incasate sau alte documente justificative, asa cum prevede legea.

Totodata, pentru sumele din contul 768 «alte venituri financiare» societatea nu a prezentat documente justificative iar sumele din contul 708 «activitati diverse» nu au putut fi justificate cu documente.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei “la data verificarii societatii datorita volumului mare de documente intocmite in limba germana si solicitate a fi puse la dispozitia organului de inspectie fiscala in limba romana, ne-a fost imposibil sa traducem toate contractele de prestari servicii de constructii-montaj incheiate, situatii de lucrari, facturi emise pentru veniturile realizate, inclusiv toate celelalte documentele care au stat la baza inregistrarii veniturilor si cheltuielilor aferente sediului permanent”, acesta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat societatea trebuie sa justifice, conform legii, efectuarea operatiunilor de export si aplicarea cotei reduce de impozit pe profit.

Totodata, prin adresa, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat lui X documentele justificative in baza carora s-au facut inregistrarile in conturile 768 “Alte venituri financiare” si 708 “Venituri din activitati diverse” si anume facturi fiscale, facturi externe, contracte cu beneficiari, deconturi justificative, alte documente justificative necesare pentru a justifica provenienta sumelor inregistrate in aceste conturi, in balanta din Romania, iar prin adresa, inregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, societatea a transmis documente care nu constituie insa documente justificative pentru aplicarea cotei reduce la impozitul pe profit, si anume note de debitare respectiv creditare, centralizatoare de salarii si alte documente ce nu se incadreaza in documentele justificative, cerute de lege.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei *“Contravaloarea operatiunilor de export realizate din prestari servicii constructii nu au fost incasate printr-un cont din Romania deoarece, aceste incasari in valuta erau necesare desfasurarii activitatii din Germania. Aceste sume in valuta se incasau in Deutsche Bank - Frankfurt/Main, conform extraselor de cont.”*, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum s-a retinut mai sus, conform prevederilor legale, nu se pot aplica aceste facilitati in conditiile in care nu se încasează valută în conturile bancare din România.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe profit suplimentar de plata in suma de x lei ca urmare a neacordarii dreptului de aplicare a cotei reduse de 6% in anul 2002, respectiv 12,5% in anul 2003 pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor in valuta, in volumul total al veniturilor, motiv pentru care se va respinge pentru acest capat de cerere contestatia formulata de X ca neintemeiata.

5.2. In ceea ce priveste suma reprezentand:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

stabilite prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere ca la punctele 4.1. din prezenta decizie in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de impozitului pe profit, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept *“accesorium sequitur principale”*, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

6. Referitor la suma reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit inregistrat in anul

2004, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea sunt datorate de X in conditiile in care suma reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal care a fost inregistrata la venituri si in baza careia s-a calculat impozit pe profit a fost incasata in data de 11.02.2003.

In fapt, in data de 11.02.2003, societatea a incasat de la Y suma de x lei, reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal, suma inregistrata in contul 473 «sume in curs de clarificare».

In luna aprilie 2004, societatea a inregistrat pe venituri suma de x lei.

Organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere pentru impozitul pe profit in suma de y lei, pentru perioada de la 11.02.2003 cand a avut loc incasarea efectiva a sumei de x lei pana la data de 25.05.2004 cand a fost inregistrata aceasta suma pe venituri pe considerentul ca inregistrarea veniturilor trebuia facuta la data incasarii efective a sumei si anume 11.02.2003.

In drept, se aplica prevederile art.378 din Codul de procedura civila, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Pe când o hotărâre definitivă se află în curs de a se judeca în contestație sau în urma cererii de revizuire ea are încă puterea lucrului judecat până ce se va înlocui printr-o altă hotărâre.”

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, se retine faptul ca o hotarare judecatoreasca definitiva are puterea lucrului judecat si ca urmare se pune in aplicare pana la momentul cand se inlocuieste cu o alta hotarare.

Se retine faptul ca societatea a incasat suma de x lei reprezentand executarea sentintei civile emisa de Tribunal la data de 11.02.2003 si a inregistrat pe venituri suma de x lei si la data de 25.05.2004.

