



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 41/13.06.2008
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.A.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța prin adresa nr..... din 13.05.2008, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr..... din 13.05.2008, cu privire la contestația formulată de S.C. CONSTANTA S.A., cu sediul în Eforie Nord, str..... nr..., jud.Constanța, CUI

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../20.03.2008, întocmită de organele A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța în baza Raportului de inspecție fiscală din 20.03.2008, în cuantum total de lei, compuse din:

- ✓ lei - T.V.A.;
- ✓ lei – impozit pe profit;
- ✓ lei – impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- ✓ lei – majorări de întârziere aferente.

Subliniem că debitul înscris în Decizia de impunere nr...../20.03.2008 reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar este în cuantum de lei și reprezintă diferența dintre T.V.A. colectată suplimentar în sumă de lei și taxa deductibilă stabilită suplimentar în cuantum de lei. Potrivit precizărilor de la pct.10 pag.12 a contestației, petenta nu contestă T.V.A. deductibilă stabilită suplimentar, în sumă de lei.

Contestația a fost introdusă de contestator, fiind îndeplinite prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, actele atacate au fost comunicate petentului cu adresa nr..... din 27.03.2008 iar contestația a fost depusă la A.F.P. - Contribuabili Mijlocii în data de 25.04.2008 fiind înregistrată sub nr.....

În speță, se reține că sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel încât Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la A.F.P. - Contribuabili Mijlocii sub nr...../25.04.2008 petenta, prin reprezentanții săi legali, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../20.03.2008 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din 20.03.2008, solicitând anularea acestui act administrativ-fiscal.

Motivele de fapt și de drept pe care petenta le invocă în justificarea acțiunii sale sunt următoarele :

A. Nerespectarea procedurii de emitere a actelor administrative fiscale și de comunicare a acestora.

În acest sens, petenta susține că Decizia de impunere a fost emisă în data de 20.03.2008, cu 7 zile înainte de depunerea raportului de inspecție fiscală la A.F.P. - Contribuabili Mijlocii, unde a fost înregistrat sub nr...../27.03.2008.

Deasemenea, susține că numărul de înregistrare a Raportului de inspecție (...../27.03.2008) este ulterior numărului adresei de comunicare (...../27.03.2008) a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală.

Concluzia petentei este că, urmărind această succesiune, rezultă că Decizia de impunere nu a avut la bază niciun Raport de inspecție fiscală, nerespectându-se prevederile art.109 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 iar organul fiscal a comunicat această decizie precum și Raportul de inspecție fiscală fără a fi în posesia acestuia!!!!

B. Referitor la modul de stabilire a taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit :

B.1) Cu privire la T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de lei ca urmare a modului defectuos de completare a jurnalelor de T.V.A.:

Petenta susține că urmare controlului efectuat organul de inspecție fiscală a constatat o diferență de lei între taxa pe valoarea adăugată colectată înregistrată în jurnalele de vânzări și taxa pe valoarea adăugată colectată determinată pe baza înregistrărilor contabile, dar a adunat suma respectivă ca diferență de plată în loc să o scadă, suma fiind în roșu.

Prin urmare, solicită admiterea contestației pentru T.V.A. în sumă de lei, reprezentând dublul debitului stabilit suplimentar de organul de inspecție, pentru motivul că această sumă a fost adunată la totalul taxei stabilită suplimentar în loc să fie scăzută din totalul debitului stabilit suplimentar.

B.2) Cu privire la T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar pentru serviciile de tratament oferite agențiilor de turism:

Petenta susține că în mod eronat organul de control a presupus că societatea a încadrat aceste servicii de tratament ca fiind scutite de taxă în baza prevederilor art.141 alin.(1) lit.g) din Legea nr.571/2003, ele fiind în fapt scutite în baza prevederilor art.141 alin.(1) lit.a) din același act normativ.

Prin urmare, solicită admiterea contestației pentru T.V.A. în sumă de lei, susținând că serviciile de tratament prestate agențiilor de turism sunt scutite de taxă, în temeiul dispozițiilor art.141 alin.(1) lit a) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003.

B.3) Referitor la constatarea organului de inspecție privind utilizarea eronată a contului 462 – Creditori diverși pentru serviciile de tratament prestate de S.C. B..... S.R.L.:

Petenta susține că serviciile de tratament pe care le facturează către CNPDAS și agențiile de turism sunt executate, în fapt, de către societatea B..... SRL, această intermediere având drept scop îndeplinirea condițiilor de calificare la licitațiile de achiziții publice organizate de CNPDAS pentru biletele de odihnă și tratament și creșterea atractivității pachetului turistic oferit agențiilor de turism.

Drept urmare, consideră că această operațiune este de fapt o prestație în contul clientului așa cum este prevăzută la art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, situație în care, potrivit normelor de aplicare, societatea „nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 „Creditori diverși”, inclusiv taxa pe valoarea adăugată”.

Pe de altă parte, este de părere că, și în situația în care s-ar admite ca fiind corect punctul de vedere al organului fiscal, baza de impunere în sumă de lei stabilită de acesta nu este constituită în întregime din venituri scutite fără drept de deducere.

Astfel, petenta arată că suma de lei prezentată în situația centralizatoare a sumelor stabilite suplimentar de la pag. 23 a Raportului de inspecție este compusă din :

- lei prestații aferente CNPDAS;
- lei prestații aferente agențiilor de turism, sumă pe care, din punctul său de vedere, organul de inspecție ar fi dublat-o, fiind inclusă și în suma de lei aferentă bazei de impunere cu T.V.A. 19% și în suma de lei aferentă bazei scutite fără drept de deducere.

Drept urmare, solicită admiterea punctului său de vedere privind folosirea contului 462 și diminuarea veniturilor pentru serviciile de tratament stabilite în centralizatorul de la pag.23 a Raportului de inspecție precum și recalcularea deducerii pe bază de pro-rata, iar în situația în care nu se admite această cerere, solicită corectarea erorii materiale privind dublarea bazei de impozitare în sumă de lei și recalcularea deducerii pe bază de pro-rata.

B.4) Referitor la constatarea organului de inspecție privind înregistrarea în jurnalele de vânzări a unui plus de operațiuni în cuantum de lei, aferente facturilor emise către C.N.P.A.D.A.S. :

Deși în contestație petenta a inserat și acest capăt de cerere, nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care le-a avut în vedere.

B.5) Cu privire la T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar ca urmare a înregistrării eronate a facturilor emise către C.N.P.A.D.A.S.:

Petenta afirmă că aceste facturi fiscale sunt aferente biletelor de odihnă și tratament decontate de CNPADAS și, în consecință, prestațiile incluse în aceste facturi sunt scutite de T.V.A., acest aspect rezultând din Anexa nr.2/11 a Raportului de inspecție fiscală, pct.10, 12 și 13.

Drept urmare, consideră că organul de inspecție a stabilit în mod eronat că aceste diferențe aferente serviciilor de cazare și masă sunt purtătoare de T.V.A. și din acest motiv solicită admiterea contestației pentru suma de lei .

B.6) Referitor la T.V.A. colectată suplimentar în sumă de lei aferentă sconturilor fiscale:

Petenta afirmă că reducerile financiare în sumă de ron s-au aplicat la contractele încheiate cu partenerii străini pentru „înscrisuri timpurii”, pentru plata în avans a contravalorii serviciilor prestate, evidențiindu-se separat în factură prin diminuarea concomitentă a valorii prestațiilor acordate cu taxă pe valoarea adăugată aferentă și nu prin adăugarea taxei la valoarea netă financiară.

Din acest motiv, consideră că nu datorează taxa pe valoarea adăugată colectată de organul de inspecție în sumă de lei, aferentă reducerilor financiare.

B.7) Referitor la T.VA. colectată suplimentar în sumă de lei aferentă facturilor lipsă:

Petenta apreciază că debitul stabilit suplimentar la acest capăt de cerere nu are temei de drept deoarece actul normativ înscris în decizia de impunere, respectiv „OD425/2008 art.F, pct.34”, nu există, iar temeiul de drept invocat la pag.19 din Raportul de inspecție, respectiv H.G. nr.704/1993 care aproba Regulamentul de aplicare a Legii nr.82/1991, era abrogat la acea dată de H.G. nr.22/2003.

În ceea ce privește invocarea Ordinului nr.425/1998 pentru aprobarea Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și a modelelor acestora, petenta susține că acest act nu este incident speței deoarece facturile fiscale în cauză au avut regim special în acea perioadă.

Nu în ultimul rând, în privința temeiului legal, petenta susține că organul de inspecție nu indică articolul, alineatul, paragraful încălcat ci generic... reglementarea.

Pe fond, petenta apreciază că este falsă afirmația organului de inspecție precum că nu și-a îndeplinit obligația de reconstituire a facturilor fiscale susținând că, după ce a depus diligențele de reconstituire a lor, a ajuns la concluzia că respectivele facturi nu au fost folosite și le-a declarat

nule publicându-le în Monitorul Oficial al României partea a III-a, nr.4/07.01.2008, nefiind sesizată de nimeni de folosirea și înregistrarea în evidențele contabile a acestor facturi.

În consecință, consideră că nu se mai justifică măsura luată de organul de control privind estimarea bazei de impozitare.

Pe de altă parte, afirmă că în această estimare nu s-a ținut seama de specificul activității societății, respectiv că:

- o parte din facturile folosite ca bază de impozitare sunt emise către C.N.P.D.A.S., fiind evident faptul că facturile lipsă nu puteau fi emise către această instituție deoarece nu s-au încasat sume în plus de la aceasta și prin urmare respectivele facturi trebuiau eliminate din baza de impozitare folosită pentru estimare;

- nu întotdeauna valoarea fără T.V.A. a facturilor emise se constituie în venit, fiind numeroase cazurile în care aceasta are altă semnificație (avans, plată în contul clientului etc.);

- în estimarea T.V.A.-ului s-a considerat doar cota de T.V.A. de 19% care nu este cea uzuală deoarece ponderea operațiunilor impozabile cu această cotă în totalul operațiunilor realizate de societate este de 36,4%.