Se retine ca societatea trebuia sa reflecte in contabilitate punerea in aplicare a sentintei civile, conform prevederilor legale, de la data la care aceasta sentinta a fost pusa in aplicare prin incasarea sumei de la Y si anume la data de 11.02.2003.

Afirmatia contestatoarei potrivit careia "in aprilie 2004 a inregistrat pe venituri suma de x lei atunci cand s-au epuizat caile de atac extraordinare ale debitoarei Y, deoarece a considerat ca in cazul unei decizii favorabile pentru aceasta oricand acesti bani sa poata fi returnati" nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei deoarece legea prevede ca o sentinta judecatoreasca definitiva trebuie pusa in aplicare pana la momentul cand se inlocuieste cu o alta hotarare si o data ce a fost pusa in aplicare, in cazul de fata, prin incasarea unei sume, aceasta trebuie sa fie reflectata in contabilitate prin inregistrarea pe venituri la data cand a avut loc aceasta incasare. Totodata, inregistrarea incasarii acestei sume pe venituri, nu impiedica returnarea sumei respective in cazul unei alte hotarari judecatoresti contrare, operatiunea putand fi reflectata in contabilitate prin stornarea sumei respective, in baza hotararii judecatoresti.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere pentru impozitul pe profit in suma de y lei, pentru perioada de la 11.02.2003 cand a avut loc incasarea efectiva a sumei de x lei pana la data de 25.05.2004 cand a fost inregistrata aceasta suma pe venituri, motiv pentru care se va respinge pentru acest capat de cerere contestatia formulata de X ca neintemeiata.

7.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acceptat stornarea in anul 2005 a unor venituri inregistrate de societate in acelasi an in conditiile in care nu au analizat daca veniturile inregistrate initial au fost corect inregistrate.

In fapt, in anul 2005, societatea a inregistrat lunar sume in creditul contului 708 «venituri diverse».

La 30.06.2005 respectiv 31.12.2005 o parte din aceste sume au fost stornate pe motivul ca reprezinta profitul realizat in Germania ca urmare a cresterii productivitatii muncii, care initial a fost transferat lunar la centrala prin cont 481 iar la incheierea situatiilor semestriale si anuale s-a constatat ca sumele respective nu trebuiau transmise in creditul centralei din Romania ci inregistrate ca venituri in Germania.

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare operatiunile de stornare si pentru veniturile stornate au calculat impozit pe profit pe motivul ca societatea nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza acestor inregistrari.

Societatea sustine in contestatie ca suma de x lei a fost incasata si utilizata in Germania si in mod eronat a fost creditata centrala de catre sediul permanent din Germania prin intermediul mai multor note de creditare in decursul intregului an 2005. Totodata, societatea sustine ca in urma analizei facute la acea perioada a constatat ca in semestrul II 2005 destinatia sumei de x lei a fost interpretata gresit, fapt pentru care s-a procedat la stornarea acesteia si inregistrarea ei corecta ca suma incasata si utilizata in Germania.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

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

Totodata, cap.2, art.6.9 din OMFP 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, precizeaza:

„Corectarea erorilor contabile

6.9. - Erorile contabile pot să apară ca urmare a unui calcul greșit, al aplicării greșite a metodelor contabile, al interpretării greșite a evenimentelor, a fraudelor sau omisiunilor.

Corectarea unei asemenea erori aferente perioadelor anterioare poate fi efectuată pe seama rezultatului perioadei curente. Atunci când este afectată credibilitatea situațiilor financiare prezentate, corectarea erorii se efectuează pe seama rezultatului reportat.”

Se retine ca societatea contestatoare a inregistrat lunar sume in creditul contului 708 «venituri diverse» iar la 30.06.2005 respectiv

31.12.2005 o parte din aceste sume au fost stornate.

De asemenea, se retine ca aceste sume au fost stornate pe motivul ca reprezinta profitul realizat in Germania ca urmare a cresterii productivitatii muncii, care initial a fost transferat lunar la centrala prin cont 481 iar la incheierea situatiilor semestriale si anuale s-a constatat ca sumele respective nu trebuiau transmise in creditul centralei din Romania ci inregistrate ca venituri in Germania.