B.8) Referitor la T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar pentru descărcarea eronată a gestiunii de marfuri:

Petenta susține că temeiul legal indicat de organele de control se referă la bunurile constatate lipsă din gestiune, afirmând că nu are cunoștință de efectuarea vreunui inventar la data de 03.06.2004 iar faptul că s-a constatat o neconcordanță între valoarea veniturilor și marfa scăzută din gestiune poate fi asimilată cel mult unei erori materiale, lipsa în gestiune putând fi constatată doar la inventarierea faptică a stocurilor de marfă.

Pe de altă parte, mai susține că la primele inventare efectuate în cursul verii 2004, la gestiunile existente la data de 03.06.2004 s-au înregistrat plusuri de inventar și nu minusuri.

Drept urmare, solicită admiterea contestației pentru acest capăt de cerere pentru motivul că nu există constatări privind bunuri lipsă din gestiune.

B.9) Cu privire la măsura constând în anularea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă chiriei percepută societății B..... în sumă de lei și la ajustarea veniturilor din chirii la nivelul de lei:

a) În primul rând petenta susține că operațiunea de închiriere a celor trei baze de tratament către societatea B..... este o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată deoarece la data de 01.03.2003 contractul de închiriere era în vigoare și, în conformitate cu dispozițiile art.22¹ din H.G. nr.348/2003, și-a exprimat opțiunea tacită pentru taxarea operațiunilor de închiriere de imobile, posibilitatea de renunțare la acest regim fiind admisă prin H.G. nr.44/2004 cuprinzând Normele de aplicare a Codului fiscal, pct.42 alin.(6).

În opinia petentei, opțiunea tacită operează și după data de 01.01.2004, acest fapt reieșind din modificările aduse începând cu data de 01.01.2007 dispozițiilor pct.42 alin.(6) de către H.G. nr.1861/2006, unde s-a prevăzut obligativitatea depunerii unei notificări de către persoanele care vor să renunțe la acest regim începând cu data de 01.01.2007.

b) În al doilea rând, petenta susține că ajustarea chiriei între persoane afiliate a fost efectuată de organul de inspecție cu încălcarea dispozițiilor pct.22 teza I din H.G. nr.44/2001 care se referă la posibilitatea ajustării veniturilor prevăzută la art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal numai în relațiile speciale dintre o persoană afiliată română cu una străină și care dispun în mod imperativ că nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate.

În acest sens, subliniază că, contractul de închiriere nr...../08.06.2002 a fost încheiat între două persoane juridice române, fapt pentru care consideră că ajustarea veniturilor de la lei la lei este o operațiune nelegală care a influențat în mod negativ cuantumul pro-ratei determinată de organul fiscal la nivelul de 42,294%.

În consecință, contestatara solicită admiterea contestației pentru T.V.A. colectată în sumă de lei stabilită suplimentar de organul de inspecție, înlăturarea măsurii privind ajustarea

veniturilor din chirii și ca efect al acesteia, recalcularea pro-ratei pentru perioada februarie-03.06.2004 precum și a profitului impozabil și a impozitului pe profit.

B.10) Referitor la T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală ca urmare a recalculării pro-ratei:

Petenta susține că organul de inspecție a încălcat dispozițiile art.147 alin.10 din Codul fiscal, deoarece a recalculat pro-rata definitivă la data de 03 iunie 2004 în condițiile în care acestea prevăd că pro-rata definitivă se determină în luna decembrie.

Totodată, contestă modul de calcul al pro-ratei pentru motivul că acesta a avut la bază venituri care au fost recalculate de organul fiscal și care au fost contestate la capetele de cerere anterioare.

B.11) Referitor la T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar ca urmare a ajustării taxei pentru investiții efectuate la activele închiriate:

Petenta învederează că nu este de acord cu această măsură pentru următoarele motive:

1) operațiunea de închiriere este o operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca urmare a acordului tacit exprimat începând cu data de 01.03.2003;

2) dispozițiile pct.42 alin.(7) din H.G. nr.44/2004 invocate de organul de control prevăd că taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă obținută prin ajustare se înregistrează în contabilitate, în jurnalele și în decontul de T.V.A. pentru luna în care persoana impozabilă începe aplicarea regimului de scutire, respectiv începând cu luna ianuarie 2004 conform punctului de vedere al acestuia. În condițiile în care perioada supusă inspecției fiscale a fost 01 februarie-03 iunie 2004, contestata este de părere că organul de control și-a depășit atribuțiunile și a încălcat prevederile art.96 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 conform cărora inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit sau taxă și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

B.12) Referitor la modificarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu cheltuielile în cuantum de lei înregistrate în contul de cheltuieli în avans:

Petenta susține că, cheltuielile în cuantum de lei reprezintă cheltuieli efectuate pentru pregătirea sezonului estival, constând în contractarea capacităților de cazare și alimentație publică, efectuarea reparațiilor curente și cosmetizarea hotelurilor și restaurantelor și, având în vedere caracterul sezonier al activității desfășurate, cheltuielile angajate în perioada ianuarie-mai 2004 nu pot fi disociate de veniturile în scopul cărora au fost efectuate.

În acest sens, afirmă că metoda de recunoaștere a cheltuielilor pe măsura obținerii veniturilor este reglementată la pct.95, 96 și 97 din O.M.F.P. nr.94/2001, fiind aplicată și în anii precedenți când alte echipe de control fiscal ce au verificat impozitul pe profit au considerat legală și corectă aplicarea acestei metode.

Pentru aceste motive, petenta solicită recunoașterea respectivelor cheltuieli ca fiind cheltuieli în avans și recalcularea profitului contabil și a impozitului pe profit.

C. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de lei și la obligațiile fiscale accesorii acestuia constând în majorări și penalități de întârziere în cuantum total de lei:

Petenta consideră că impozitul stabilit suplimentar pentru venitul realizat de persoane fizice nerezidente este fără obiect susținând că nu a avut relații cu astfel de persoane ci doar cu persoane juridice nerezidente, aspect recunoscut chiar de organul de inspecție, în fapt fiind vorba de două impozite diferite.

Pe de altă parte, afirmă că serviciile prestate de cele două persoane juridice se referă la un curs de pregătire în domeniul contabilității ce urma să se desfășoare la Londra precum și la publicarea ofertei turistice într-un catalog editat și distribuit în Germania și prin urmare nu se încadrează în dispozițiile art.115 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal care prevăd impozitarea veniturilor din servicii prestate în România.

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 20.03.2008 a fost întocmit de organele din cadrul A.F.P. - Contribuabili mijlocii Constanța urmare solicitării înaintate de Garda

Financiară Constanța prin adresa nr...../CT/22.06.2006 privind verificarea societății CONSTANTA S.A., fostă E..... S.A..

Având în vedere că la data de 3 iunie 2004 această societate a absorbit S.C. S..... S.A., s-a procedat la verificarea obligațiilor datorate de aceasta din urmă bugetului de stat pentru perioada de până la data fuziunii .

Urmare controlului, s-au stabilit diferențe suplimentare în contul obligațiilor cuvenite bugetului de stat, constând în T.V.A., impozit pe profit și impozit pe veniturile realizate de nerezidenți, după cum urmează:

A) Referitor la T.V.A. a cărei perioadă supusă inspecției fiscale a fost 01 februarie – 03 iunie 2004 precum și la impozitul pe profit pentru perioada 01 ianuarie – 03 iunie 2004:

A.1) *Urmare verificării s-au constatat deficiențe privind modul de completare a jurnalelor de vânzări și neconcordanțe între datele înregistrate în acestea și cele din deconturile de TVA și evidența contabilă. Acest fapt a impus recalcularea bazei de impozitare și a taxei pe valoarea adăugată colectată, rezultând o diferență în sumă de lei între taxa pe valoarea adăugată colectată reflectată în jurnalele de vânzări în cuantum de lei și taxa în sumă de lei determinată de organul de control urmare înregistrărilor contabile efectuate de agentul economic.*

Această diferență a fost considerată ca fiind taxă colectată stabilită suplimentar .

A.2) *Societatea a contractat cu Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale (CNPADAS) precum și cu agenții de turism, servicii medicale ce au fost prestate în fapt de societatea B..... în baza contractului de prestări servicii nr...../21 oct.2003 având ca obiect activități de asistență medicală ambulatorie, consultații și tratamente efectuate de personal medical specializat, tratament balnear pentru turiștii sosiți în stațiune.*

Organul de control a stabilit că, în mod eronat, societatea a considerat că serviciile medicale în sumă de lei facturate agențiilor de turism sunt scutite de taxă în baza prevederilor art.141 alin.(1) lit.g) din Legea nr.571/2003, motiv pentru care a procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă acestor servicii.

A.3) *Referitor la același contract, organul de control a constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă la venituri și nici în jurnalul de vânzări valoarea tratamentului facturat CNPADAS și agențiilor de turism în sumă totală de lei și, deasemenea, nici la cheltuieli sau în jurnalul de cumpărări facturile fiscale primite de la societatea B..... pentru serviciile medicale prestate, valoarea tratamentului fiind înregistrată în creditul contului 462 – Creditori diverși la nivelul sumei de lei, rezultând o diferență neînregistrată de lei.*

Organul de inspecție a considerat că biletele de odihnă și/sau tratament reprezintă un pachet turistic întreg care trebuia înregistrat în evidența contabilă integral în conturile de venituri iar prestațiile executate de societatea B..... în conturile de cheltuieli, motiv pentru care a stabilit că prin înregistrarea acestor servicii în contul 462 - Creditori diverși, societatea a influențat modul de calcul al pro-ratei și implicit, al taxei pe valoarea adăugată de dedus. Din acest motiv a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, luând în considerare ca venit suma de lei și ca și cheltuielă, suma de lei.

A.4) *Urmare verificării s-a stabilit că societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări facturile fiscale emise către CNPADAS de mai multe ori, cu valori diferite care însumate, fie depășesc valoarea facturilor emise, fie nu compun această valoare, rezultând că în perioada verificată a fost înregistrat în jurnale un plus de operațiuni în sumă totală de lei.*

A.5) *Din verificarea modului de înregistrare în evidența contabilă a facturilor fiscale emise către CNPADAS s-a constatat că o diferență în sumă de lei provenind dintr-o*

factură emisă în luna mai 2004 și din două facturi emise în 14.06.2004, compusă din venituri din cazare în cuantum de lei cu T.V.A. 9% și venituri din alimentație publică (masă) în cuantum de lei cu T.V.A. 19%, nu apare înregistrată nici în contul de venituri, nici în cel privind veniturile în avans și nici în contul de creditori.