Conform prevederilor legale mentionate mai sus se retine ca erorile aferente perioadelor anterioare se corecteaza pe seama rezultatului perioadei curente si atunci cand este afectata credibilitatea situatiilor financiare prezentate, corectarea erorii se efectueaza pe seama rezultatului reportat. Or, asa cum s-a retinut mai sus, din constatările organelor de inspectie fiscala rezulta ca eroarea corectata in 2005 s-a efectuat pentru venituri aferente tot exercitiului financiar 2005 si nu pentru perioada anterioara acestui exercitiu.

Se retine astfel ca organele de inspectie fiscala nu au analizat daca veniturile inregistrate initial, pentru care s-au efectuat aceste stornari, au fost corect inregistrate, daca au la baza documente justificative si ce reprezinta aceste venituri pentru a se face dovada realitatii operatiunilor si pentru a putea stabili daca stornarea lor a fost corect efectuata.

Astfel, la pct. 5.1 din decizie s-a retinut ca in vederea stabilirii situatiei de fapt, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prin adrese urmatoarele documente:

- contractele incheiate de X cu beneficiarii din strainatate insotite de facturi, extrase de cont
- documente care atesta efectuarea lucrarilor de constructii (situatii de lucrari) pentru beneficiari externi
- documente care atesta efectuarea altor servicii pentru beneficiari externi
- facturi externe
- facturi fiscale
- situatia veniturilor din activitatea de prestari servicii - constructii
- documente justificative care au stat la baza inregistrarilor in creditul contului 708 «venituri din activitati diverse» pentru anii 2004, 2005, 2006 si perioada 01.01.2007 si 31.07.2007.

Totodata, s-a retinut ca societatea nu a prezentat documente

justificative iar sumele din contul 708 «activitati diverse» nu au putut fi justificate cu documente ca venituri obtinute de societatea conform documentelor legale.

Astfel, prin adresa, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat X documentele justificative in baza carora s-au facut inregistrarile in contul 708 “Venituri din activitati diverse” si anume facturi fiscale, facturi externe, contracte cu beneficiari, deconturi justificative, alte documente justificative necesare pentru a justifica provenienta sumelor inregistrate in aceste conturi, in balanta din Romania.

Prin adresa inregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, societatea a transmis documente care nu constituie insa documente justificative pentru cuprinderea sumelor inregistrate la venituri in baza de impozitare a TVA, si anume note de debitare respectiv creditare, centralizatoare de salarii si alte documente ce nu se incadreaza in documentele justificative, cerute de lege, respectiv facturi fiscale in baza carora se poate face aplicarea taxei pe valoarea adaugata.

In aceasta situatie se retine ca nu se poate stabili daca stornarea veniturilor inregistrate in creditul contului 708 «venituri diverse» a fost corect efectuata atata timp cat nu s-a stabilit daca sumele initiale inregistrate in acest cont au fost corect inregistrate in conturile de venituri iar societatea nu a prezentat documente justificative pentru aceste inregistrari.

Conform celor prezentate precum si a textelor de lege invocate se retine ca argumentele invocate de organul de inspectie fiscala nu pot constitui un temei care sa indrituiasca in acest caz stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, iar faptul ca prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu s-a analizat daca stornarea a fost inregistrata ca urmare a erorilor materiale de inregistrare in conturile de venituri si nu a fost clarificat daca sumele inregistrate initial in contul 708 au fost corect inregistrate, pentru reanalizarea situatiei privind stornarea unor sume inregistrate in anul 2005 in contul 708 «venituri din activitati diverse» se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare”,

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul 519/2005, care precizeaza:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

La reanalizarea situatiei de fapt organele de inspectie fiscala vor avea in vedere clarificarea acesteia in raport de articolele din lege invocate prin reanalizarea tuturor documentelor aferente spetei in cauza, si analiza prevederilor legale invocate de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor in prezenta decizie.

Totodata, la reanalizarea situatiei de fapt privind stornarea acestor venituri, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte argumente invocate de contestatoare.

Avand in vedere cele retinute mai sus se va desfiinta Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala pentru suma de **x lei** reprezentand impozit pe profit, urmand sa se refaca inspectia fiscala de catre o alta echipa si sa se emita o noua decizie de impunere, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite, tinand cont de cele retinute mai sus si in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

7.2. In ceea ce priveste suma reprezentand:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

stabilite prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Avand in vedere ca la punctul 7.1. din prezenta decizie s-a desfiintat decizia de impunere contestata pentru impozitul pe profit in suma

de **x lei**, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere si pentru suma reprezentand:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, in vederea recalcularii acestora in functie de cele retinute la impozitul pe profit.