Aferent acestei diferențe neînregistrate organul de inspecție a colectat suplimentar T.V.A. în cuantum de lei, din care lei T.V.A. în cotă de 19% și lei T.V.A. în cotă de 9%.

Totodată, această diferență de venituri neînregistrate a fost luată în considerare la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit.

A.6) Urmare verificării s-a constatat că în lunile mai și iunie 2004 societatea a acordat reduceri financiare (sconturi) anumitor clienți, în sumă totală de lei, din care lei pentru servicii impozitate cu cota de 19% și în sumă de lei pentru servicii impozitate în cotă de 9%, pe care le-a înregistrat în debitul contului 667 – „cheltuieli privind sconturile acordate”, diminuând baza de impozitare și încălcând astfel prevederile art.137 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 .

În consecință, organul de inspecție a procedat la reîntregirea bazei de impozitare și la stabilirea T.V.A. colectată suplimentar în valoare totală de lei din care lei pentru servicii impozitate cu cota de 19% și lei pentru servicii impozitate cu cota de 9%.

A.7) Urmare controlului efectuat s-a constatat că pentru două facturi (fact. nr..... din aprilie 2004 și nr..... din mai 2004) nu au existat exemplarele roșii înregistrate în evidența contabilă și nici cele verzi la cotor, societatea neprocedând la reconstituirea acestora în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, H.G. nr.704/1993 privind Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora și O.M.F.P. nr.425/1998 privind aprobarea normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special.

În consecință, pentru aceste facturi s-a procedat la stabilirea prin estimare a bazei impozabile în conformitate cu prevederile art.60 din O.G. nr.92/2003, utilizându-se metoda mediei valorice a facturilor fiscale emise în aceste luni, rezultând o valoare de lei, aferent căreia s-a stabilit T.V.A. colectată suplimentar în sumă de lei.

Totodată, valoarea bazei impozabile stabilită prin estimare a fost luată în considerare la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit .

A.8) Urmare verificării descărcării gestiunilor de marfă ale unităților de alimentație publică s-a constatat că valoarea mărfurilor scăzute a fost mai mare decât valoarea mărfurilor vândute, cu suma de lei, din care lei în luna mai 2004 și lei în luna iunie 2004.

Organul de inspecție a considerat că marfa scăzută în plus din gestiune este o livrare de bunuri efectuată cu plată, de natura bunurilor lipsă din gestiune, pentru care trebuia colectată T.V.A. în conformitate cu prevederile art.128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 .

În consecință, s-a procedat la colectarea T.V.A. suplimentară în cuantum de lei pentru marfa scăzută în plus din gestiune.

A.9) Referitor la contractul de închiriere nr..... din 08.06.2002 încheiat cu societatea B....., în calitate de locatar, organul de control a constatat următoarele:

- societatea a colectat în mod eronat T.V.A. în sumă de lei la veniturile din chirii totalizând lei, în fapt aceste operațiuni fiind scutite de taxă fără drept de deducere, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.k) din lege, opțiunea de taxare fiind posibilă doar prin depunerea unei notificări în acest sens.

Întrucât societatea a depus notificarea prevăzută la pct.42 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 privind opțiunea de aplicare a regimului de taxare pentru operațiunile de închiriere după data fuziunii, respectiv la 07 ianuarie 2005, organul de control a procedat la stornarea taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei.

- valoarea chiriei lunare percepute pentru suprafața totală de mp a fost de lei, nereflexând prețul practicat pe piață. Având în vedere faptul că cele două societăți sunt afiliate, organul de inspecție a procedat la ajustarea venitului din închiriere în conformitate cu dispozițiile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003, utilizând metoda comparării prețurilor.

În acest sens, prețul pe mp a fost stabilit la euro, preț practicat de societate pentru suprafețe din aceleași spații comerciale în aceeași perioadă, rezultând un venit total recalculat din închirieri în quantum total de lei, venit de care s-a ținut seama la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit.

A.10) Referitor la deducerea taxei pe valoarea adăugată pe bază de pro-rata:

Urmare verificării s-a constatat că societatea a comunicat organului fiscal teritorial la începutul anului 2004 o cotă provizorie de pro-rata de 70% dar pentru luna iunie a aplicat o cotă de 100%, fără a determina pro-rata definitivă la fuziune, în conformitate cu prevederile art.147 alin.(10) din Legea nr.571/2003. Procedând în acest mod, s-a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și a înregistrat pe costuri o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de lei.

Drept urmare, s-a procedat la recalcularea pro-ratei definitive la data de 03 iunie 2004, în funcție de operațiunile realizate efectiv, rezultând o cotă de 42,294 %, în baza căreia a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată deductibilă recalculată în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă de înregistrat pe costuri în sumă de lei.

Pe cale de consecință, organul de control a stabilit că societatea a dedus în plus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, taxă care trebuia înregistrată pe costuri. Această taxă a fost luată în considerare la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit.

A.11) Referitor la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă, aferentă modernizărilor:

Urmare verificării efectuate organul de control a constatat că societatea a efectuat începând cu luna februarie 2001, modernizări la hotelurile în care s-au închiriat spații, respectiv H....., B..... și S..... în valoare totală de lei dar nu a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru bunurile imobile modernizate în ultimii 5 ani, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(10) din Legea nr.571/2003 coroborate cu prevederile pct.42 alin.(7) din H.G. nr.44/2004.

Din acest motiv, s-a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă acestor modernizări, rezultând o sumă de lei de scăzut din T.V.A. deductibilă.

A.12) Referitor la tratamentul contabil al cheltuielilor înregistrate în avans:

Urmare controlului efectuat organul de inspecție a constatat că la data de 03.06.2004 societatea înregistra în contul 471-„cheltuieli înregistrate în avans” un sold debitor în quantum de lei, reprezentând fie cheltuieli efective ce trebuiau înregistrate în debitul conturilor de cheltuieli (clasa 6), fie cheltuieli cu investițiile ce trebuiau înregistrate în debitul contului 231-„imobilizări corporale în curs”.

Organul de control a stabilit că nu se justifică înregistrarea cheltuielilor efective ca și cheltuieli anticipate pentru motivul că nu s-a respectat principiul „delimitării cheltuielilor în timp” conform căruia includerea cheltuielilor în costuri se efectuează în perioada de gestiune căreia îi aparțin.

Drept urmare, s-a procedat la identificarea și verificarea sumelor înscrise în soldul contului 471, rezultând că societatea trebuia să înregistreze în conturile de cheltuieli (clasa 6), cheltuieli efective în sumă de lei iar în contul de investiții în curs (ct.231), cheltuieli cu investiții și modernizări în suma de lei.

În consecință, la recalcularea profitului contabil și fiscal și a impozitului pe profit organul de control a luat în considerare ca și cheltuieli efective suma de lei, considerată de petentă ca fiind cheltuieli anticipate.

Având în vedere toate constatările și recalculările efectuate, organul de inspecție a stabilit că la data de 03 iunie 2004 societatea S..... înregistra o taxă pe valoarea adăugată de rambursat în sumă totală de lei față de taxa pe valoarea adăugată de rambursat determinată de societate în cuantum de lei.

Referitor la impozitul pe profit, s-a stabilit că societatea înregistra o pierdere fiscală în sumă de lei și un impozit pe profit plătit în plus în sumă de lei, comparativ cu profitul impozabil în cuantum de lei și impozitul pe profit de plată în sumă de lei determinat de petentă.

B) Cu privire la impozitul pe veniturile realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente:

Urmare controlului organelor de inspecție au constatat că pentru veniturile în sumă totală de euro plătite către două persoane juridice nerezidente (A....., I.....) societatea nu a calculat, reținut și virat impozitul aferent, fapt pentru care a procedat la stabilirea unui impozit suplimentar în sumă totală de lei, prin aplicarea cotei de 15% asupra respectivelor venituri.

Aferent acestui debit au fost calculate obligații accesorii în sumă totală de lei, constând în dobânzi și majorări de întârziere în cuantum de lei (până la data de 18.03.2008) precum și penalități de întârziere în sumă de lei (până la data de 31.12.2005).

În baza Raportului de inspecție fiscală din data de 20.03.2008 a fost întocmită Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 20.03.2008, aceste acte fiind comunicate petentei poștă cu adresa nr...../27.03.2008.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție fiscală, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

În fapt, urmare sesizării Gărzii Financiare Constanța din data de 22.06.2006, organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale la societatea CONSTANTA S.A., fosta E..... S.A.. Având în vedere că în data de 03.06.2004 această societate a absorbit societatea S..... S.A., s-a procedat la efectuarea controlului fiscal a acesteia din urmă, pentru perioada de la ultimul control și până la data fuziunii prin absorbție.

Urmare inspecției fiscale s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale, constând în T.V.A., impozit pe profit și impozit pe venitul realizat din România de nerezidenți.

Petenta contestă diferențele de obligații fiscale, invocând atât aspecte de ordin procedural cât și de fond.

Analizând motivele de fapt și de drept expuse de contestatară și probele depuse la dosarul contestației se rețin următoarele:

Spețele supuse soluționării sunt dacă organul de inspecție fiscală a respectat procedura de emitere și de comunicare a actului administrativ-fiscal atacat și dacă stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatarii este întemeiată legal.

Precizăm că în vederea soluționării cererii, prin adresa nr..... din 30.05.2008 s-au solicitat petentei documente relevante pentru luarea deciziei, motiv pentru care, în conformitate cu dispozițiile art.70 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate.

A) Cu privire la invocarea nulității Deciziei de impunere nr...../20.03.2008 pentru motivul nerespectării procedurii de emitere a actelor administrative-fiscale și de comunicare a acestora:

În fapt, invocând dispozițiile art.109 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală petenta susține că Decizia de impunere ce i-a fost comunicată nu a avut la bază nici un Raport de inspecție fiscală, motivând că aceasta a fost emisă în data de 20.03.2008, cu 7 zile înainte de depunerea Raportului de inspecție la A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța, unde a fost înregistrat sub nr...../27.03.2008 și că acest număr de înregistrare este ulterior numărului adresei de comunicare (...../27.03.2008).

În drept, la art. 109 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, se dispune:

„ (1) *Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.*

(2) *La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.*

(3) *Deciziile prevăzute la alin. (2) se comunică în termen de 7 zile de la data finalizării raportului de inspecție fiscală”.*

În speță, se reține că în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 20.03.2008 organul de inspecție fiscală a întocmit Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr..... și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr....., ambele acte administrative purtând data de 20.03.2008.

Aceste documente întocmite urmare inspecției fiscale au fost înregistrate sub nr..... la registratura organului fiscal – A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii Constanța în data de 27.03.2008 și au fost transmise petentei cu adresa de înaintare având același număr și aceeași dată - 27.03.2008, așa cum reiese din adresa depusă la dosarul contestației, respectându-se întocmai termenul indicat la alin.(3).

În aceste condiții, se reține că emiterea și comunicarea deciziei de impunere atacate s-a efectuat în conformitate cu dispozițiile art.109 din Codul de procedură fiscală, republicat, situație față de care susținerile petentei sunt nefondate.

Mai mult, se reține că invocarea nulității deciziei de impunere atacate este neîntemeiată legal întrucât motivele arătate de petentă nu se circumscriu celor indicate la art.46 din Cod, referitoare la constatarea nulității actului administrativ-fiscal.

Drept urmare, pentru argumentele expuse **se va respinge ca neîntemeiată legal contestația petentei cu privire la invocarea nulității Deciziei de impunere nr...../20.03.2008.**

B) Cu privire la taxa pe valoarea adăugată și la quantumul bazei de impozitare a impozitului pe profit stabilite suplimentar de organul de inspecție:

B.1) Referitor la T.V.A. colectată suplimentar, în sumă de lei:

Din cuprinsul Raportului de inspecție rezultă că în urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat deficiențe privind modul de completare a jurnalelor de vânzări precum și neconcordanțe între sumele înscrise în acestea și cele înscrise în deconturile de T.V.A. precum și cu cele înregistrate în evidența contabilă.

Urmare recalculării bazelor de impozitare și a taxei pe valoarea adăugată colectată în baza înregistrărilor contabile efectuate de societate, organul de control a stabilit o diferență de taxă colectată suplimentar în sumă de lei, între taxa colectată rezultată din bilanța de verificare și taxa colectată evidențiată în jurnalele de vânzări, care constituie documente primare ce stau la baza întocmirii decontului de taxă pe valoarea adăugată și a declarării acestui impozit la organul fiscal.

Această diferență a fost înscrisă cu cerneală roșie în capitolul respectiv din Raportul de inspecție (pag.16) și cu cerneală neagră în centralizatorul sumelor stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale de la pag.22.

Petenta a apreciat că diferența de taxă colectată în sumă de lei a fost stabilită în roșu, ceea ce înseamnă că taxa colectată înscrisă în jurnalele de vânzări a fost mai mare decât taxa colectată înregistrată în evidența contabilă, și a considerat că, în centralizatorul de la pag.22 organul de inspecție a efectuat o greșeală de calcul deoarece a adunat respectiva sumă la totalul taxei colectată stabilită suplimentar, în loc să o scadă. Din acest motiv a solicitat admiterea contestației pentru suma de lei (dublul diferenței în discuție).

În speță, din analiza constatărilor din cuprinsul Raportului de inspecție și a anexelor cuprinzând modul de calcul al obligațiilor stabilite suplimentar, se reține că susținerile petentei sunt nefondate.

Astfel, este real faptul că înscrierea cu cerneală roșie a diferenței în sumă de lei constatată de către organul de control, în comentariul de la pag.16 a Raportului de inspecție poate produce confuzii cu privire la natura acestei sume dar se reține că pentru fundamentarea acestora pe luni și documente primare se face trimitere la Anexa nr.2/9b a Raportului.

Din această anexă intitulată „Situția documentelor primare înregistrate eronat în jurnalele de vânzări, structurate pe luni și tipuri de operațiuni în perioada ianuarie-03.06.2004” rezultă în mod clar că diferența stabilită urmare inspecției fiscale este rezultatul dintre taxa colectată în sumă de lei înscrisă în bilanța contabilă a societății și taxa colectată în sumă de lei înscrisă în jurnalele de vânzări, concluzia fiind că petenta a raportat în deconturile de T.V.A o taxă colectată mai mică cu suma de lei, influențând astfel T.V.A. declarată organului fiscal în această perioadă.

Drept urmare, se reține că, în centralizatorul sumelor stabilite suplimentar la pag.22 a raportului de inspecție, diferența de lei a fost înscrisă corect, ca fiind T.V.A. colectată în plus de organul fiscal (de plată) față de T.V.A. colectată înscrisă în deconturi de petentă.

În referatul cuprinzând propuneri de soluționare, întocmit potrivit instrucțiunilor aprobate prin O.M.F.P. nr.519/2005 pentru aplicarea art.176 din Codul de procedură fiscală, organul de inspecție subliniază că taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei a fost înscrisă în roșu în raportul de inspecție doar pentru a fi scoasă în evidență, nefiind o sumă în roșu din punct de vedere contabil care să se scadă din taxa colectată înscrisă de petentă în evidența contabilă sau în jurnalele de vânzări.

Drept urmare, având în vedere argumentele expuse, se reține că neținând seama de modul de calcul evidențiat în Anexa nr.2/9b a raportului de inspecție, în mod eronat petenta a considerat că diferența de lei reprezentând T.V.A. colectată suplimentar de organul de inspecție este „în roșu”. Pentru acest motiv **se va respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată împotriva acestui debit.**

B.2) Referitor la taxa colectată suplimentar, în sumă de lei:

În fapt, din cuprinsul raportului de inspecție rezultă că această taxă a rezultat ca urmare a faptului că pentru serviciile medicale facturate unor agenții de turism, în sumă totală de lei societatea nu a colectat T.V.A., considerându-le scutite de taxă, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(1) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care respectivele operațiuni nu se încadrau în cele reglementate la acest articol.

Petenta contestă debitul stabilit susținând că în mod eronat organul de control a presupus că societatea a încadrat respectivele operațiuni ca fiind scutite de T.V.A. în temeiul art.141 alin.(1) lit.g) din Codul fiscal, afirmând că ele sunt scutite de taxă în conformitate cu dispozițiile art.141 alin.(1) lit.a) din Cod.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 141 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„(1) *Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:*

a) spitalizarea, **îngrijirile medicale**, inclusiv veterinară, și **operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități**, indiferent de forma de organizare, precum spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, **baze de tratament și recuperare**, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități, cantinele organizate pe lângă aceste unități, serviciile funerare prestate de unitățile sanitare”.

În speță, se reține că serviciile medicale facturate de petentă agențiilor de turism au fost executate în fapt de societatea B..... SRL, în baza contractului de prestări servicii nr..... din oct.2003 având ca obiect efectuarea de servicii medicale precum activități de asistență medicală ambulatorie, consultații și tratamente efectuate de personal medical specializat, tratament balnear pentru turiștii sosiți în stațiune.

În vederea executării acestor servicii medicale societatea B....., având ca asociat unic societatea S..... și obiect de activitate “activități de asistență medicală ambulatorie” - cod CAEN 8512, a închiriat de la aceasta 3 spații a câte mp fiecare la parterul și etajul XIV al hotelurilor H....., B..... și S.....

Drept urmare, operațiunile scutite de T.V.A. la care fac referire dispozițiile art.141 alin.(1) lit.a) se referă la îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități precum cabinete medicale și baze de tratament, în speță de societatea B.....

Serviciile medicale refacturate de către petentă agențiilor de turism nu se încadrează în operațiunile prevăzute limitativ la art.141 alin.(1) lit.a) deoarece aceasta nu le realizează efectiv, întrucât nu este autorizată să desfășoare asemenea activități, obiectul său de activitate fiind “Hoteluri” - cod CAEN 5510.

Nefiind incluse în categoria operațiunilor enumerate la art.141 alin.(1) lit.a), serviciile medicale refacturate agențiilor de turism intră sub incidența prevederilor art.140 alin.(1) al Codului fiscal, potrivit cărora pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse se aplică cota standard de T.V.A. de 19%.

În consecință, pentru argumentele expuse, se reține că organul de inspecție fiscală a procedat în mod legal la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă serviciilor medicale facturate agențiilor de turism, **motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva acestei măsuri.**

B.3) Referitor la constatările privind înregistrarea eronată în contul 462-Creditori diverși a tratamentului medical din facturile emise către CNPADAS și agențiile de turism:

În fapt, urmare verificării organul de inspecție a constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă la venituri și nici în jurnalul de vânzări valoarea tratamentului din facturile emise către CNPADAS și agențiile de turism în sumă totală de lei și de asemenea, nici la cheltuieli sau în jurnalul de cumpărări facturile fiscale primite de la societatea B..... pentru serviciile medicale prestate, aceste prestații fiind înregistrate parțial în contul 462-Creditori diverși.

Organul de inspecție a stabilit că prin înregistrarea acestor servicii în contul 462-Creditori, societatea a influențat modul de calcul al pro-ratei și implicit, al taxei pe valoarea adăugată de dedus precum și modul de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit, deoarece serviciile de cazare, masă și tratament oferite clienților reprezintă un pachet turistic întreg ce trebuia înregistrat ca atare în conturile de venituri ale societății.

Petenta contestă aceste aprecieri susținând că acționează ca un intermediar între prestatorul efectiv al acestor servicii medicale de tratament - societatea B..... și clienții săi efectivi, CNPADAS și agențiile de turism și din acest motiv operațiunea este o prestație în contul clientului care se încadrează în prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal conform cărora:

„(3) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:

e) sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia”.

Din acest motiv consideră că a înregistrat corect sumele respective în contul 462-Creditori diverși, în conformitate cu instrucțiunile pentru aplicarea acestui articol aprobate prin H.G. nr.44/2004, unde la pct.22 alin.(2) se prevede:

(2) Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidențiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare. De asemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 "Creditori diverși", inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza cărora a fost întocmită”.