8.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra modului de calcul al impozitului pe profit in conditiile in care desi organele de inspectie fiscala au anulat facilitatea de 20% aplicata de contestatoare la valoarea bunurilor achizitionate pe care le-a inregistrat ca mijloace fixe, nu a acordat deductibilitatea cheltuielilor cu achizitia acestor bunuri, incadrate ca obiecte de inventar.

In fapt, societatea a dedus cheltuieli de amortizare reprezentand 20% din valoarea de intrare a unor bunuri achizitionate in 2004 si considerate mijloace fixe si anume:

- mijloc de transport, vandut in 24.01.2006
- motor antrenare, ax flexibil, cap vibrator
- calculatoare, monitor, imprimanta
- autobasculanta
- popi DOKA, trepiede, capete de decofrare, paleti de stivuire DOKA, boxe cu gratii DOKA, containere multidirectionale
- panouri, elemente de colt, tiranti, chei zavor, consola podina, distantiere.

Organele de inspectie fiscala au anulat facilitatea de 20% aplicata de contestatoare la valoarea bunurilor achizitionate pe care le-a inregistrat ca mijloace fixe pe considerentul ca nu toate aceste bunuri indeplinesc conditiile pentru a fi incadrate ca mijloace fixe. Astfel, bunurile monitor, imprimanta, popi DOKA, trepiede, panouri, chei nu se incadreaza ca si valoare in limita minima de 1.500 lei stabilita de lege pentru ca un bun sa poata fi incadrat ca si mijloc fix. Totodata, in anul 2005, societatea nu a mai continuat calcularea amortizarii fiscale inceputa in anul 2004 iar mijlocul fix autoutilitara Ford Transit a fost vandut in 2006.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit, rezultand o diferenta in suma de x lei.

Societatea sustine in contestatie ca nu s-a luat in calcul

influența în cheltuieli a valorii acestor obiecte în situația în care ar fi fost considerate obiecte de inventar, caz în care cheltuielile societății erau afectate cu întreaga valoare de achiziție.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.24, alin.(1), (2), (3) și (12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

“Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

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

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

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

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

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investițiile efectuate pentru descoperirea în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri.

(12) Contribuabilii care au investit în mijloace fixe amortizabile sau în brevete de invenție amortizabile și care au dedus cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora conform prevederilor legale, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix sau a brevetului de invenție, până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, au obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare. În cazul în care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, impozitul pe profit se recalculează și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere de la data aplicării facilității respective, potrivit legii.”

Acestea se coroborează cu prevederile pct.71¹ din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„Intră sub incidența art. 24 alin. (12) din Codul fiscal și mijloacele fixe amortizabile de natura construcțiilor.

Pentru investițiile considerate mijloace fixe amortizabile în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (3) din Codul fiscal, contribuabilii nu beneficiază de prevederile art. 24 alin. (12) din același act normativ.

Pentru mijloacele fixe amortizabile prevăzute la art. 24 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, deducerea de 20% se aplică la data punerii în funcțiune, cu ocazia recepției finale, la întreaga valoare a mijlocului fix amortizabil. În acest caz, valoarea fiscală rămasă de recuperat se determină, pe durata normală de utilizare rămasă, scăzând din valoarea totală a mijlocului fix amortizabil deducerea de 20% și amortizarea calculată până la data recepției finale.”

Totodata, se aplica si prevederile art.(6) alin.(1) din HG 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe care precizeaza:

“Începând cu data de 1 ianuarie 2004 valoarea de intrare a mijloacelor fixe, stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 15.000.000 lei.”

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, se retine faptul ca deducerea cheltuielilor de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare se face numai pentru bunurile ce se incadreaza in categoria mijloacelor fixe, asa cum sunt ele definite de lege si anume sunt deținute și utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative; au o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului; au o durată normală de utilizare mai mare de un an. Totodata, incepand cu data de 1 ianuarie 2004, valoarea de intrare a mijloacelor fixe este de 1.500 lei.