În speță, din contractul nr..... din 29.11.2003 încheiat cu Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale în calitate de beneficiar, rezultă că petenta, în calitate de prestator, se obligă să asigure și să execute servicii hoteliere, de restaurant și de tratament balnear pentru beneficiarii biletelor de tratament balnear eliberate de CNPAS pentru perioada ianuarie-iunie 2004.

Deasemenea, din contractul nr..... din 12.01.2004 încheiat cu agenția de turism T..... rezultă că petenta, în calitate de prestator, se obligă să acorde servicii de cazare, masă și tratament balnear în unitățile proprii, pentru turiștii acesteia.

Pentru executarea serviciilor de tratament balnear pentru care s-a obligat prin cele două contracte petenta a încheiat, în calitate de beneficiar, contractul de prestări servicii nr..... din 21.10.2003 cu societatea B..... SRL, având ca obiect prestarea către societatea S..... de activități de asistență medicală ambulatorie, consultații și tratamente efectuate de personal specializat, tratament balnear pentru turiștii sosiți în stațiune, în baza contractelor încheiate cu agențiile de turism din țară pentru servicii de cazare, masă și tratament.

Din acest cadru juridic se reține că, deși a subcontractat serviciile de tratament balnear către B....., petenta, în calitate de prestator de servicii, acționează în nume propriu pentru aceste servicii în relația cu CNPAS și agențiile de turism, întrucât s-a obligat să asigure acestor clienți întreg pachetul de servicii turistice compus din masă, cazare și tratament.

În calitate de prestator inclusiv al serviciilor de tratament, petenta nu are și calitatea de intermediar, niciăieri din cuprinsul contractelor încheiate cu clienții săi nerezultând obligația de a achita în contul acestora serviciile de tratament executate de o altă persoană, în speță de B.....

În acest sens, însăși petenta recunoaște că, Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale primește la licitațiile de achiziții publice doar ofertanți care oferă întreg pachetul de servicii compus din cazare, masă și tratament, fiind interzisă comisionarea serviciilor cuprinse în pachet dar prestate de alte persoane decât ofertantul.

În consecință, în speță nu sunt aplicabile dispozițiile art.137 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum eronat susține petenta, ci dispozițiile art.129 alin.(6) din lege, potrivit cărora:

„În cazul prestării unui serviciu de către mai multe persoane impozabile, prin tranzacții succesive, fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final”.

În acest sens a procedat și petenta întrucât a facturat clienților săi - CNPAS și agențiilor de turism întreg pachetul de servicii pe care s-a obligat să îl presteze, inclusiv serviciile de tratament și, la rândul său, în calitate de beneficiar, a primit de la prestatorul efectiv al acestora,

societatea B....., facturi pentru valoarea tratamentului deși, în fapt, acest tratament a fost executat direct beneficiarilor biletelor de tratament și turiștilor trimiși de agențiile de turism.

Pe de altă parte, deși petenta susține că prin contabilizarea prestațiilor de tratament în contul 462-Creditori diverși a procedat în conformitate cu prevederile pct.22 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 cuprinzând normele de aplicare a art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, în speță se reține că nu a respectat întocmai aceste prevederi.

Astfel, dispozițiile invocate prevăd obligativitatea ca sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului să se deconteze acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care să se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", și în care să se evidențieze facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă, la această factură trebuind să fie anexate copii de pe facturile achitate în numele clientului.

În speță, din facturile fiscale depuse la dosarul contestației cu adresa nr..... din 06.06.2008 rezultă că prin facturile fiscale nr..... și din 09.03.2008 petenta a facturat CNPADAS un pachet de servicii turistice compus din cazare, masă și tratament și a primit de la B..... factura de tratament Ministerul Muncii, nr..... din 19.03.2004.

Pe facturile emise pentru CNPADAS nu este înscrisă mențiunea „factură de decontare-pentru plăți în numele clientului” și nu este evidențiată factura emisă de B..... care a fost achitată în numele clientului, acest lucru nefiind posibil datorită faptului că aceasta a fost emisă ulterior, în data de 19.03.2004.

Același mod de lucru a fost practicat și în relația cu clientul E..... căruia în data de 07.04.2004 i s-au facturat servicii turistice constând în cazare, masă și tratament, acestea din urmă fiind facturate societății S..... de B..... în data de 19.04.2004.

În consecință, modul de facturare al serviciilor de tratament adoptat de petentă este în concordanță cu cadrul juridic creat de contractele de prestări servicii în care aceasta are, pe de o parte, calitatea de prestator, iar pe de altă parte, calitatea de beneficiar, ambele situații fiind tratate ca fiind tranzacții separate, potrivit dispozițiilor art.129 alin.(6) din Codul fiscal.

În aceste condiții, se reține că petenta avea însă obligația de a înregistra în contabilitate pachetul de servicii facturat clienților, inclusiv tratamentul, în conturile de venituri, potrivit contractelor încheiate cu clienții iar serviciile efectuate de B....., în conturile de cheltuieli, potrivit contractului încheiat cu acest furnizor de servicii.

Drept urmare, susținerea petentei potrivit căreia serviciile de tratament sunt prestații în contul clientului care se încadrează în prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal se reține a fi nefondată, fiind infirmată de prevederile contractuale și de modul efectiv de facturare al acestor servicii.

Având în vedere argumentele expuse, **se va respinge ca neîntemeiată legal contestația petentei cu privire la măsura dispusă de organul de inspecție, constând în luarea în considerare a sumei de lei reprezentând operațiuni scutite fără drept de deducere, la calculul pro-ratei** în funcție de care se determină taxa de dedus din taxa pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată de societate.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia la stabilirea bazei de impozitare suplimentare a T.V.A. rezultată în urma controlului în cuantum de lei, organul de inspecție a dublat suma de lei reprezentând tratament facturat agențiilor de turism, se reține că aceasta este întemeiată.

Astfel, în centralizatorul sumelor stabilite suplimentar de la pag.23, la poz.3 organul de control a înscris la baza de impozitare pentru operațiuni scutite fără drept de deducere suma de lei reprezentând valoarea tratamentului medical facturat Casei Naționale de Pensii și agențiilor de turism, compusă potrivit Anexei nr.2/10 din tratament facturat Casei Naționale în sumă de lei și din tratament facturat agențiilor de turism în sumă de lei, în condițiile în care, această ultimă sumă a fost înscrisă distinct și la poz.2 din tabel, ca fiind operațiuni impozabile cu cotă de 19%. Acest fapt a rezultat ca urmare a centralizării eronate în Anexa nr.2/13 a sumelor stabilite suplimentar de organul de inspecție fiscală.

Drept urmare, având în vedere că această centralizare eronată a influențat modul de calcul al pro-ratei stabilită de organul de control cu efect asupra T.V.A. cu drept de deducere și, implicit, modul de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit, **se va desființa parțial decizia de impunere nr...../20.03.2008 și raportul de inspecție fiscală cu privire la capitolul constând în stabilirea bazei impozabile în vederea recalculării pro-ratei și implicit, a profitului impozabil rezultat în urma controlului.**

La recalcularea pro-ratei organul de inspecție va proceda la scăderea sumei de lei din baza de impozitare pentru operațiuni scutite fără drept de deducere în cuantum de lei.

B.4) Referitor la constatarea organului de inspecție privind înregistrarea în jurnalele de vânzări a unui plus de operațiuni în sumă de lei, aferente facturilor emise către C.N.P.A.D.A.S.,:

În fapt, urmare verificării s-a constatat că societatea a înregistrat în jurnalele de vânzări facturile fiscale emise către CNPADAS de mai multe ori, cu valori diferite care însumate, fie depășesc valoarea facturilor emise, fie nu compun această valoare, rezultând că în perioada verificată a fost înregistrat în jurnale un plus de operațiuni în sumă totală de lei.

Drept urmare, organul de control a procedat la scăderea acestor operațiuni scutite fără drept de deducere din baza de calcul a pro-ratei.

Deși petenta contestă și această constatare a organului de inspecție, nu prezintă motivele de fapt și de drept în susținerea acțiunii sale, situație în **care contestația formulată împotriva acestui capăt de cerere se va respinge ca nemotivată.**

B.5) Cu privire la T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar ca urmare a înregistrării eronate a facturilor emise către CNPADAS și la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de lei reprezentând venituri stabilite suplimentar:

Din verificarea modului de înregistrare în evidența contabilă a facturilor fiscale emise către CNPADAS s-a constatat că o diferență în sumă de lei provenind dintr-o factură emisă în luna mai 2004 și din două facturi emise în 14.06.2004, compusă din venituri din cazare în cuantum de lei cu T.V.A. 9% și venituri din alimentație publică (masă) în cuantum de lei cu T.V.A. 19%, nu apare înregistrată nici în contul de venituri, nici în cel privind veniturile în avans și nici în contul de creditori.

Aferent acestei diferențe neînregistrate organul de inspecție a colectat suplimentar T.V.A. în cuantum de lei, din care lei T.V.A. în cotă de 19% și lei T.V.A. în cotă de 9%.

Petenta afirmă că aceste facturi fiscale sunt aferente biletelor de odihnă și tratament decontate de CNPADAS și prin urmare sunt scutite de T.V.A., acest aspect rezultând și din Anexa nr.2/11 a Raportului de inspecție fiscală, pct.10, 12 și 13.

Drept urmare, consideră că organul de inspecție a stabilit în mod eronat că aceste diferențe aferente serviciilor de cazare și masă sunt purtătoare de T.V.A. și din acest motiv solicită admiterea contestației pentru suma de lei .

În ceea ce privește măsura constând în luarea în calcul a acestei diferențe la determinarea profitului impozabil, petenta susține că, în fapt diferența neînregistrată aferentă celor trei facturi ar fi mai mare, respectiv de lei și ea se regăsește în înregistrările din evidența contabilă de după 03.06.2004, data fuziunii prin absorbție.

În speță, din cuprinsul Raportului de inspecție (pag.18) și din Anexa nr.2/11 intitulată "Situația diferențelor dintre sumele înregistrate în jurnalele de vânzări urmare facturilor fiscale emise către Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale decontate pe baza biletelor de tratament și a celor înscrise în aceste facturi fiscale", rezultă că diferențele constatate ca fiind neînregistrate provin din facturile fiscale nr..... din 25.05.2004, și din 14.06.2004 emise către CNPADAS, cuprinzând servicii de cazare, masă și tratament.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aceste operațiuni sunt scutite fără drept de deducere, în temeiul art.141 alin.(1) lit.g) din Codul fiscal, potrivit căruia :

“Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

[...] serviciile de cazare, masă și tratament, prestate de persoane impozabile care își desfășoară activitatea în stațiuni balneoclimaterice, dacă au încheiat contracte cu Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale și contravaloarea acestora este decontată pe bază de bilete de tratament”.

Drept urmare, chiar dacă o parte din serviciile de cazare și masă din facturile respective nu a fost înregistrată în evidența contabilă, aspect recunoscut de petentă, acest fapt nu poate înlătura natura acestor operațiuni, de operațiuni scutite fără drept de deducere din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, deoarece ele sunt incluse în pachetul de servicii facturat CNPADAS și decontat pe bază de bilete de tratament.

În această situație, se reține că măsura dispusă de către organul de inspecție fiscală constând în colectarea taxei pe valoarea adăugată la diferența de venit în sumă de lei constatată a fi neînregistrată în evidența contabilă, este neîntemeiată legal.

Pentru argumentele expuse se va admite contestația petentei cu privire la suma de lei reprezentând T.V.A. colectată suplimentar, cu consecința anulării parțiale a deciziei de impunere nr..... din 20.03.2008 și a Raportului de inspecție fiscală referitor la acest debit.

La recalcularea pro-ratei a cărei desființare a fost pronunțată la capătul de cerere de la lit.B.3), organul de inspecție va proceda la scăderea diferenței de venituri neînregistrate în cuantum de lei din baza de impozitare a operațiunilor impozabile cu cotă de 19% și 9% și includerea acesteia în baza de impozitare a operațiunilor scutite fără drept de deducere.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia veniturile neînregistrate în evidența contabilă a societății S..... ar fi în fapt de lei și că acestea ar fi înregistrate în evidența societății absorbante E....., actualmente CONSTANTA SA după data fuziunii, se reține ca fiind nefondată, pentru următoarele considerente:

- petenta nu precizează ce reprezintă și din ce se compune diferența dintre veniturile în cuantum de lei constatate de organul de inspecție ca fiind aferente serviciilor de cazare și masă din facturile emise către CNPADAS și valoarea acestor servicii înregistrată în evidența contabilă și veniturile în cuantum de lei pe care ea însăși le-a constatat. Nefiind argumentată și justificată cu probe, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la această susținere .

- cele trei facturi fiscale au fost emise în numele societății S..... și, prin urmare, veniturile înscrise în ele trebuiau înregistrate integral în evidența contabilă a acestei societăți înainte de fuziune, și nu parțial, așa cum a procedat petenta.

Potrivit dispozițiilor art.8 (1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, în vigoare în anul 2004, în cazul fuziunii, societățile comerciale aveau obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv .

Conform O.M.F.P. nr.2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului:

“Creanțele față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de clienți și furnizori care dețin ponderea în totalul soldurilor acestor conturi, după modelul anexat (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce în funcție de necesități”.

În conformitate cu aceste dispoziții legale, societatea S..... avea obligația de a efectua inventarierea creanțelor deținute asupra CNPADAS la data fuziunii și, în baza verificării și confirmării extraselor soldului contului de clienți, de a proceda la regularizarea eventualelor diferențe față de soldul scriptic înregistrat în evidența contabilă.

Drept urmare, pe lângă faptul că petenta nu demonstrează că suma de lei a fost înregistrată în evidența contabilă de după fuziune, (deși în cuprinsul contestației de la acest capăt de cerere afirmă că ar anexa o situație în acest sens, acest document nu se regăsește în recapitulatia documentelor anexate contestației), se reține că nici nu ar avea relevanță acest fapt întrucât pentru stabilirea situației de fapt fiscale a societății la data fuziunii este necesar ca aceste venituri să fie luate în calculul bazei impozabile a impozitului pe profit.

În consecință, pentru argumentele expuse se reține a fi întemeiată măsura dispusă de organul de inspecție privind majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de lei reprezentând venituri stabilite suplimentar, motiv pentru care **se va respinge contestația petentei cu privire la acest capăt de cerere.**

B.6) Cu privire la T.V.A. colectată suplimentar în valoare de lei, aferentă reducerilor financiare:

În fapt, urmare verificării s-a constatat că în lunile mai și iunie 2004 societatea a acordat reduceri financiare (sconturi) anumitor clienți, în sumă totală de lei, din care lei pentru servicii impozitate cu cota de 19% și lei pentru servicii impozitate în cotă de 9%, diminuând baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, contrar prevederilor art.137 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 .

Organul de inspecție a procedat la reîntregirea bazei de impozitare și la stabilirea T.V.A. colectată suplimentar în valoare totală de lei, din care lei pentru servicii impozitate cu cota de 19% și lei pentru servicii impozitate cu cota de 9%.

Petenta contestă această măsură susținând că reducerile fiscale (sconturile) au fost evidențiate separat în factură prin diminuarea concomitentă a valorii prestațiilor acordate cu taxa pe valoarea adăugată aferentă și nu prin adăugarea taxei la valoarea netă financiară, motiv pentru care consideră că nu datorează taxa pe valoarea adăugată colectată de organul fiscal în sumă de lei.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.137 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, conform cărora:

“Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților”.

La pct.22 din normele metodologice date în aplicarea acestui articol, aprobate prin H.G. nr.44/2004 se precizează:

“(1) Rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț care nu se cuprind în baza de impozitare trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, să fie în beneficiul clientului și să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare”.

Din acest context se reține că, reducerile financiare acordate clienților și reflectate în facturi nu se includ în baza de impozitare, respectiv pentru acestea nu se colectează T.V.A..

În fapt, din factura fiscală nr..... din 28.05.2004 anexată la dosarul contestației rezultă că pentru serviciile de cazare și masă facturate agenției de turism T..... SRL, petenta a acordat o reducere de 15% din valoarea acestora, respectiv de lei, pentru care a calculat T.V.A. colectată în sumă de lei, diminuând astfel taxa colectată aferentă bazei de impozitare constituită din valoarea serviciilor facturate .

Drept urmare, se confirmă modul de lucru constatat de organul de inspecție referitor la includerea de către petentă în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, a reducerilor financiare (sconturilor), contrar dispozițiilor legale mai sus invocate, și diminuarea în acest mod a taxei colectate aferentă operațiunilor impozabile .

În consecință, se reține că măsura dispusă de organul de inspecție privind reîntregirea bazei de impozitare a serviciilor facturate și colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă este

întemeiată legal, motiv pentru care se va **respinge contestația formulată de petentă împotriva acestui capăt de cerere.**

B.7) Referitor la T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de lei aferentă facturilor lipsă:

În fapt, urmare controlului efectuat s-a constatat că pentru două facturi fiscale (fact. nr..... din aprilie 2004 și nr..... din mai 2004) nu au existat exemplarele roșii înregistrate în evidența contabilă și nici cele verzi la cotor, societatea neprocedând la reconstituirea acestora în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, H.G. nr.704/1993 privind Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora și O.M.F.P. nr.425/1998 privind aprobarea normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special.

În consecință, pentru aceste facturi s-a procedat la stabilirea prin estimare a bazei impozabile în conformitate cu prevederile art.60 din O.G. nr.92/2003, (art.67 din O.G. nr.92/2003, republicată) utilizându-se metoda mediei valorice a facturilor fiscale emise în aceste luni, rezultând o valoare de lei, aferent căreia s-a stabilit T.V.A. colectată suplimentar în sumă de lei.

Totodată, valoarea bazei impozabile stabilită prin estimare a fost luată în considerare la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit .

Petenta contestă măsura dispusă susținând că temeiul de drept invocat de organul de inspecție pentru obligativitatea reconstituirii documentelor justificative și contabile pierdute, sustrate sau distruse nu există și că este falsă afirmația organului de inspecție precum că nu și-a îndeplinit această obligație de reconstituire a facturilor fiscale afirmând că, după ce a depus diligențele de reconstituire a lor, a ajuns la concluzia că respectivele facturi nu au fost folosite și le-a declarat nule, publicându-le în Monitorul Oficial al României partea a III-a, nr.4/07.01.2008.

În consecință, consideră că nu se mai justifică măsura luată de organul de control privind estimarea bazei de impozitare.

Pe de altă parte, afirmă că în această estimare nu s-a ținut seama de specificul activității societății, respectiv că:

- o parte din facturile folosite ca bază de impozitare sunt emise către C.N.P.D.A.S., fiind evident faptul că facturile lipsă nu puteau fi emise către această instituție deoarece nu s-au încasat sume în plus de la aceasta și prin urmare respectivele facturi trebuiau eliminate din baza de impozitare folosită pentru estimare;

- nu întotdeauna valoarea fără T.V.A. a facturilor emise se constituie în venit, fiind numeroase cazurile în care aceasta are altă semnificație (avans, plată în contul clientului etc.);

- în estimarea T.V.A.-ului s-a considerat doar cota de T.V.A. de 19% care nu este cea uzuală deoarece ponderea operațiunilor impozabile cu această cotă în totalul operațiunilor realizate de societate este de 36,4%.

În drept, referitor la lipsuri, pierderi sau sustrageri de formulare cu regim special, dispozițiile H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăd:

“Art. 6. - Salariații care primesc spre folosință aceste formulare răspund de utilizarea lor, pentru consemnarea operațiunilor legale, și au obligația să justifice în orice moment existența lor.

Art.8. - Formularele care nu se mai folosesc se restituie la magazie pe baza Bonului de predare-transfer, restituire, cod 14-3-3A, și se înregistrează ca intrare în Fișa de magazie a formularelor cu regim special, cod 14-3-8/b, menționându-se numerele și seria formularelor primite.