De asemenea, conform legii se retine ca societatile care au investit în mijloace fixe amortizabile și care au dedus cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, au obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare.

Se retine ca societatea a aplicat deducerea de 20% la toata valoarea facturilor desi o parte din obiectele achizitionate nu erau mijloace fixe. Astfel, bunurile monitor, imprimanta, popi DOKA, trepiede, panouri, chei nu se incadreaza ca si valoare in limita minima de 1.500 lei stabilita de lege pentru ca un bun sa poata fi incadrat ca si mijloc fix. Totodata, in anul 2005, societatea nu a mai continuat calcularea amortizarii fiscale inceputa in anul 2004 iar mijlocul fix autoutilitara Ford Transit a fost vandut in 2006 desi legea prevedea sa fie pastrat pentru o perioada cel putin egala cu jumatate din durata lor normala de utilizare.

Se retine astfel ca organele de inspectie fiscala nu au analizat bunurile pentru care au stabilit, conform legii, ca nu se incadreaza in

categoria mijloacelor fixe, si anume daca sunt obiecte de inventar sau materiale consumabile si felul cum trebuie inregistrate in contabilitate.

Prin urmare, se retine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au anulat facilitatea de 20% aplicata de contestatoare la toata valoarea bunurilor achizitionate pe care le-a inregistrat ca mijloace fixe fara a clarifica daca bunurile respective sunt obiecte de inventar sau materiale consumabile si fara a da dreptul societatii sa isi deduca cheltuielile cu achizitionarea acestor bunuri.

Conform celor prezentate precum si a textelor de lege invocate se retine ca elementele invocate de organul de inspectie fiscala nu pot constitui un temei care sa indrituiasca in acest caz anularea facilitatii de 20% aplicata la valoarea bunurilor achizitionate inregistrate ca mijloace fixe fara a da dreptul societatii sa isi deduca cheltuielile cu achizitionarea acestor bunuri in cazul in care acestea sunt obiecte de inventar sau materiale consumabile, iar faptul ca prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu s-a efectuat o analiza a acestor bunuri si nu a fost clarificat modul cum aceste bunuri trebuiau inregistrate in contabilitate si daca aveau dreptul deducerii cheltuielilor cu acestea, pentru reanalizarea situatiei privind aceste bunuri se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare”,

La reanalizarea situatiei de fapt privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte argumente invocate de contestatoare.

Avand in vedere cele retinute mai sus se va desfiinta Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala pentru suma de **x lei** reprezentand impozit pe profit, urmand sa se refaca inspectia fiscala de catre o alta echipa si sa se emita o noua decizie de impunere, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite, tinand cont de cele retinute mai sus si in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

8.2. In ceea ce priveste suma reprezentand:

- **majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;**
- **penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,**

stabilite prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Avand in vedere ca la punctul 8.1. din prezenta decizie s-a desfiintat decizia de impunere contestata pentru impozitul pe profit in suma de **x lei**, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere si pentru suma reprezentand:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, in vederea recalcularii acestora in functie de cele retinute la impozitul pe profit.

9. Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal, in speta Decizia de impunere, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta materiala de a se investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata, X a solicitat suspendarea executarii Deciziei de impunere.

In drept, sunt incidente prevederile art.215 alin.(1) si alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata de Ordonanta Guvernului nr.35/2006, potrivit carora:

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

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea actului administrativ

fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cautiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate[...]."

Potrivit art.14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, se precizează:

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

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

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea societății contestatoare de suspendare a executării Deciziei de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice intra sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii formulată de X, neavând competența materială, aceasta revenind instanțelor judecătorești conform legii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.1 din Legea nr.345/2002, art.19, 24, 126, 141, 147 din Legea nr.571/2003, art.2 din Legea nr.414/2002, Ordinul 306/2002, Ordinul 1784/2002, art.378 din Codul de procedură civilă și art.206, 215, 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desfiintarea Deciziei de impunere pentru suma reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata de plata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X impotriva Deciziei de impunere pentru suma reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata de plata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de X impotriva Deciziei de impunere referitoare la suma reprezentand:

- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

4. In ceea ce priveste cererea de suspendare a executarii Deciziei de impunere formulata de X, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu are competenta materiala de solutionare, aceasta revenind instantei judecatoresti.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.