Art. 10. - Formularele neutilizabile, defectuos tipărite sau în alte cazuri similare se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se mențiunea "ANULAT", pe toate exemplarele, și se restituie, cu excepția formularelor din carnete broșate, gestionarului de formulare, sub semnătura persoanei predatoare, în fișa de magazie a formularului cu regim special înscriindu-se numărul și seria formularului respectiv în coloana "formulare neutilizabile", urmând a fi predate la arhivă și păstrate conform normelor legale.

Art. 12. - Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de înscriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept”.

Referitor la lipsuri, pierderi sau sustrageri de formulare cu regim special, la art.4 din O.M.F.P. nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se precizează:

“ În cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați:

a) să anunțe, în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană, a municipiului București, respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București, după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de poliție;

b) să transmită Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii”.

Întrucât factura fiscală este un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, în speță sunt incidente și dispozițiile art.25 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, conform căroră:

„În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare, potrivit reglementărilor emise în acest scop”.

Referitor la aplicarea acestui articol, reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.94/2001 prevăd la pct.1.4.:

„Responsabilitatea de a reconstitui documentele contabile în cazurile prevăzute la alineatul precedent revine administratorilor întreprinderii sau altei persoane care are obligația să gestioneze patrimoniul.

Documentele contabile reconstituite vor purta mențiunea "Reconstituit".

Din contextul legal citat se reține că, chiar și în situația pierderii documentelor justificative, contribuabilii au obligația de a proceda la reconstituirea acestora și, în plus, în cazul formularelor cu regim special, au și obligația de a le declara nule în Monitorul Oficial, **după sesizarea organelor în drept, respectiv a direcției generale a finanțelor publice județene și a Companiei Naționale “Imprimeria Națională”, în termen de max. 48 ore de la constatarea pierderii.**

În speță, petenta nu a procedat la reconstituirea celor două facturi fiscale lipsă din lunile aprilie și mai 2004 pentru motivul că, după ce a depus diligențele de reconstituire a ajuns la concluzia că aceste facturi nu au fost folosite și le-a declarat nule, publicând pierderea lor în Monitorul Oficial al României, partea a III-a din 07.01.2008.

Se reține că susținerea petentei precum că respectivele facturi nu au fost folosite este neprobată.

Astfel, nu se face dovada că aceste formulare care nu au mai fost folosite au fost predate la magazie în baza bonului de predare-transfer și figurează ca intrare în fișa de magazie a formularelor cu regim special, potrivit dispozițiilor art.8 din H.G. nr.831/1997 și, deasemenea, nu figurează ca fiind înregistrate în fișă ca "formulare neutilizabile", potrivit obligațiilor ce derivă din art.10 din hotărâre .

Nu în ultimul rând, nu se demonstrează că lipsa sau pierderea acestor formulare a fost adusă la cunoștința administratorului, că s-a dispus o cercetare și o verificare a împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și că s-au tras la răspundere cei vinovați de aceste fapte, conform legii.

Totodată, deși petenta a publicat pierderea celor două facturi fiscale în Monitorul Oficial în timpul inspecției fiscale, se reține că aceasta nu a respectat procedura prevăzută pentru astfel de situații în O.M.F.P. nr.29/2003 pentru aplicarea H.G. nr.831/1997, respectiv pe aceea de a anunța în termen de 48 ore de la constatarea pierderii organele D.G.F.P. Constanța și C.N. Imprimeria Națională.

În aceste condiții, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației afirmația potrivit căreia petenta a ajuns la concluzia că cele două facturi fiscale nu au fost folosite, întrucât nu se aduc argumente care să sprijine această concluzie.

Drept urmare, se reține că sunt întrunite condițiile pentru aplicarea de către organul de inspecție a dispozițiilor art.67(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, indicat ca temei legal în decizia de impunere, potrivit căroră:

“Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale”,

deoarece, potrivit normelor metodologice pentru aplicarea Codului de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr.1050/2004:

“ 65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora”.

În cazul de față, deși le-a declarat pierdute în Monitorul Oficial, petenta nu și-a îndeplinit obligația de reconstituire a celor două facturi fiscale lipsă și nu demonstrează că nu au fost folosite pentru a evidenția operațiunile producătoare de venituri, situație în care organul de inspecție este îndreptățit să procedeze la estimarea bazei de impunere pentru aceste două facturi .

În privința metodei folosită pentru estimare, din Anexa nr.2/12 a raportului de inspecție se reține că organul de inspecție a utilizat media valorică a facturilor fiscale emise în lunile aprilie și mai 2004 la care a aplicat cota de 19 % de T.V.A.

În speță, se reține că în perioada supusă analizei, respectiv lunile aprilie și mai 2004, societatea a facturat atât operațiuni impozabile cu cotă de 19 % cât și operațiuni cu cotă de 9% și scutite de T.V.A. fără drept de deducere.

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art.67 din Codul de procedură fiscală potrivit căroră estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, se reține că la estimarea bazei impozabile organul de inspecție nu a ținut seama de natura operațiunilor practicate de petentă, considerându-le impozabile cu cotă de 19% pe toate.

În această situație, **se va desființa modul de calcul al bazei de impunere în cuantum de lei stabilită prin estimare de organul de inspecție și, pe cale de consecință, a T.V.A. colectată suplimentar în cuantum de lei**, urmând ca la recalcularea acesteia să se țină seama de faptul că, în totalul facturilor emise de petentă în lunile aprilie și mai 2004 sunt incluse și operațiuni impozabile cu cotă de 9% și operațiuni scutite fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ca efect al desființării bazei impozabile stabilită prin estimare, **se va desființa, deasemenea, modul de calcul al pro-ratei.**

Totodată, având în vedere că această bază de impunere a fost luată în calcul la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit, pentru argumentele expuse se va desființa și capătul de cerere constând în stabilirea profitului impozabil.

B.8) Referitor la T.V.A. în sumă de lei colectată suplimentar pentru descărcarea eronată a gestiunilor de mărfuri:

În fapt, urmare verificării descărcării gestiunilor de marfă ale unităților de alimentație publică s-a constatat că valoarea mărfurilor scăzute din gestiune a fost mai mare decât valoarea mărfurilor vândute, cu suma de lei, din care lei în luna mai 2004 și lei în luna iunie 2004.

Organul de inspecție a considerat că marfa scăzută în plus din gestiune constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată de natura bunurilor constatate lipsă din gestiune, pentru care trebuia colectată T.V.A. în conformitate cu prevederile art. 128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003, motiv pentru care a procedat la colectarea T.V.A. suplimentară în cuantum de lei.

Petenta susține că temeiul legal indicat de organele de control se referă la bunurile constatate lipsă din gestiune, afirmând că nu are cunoștință de efectuarea vreunui inventar la data de 03.06.2004, neconcordanța dintre valoarea veniturilor și marfa scăzută din gestiune putând fi asimilată cel mult unei erori materiale, deoarece lipsa în gestiune putea fi constatată doar la inventarierea faptică a stocurilor de marfă.

Pe de altă parte, mai susține că la primele inventare efectuate în cursul verii 2004, la gestiunile existente la data de 03.06.2004 s-au înregistrat plusuri de inventar și nu minusuri.

Drept urmare, solicită admiterea contestației pentru acest capăt de cerere pentru motivul că nu există constatări privind bunuri lipsă din gestiune.

În drept, potrivit art.128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocat de organul de inspecție:

„ Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):
e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c) ”.

La alin.(9) lit.a) și c) se stipulează:

“Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege”.

În speță, petenta recunoaște faptul că există neconcordanțe între valoarea vânzărilor de mărfuri și valoarea mărfurilor scăzute din gestiune (mai mare), dar afirmă că acestea sunt rezultatul unor erori materiale .

Această afirmație nu este însă dovedită de petentă cu înscrisuri cum ar fi listele de inventariere a gestiunilor de marfă la data fuziunii din care să reiasă un stoc faptic mai mare decât cel scriptic, ca efect al unei erori materiale privind descărcarea gestiunilor .

Potrivit prevederilor art.8 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, societățile care fuzionau aveau obligația de a efectua inventarierea elementelor de activ și de pasiv iar în conformitate cu Ordinul M.F.P. nr.1078/ 2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale, prima operațiune care se efectua cu ocazia fuziunii prin absorbție era :

1. inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, normelor și reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie, în vederea determinării activului net contabil al societăților implicate în proces și în final, a

raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, pentru a acoperi capitalul societăților comerciale absorbite.

Petenta afirmă că nu are cunoștință de efectuarea unui inventar la data de 03.06.2004, deși avea obligația legală de a-l efectua, și prin urmare nu poate dovedi că diferența de marfă scăzută în plus din gestiune reprezintă o eroare materială și nu o marfă lipsă din gestiune.

În conformitate cu dispozițiile art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.*”

Prin urmare, simpla afirmație precum că scăderea unui plus de marfă din gestiune față de valoarea vânzărilor ar reprezenta o eroare materială nu constituie suficient temei pentru admiterea contestației petentei.

Faptul că stocul de marfă rezultat în urma descărcării gestiunilor a fost luat în calcul la stabilirea activului net contabil și la determinarea raportului de schimb al acțiunilor societății absorbite la societatea absorbantă conduce la concluzia că acesta a fost recunoscut ca fiind cel real.

Pe de altă parte, petenta nu precizează că mărfurile în valoare de lei scăzute în plus din gestiune față de cele vândute se încadrează în bunurile menționate la alin.(9) lit.a) și c), situație în care se reține că acestea constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată de natura bunurilor lipsă din gestiune.

În consecință, pentru argumentele expuse se reține ca fiind întemeiată legal măsura dispusă de organul de inspecție privind colectarea taxei pe valoarea adăugată în quantum de lei aferentă valorii mărfii în sumă de lei scăzută în plus din gestiune, motiv pentru care **se va respinge contestația formulată la acest capăt de cerere.**

B.9) Referitor la măsura constând în anularea T.V.A. colectată în sumă de lei aferentă veniturilor din închirieri și la ajustarea veniturilor din închirieri la suma de lei:

Cu privire la contractul de închiriere nr..... din 08.06.2002 încheiat cu societatea B....., în calitate de locatar, organul de control a constatat că societatea a colectat în mod eronat T.V.A. în sumă de lei la veniturile din chirii totalizând lei, deoarece aceste operațiuni sunt scutite de taxă fără drept de deducere, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, putându-se opta pentru taxarea acestora numai prin depunerea unei notificări în acest sens.

Deoarece s-a constatat că societatea a depus notificarea prevăzută la pct.42 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 privind opțiunea de aplicare a regimului de taxare pentru operațiunile de închiriere, după data fuziunii, respectiv la 07 ianuarie 2005, organul de control a procedat la stornarea taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei.

Totodată, s-a constatat că valoarea chiriei lunare percepute pentru suprafața totală de mp a fost de lei, nereflctând prețul practicat pe piață, situație în care, având în vedere și faptul că cele două societăți sunt afiliate, organul de inspecție a procedat la ajustarea venitului din închiriere în conformitate cu dispozițiile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003, utilizându-se metoda comparării prețurilor.

În acest sens, prețul pe mp a fost stabilit la euro, preț practicat de societate pentru suprafețe din aceleași spații comerciale în aceeași perioadă, rezultând un venit total recalculat din închirieri în quantum total de lei, venit de care s-a ținut seama la recalcularea pro-ratei, a profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Petenta contestă aceste măsuri susținând că operațiunea de închiriere a celor trei baze de tratament societății B..... este o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată deoarece la data de 01.03.2003 contractul de închiriere era în vigoare și, în conformitate cu dispozițiile art.22¹ din H.G. nr.348/2003 și-a exprimat opțiunea tacită pentru taxarea operațiunilor de închiriere de imobile, posibilitatea de renunțare la acest regim fiind

admisă numai în condițiile expuse la pct.42 alin.(6) din H.G. nr.44/2004 cuprinzând Normele de aplicare a Codului fiscal.

În opinia petentei, opțiunea tacită operează și după data de 01.01.2004, acest fapt reieșind din modificările aduse începând cu data de 01.01.2007 dispozițiilor pct.42 alin.(6) de către H.G. nr.1681/2006, unde s-a prevăzut obligativitatea depunerii unei notificări de către persoanele care vor să renunțe la acest regim începând cu data de 01.01.2007.

În al doilea rând, petenta susține că ajustarea chiriei între persoane afiliate a fost efectuată de organul de inspecție cu încălcarea dispozițiilor pct.22 teza I din H.G. nr.44/2004 care se referă la posibilitatea ajustării veniturilor în temeiul art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar numai în relațiile speciale dintre o persoană afiliată română cu una străină și care dispun în mod imperativ că nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate.

În acest sens, subliniază că, contractul de închiriere nr...../08.06.2002 a fost încheiat între două persoane juridice române, fapt pentru care consideră că ajustarea veniturilor de la lei la lei este o operațiune nelegală care a influențat quantumul pro-ratei determinată de organul fiscal la nivelul de 42,294%.

În drept, prin art.V pct.3 din O.G. nr.36/2003 privind corelarea unor dispoziții din legislația financiar-fiscală a fost modificată Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată în sensul că, începând cu data de 1 martie 2003, art.9 alin.(2) i s-a adăugat lit.o) cu următorul cuprins:

"Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

o) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile[...]".

Deasemenea, s-a modificat cuprinsul alin.(6) **al articolului 9, după cum urmează:**

"(6) Persoanele impozabile pot opta pentru plata taxei pe valoarea adăugată în cazul:

a) operațiunilor de arendare, concesiune și închiriere de bunuri imobile, prevăzute la alin. (2) lit. o), în condițiile stabilite prin normele de aplicare a legii".

Prin H.G. nr.348/2003 pentru modificarea și completarea unor metodologii fiscale, publicată în M.Of. din 10.04.2003 a fost modificată H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, introducându-se articolul 22¹, cu următorul cuprins:

"(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care au continuat după data de 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contractele în derulare, se consideră că au optat tacit pentru regimul de taxare pentru operațiuni de natura celor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege.

(6) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege. Opțiunea se notifică organelor fiscale teritoriale conform procedurii descrise la alin. (5) și se aplică de la data înscrisă în notificare.

(7) Persoanele care au optat pentru regimul de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege nu mai pot aplica regimul de scutire pentru operațiunile respective timp de 5 ani. După această perioadă persoanele impozabile pot anula opțiunea. Formularul pentru notificarea anulării opțiunii (modelul este prevăzut în anexa nr. 4 la norme) se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe.

(8) Prin derogare de la prevederile alin. (7), persoanele prevăzute la alin. (4), care la data de 1 martie 2003 au optat tacit pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege, pot renunța oricând la această opțiune în vederea aplicării regimului de scutire. Formularul pentru notificarea anulării opțiunii (modelul este prevăzut în anexa nr. 4 la norme) se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe. Dacă ulterior vor opta pentru taxare, se vor conforma prevederilor alin. (7)".

Începând cu data de 01.01.2004 Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată a fost abrogată prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dispozițiile acestuia menținând scutirea de taxă pe valoarea adăugată a operațiunilor privind arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu posibilitatea de a se opta pentru taxarea acestora, în condițiile stabilite prin norme.

Referitor la aceste operațiuni, la pct.42 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“(3) 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.

(5) Persoanele care au optat pentru regimul de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal nu mai pot aplica regimul de scutire pentru operațiunile respective timp de 5 ani. După această perioadă persoanele impozabile pot anula opțiunea. Formularul pentru notificarea anulării opțiunii, prevăzut în anexa nr. 2, se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe.

(6) Prin derogare de la prevederile alin. (5), persoanele care la data de 1 martie 2003 au optat tacit asupra taxării operațiunilor prevăzute la art. 9 alin. (2) lit. o) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, pot renunța oricând la această opțiune în vederea aplicării regimului de scutire. Formularul pentru notificarea anulării opțiunii, prevăzut în anexa nr. 2, se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe. Dacă ulterior optează pentru taxare, trebuie să aplice prevederile alin. (5)”

Din contextul legal citat se reține că operațiunile privind închirierea de bunuri imobile au devenit scutite de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.03.2003, contribuabilii putând opta însă pentru aplicarea regimului de taxare a acestor operațiuni fie prin depunerea unei notificări în acest sens la organul fiscal teritorial, fie în baza unei opțiuni tacite, exprimate de persoanele care, la data de 01.03.2003 au continuat regimul de taxare pentru contractele în derulare .

Aplicarea regimului de taxare a operațiunilor de închiriere în baza opțiunii tacite este valabilă și după data intrării în vigoare a Codului fiscal, respectiv începând cu data de 01.01.2004, textul normelor metodologice de aplicare a acestuia prevăzând posibilitatea de a se renunța oricând la această opțiune în vederea aplicării regimului de scutire prin depunerea notificării pentru anularea opțiunii.

În speță, din cuprinsul Raportului de inspecție nu rezultă care sunt motivele pentru care organul de inspecție nu a luat în considerare aplicarea regimului de taxare a operațiunii în baza opțiunii tacite reglementată la art.22¹ din H.G. nr.348/2003 și după data de 01.01.2004 deși recunoaște că operațiunea de închiriere a avut la bază contractul de închiriere nr..... din 08.06.2002 încheiat cu locatarul S.C. B....., în baza căruia au fost obținute venituri și în anul 2004.

Din cuprinsul acestui contract depus la dosarul contestației cu adresa nr..... din 06.06.2008 rezultă că a fost încheiat inițial până la data de 31.12.2002, cu clauza conform căreia la sfârșitul contractului părțile puteau hotărâ de comun acord asupra continuării sau nu a contractului.

Astfel, prin actul adițional nr.1/2003 părțile au hotărât prelungirea contractului și pentru anul 2003 iar prin actul adițional nr.3/2004, prelungirea duratei contractului începând cu data de 01.01.2004 și până la 31.12.2004.

În aceste condiții se reține că a avut loc o relocațiune a contractului nr...../08.06.2002 și pentru anul 2004, și, întrucât acest contract era în derulare la data de 01.03.2003 petenta are dreptul de a aplica și în anul 2004 regimul de taxare a operațiunii de închiriere în baza opțiunii tacite exprimate la data de 01.03.2003, în situația în care nu a renunțat la această opțiune prin depunerea formularului pentru notificarea anulării opțiunii prevăzut la art.22¹ alin.(7) din H.G. nr.348/2003 pentru modificarea și completarea H.G. nr.598/2002 .

Din cuprinsul contestației reiese că până la data fuziunii – 03.06.2004 petenta nu a renunțat la regimul de taxare al operațiunilor de închiriere considerând că nici nu are acest drept până în anul 2008.

În aceste condiții, se reține că începând cu data de 01.01.2004 petenta nu avea obligația notificării opțiunii de taxare a operațiunii de închiriere a spațiului pus la dispoziție societății B..... deoarece, fiind în derulare la data de 01.03.2003, contractul de închiriere intră sub incidența opțiunii tacite a regimului de taxare a operațiunilor de închiriere.

În consecință, având în vedere argumentele expuse **se va admite contestația formulată de petentă împotriva măsurii dispuse de organul de inspecție constând în anularea T.V.A. colectată aferentă veniturilor din închirieri cu suma de lei**, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr..... din 20.03.2008 și a raportului de inspecție din 20.03.2008 cu privire la această sumă.

Având în vedere că baza de impozitare în cuantum de lei a T.V.A. colectată în sumă de lei are influență asupra modului de determinare a pro-rata, **se va desființa calculul acesteia, luându-se în considerare ca și operațiune impozabilă cu drept de deducere suma de lei.**

Referitor la ajustarea veniturilor din tranzacțiile dintre persoane afiliate, în drept sunt incidente dispozițiile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

„ (2) *În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției*”.

Cu privire la aplicarea acestui articol, dispozițiile pct.22 din H.G. nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prevăd:

„ 22. *Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate*”.

În speță, se reține că organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea veniturilor din închirieri obținute în perioada ianuarie-03 iunie 2004 în baza contractului de închiriere încheiat între două persoane juridice române afiliate, respectiv societatea comercială S..... S.A. în calitate de locator și societatea comercială B....., în calitate de locatar, în temeiul art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003, contrar prevederilor normelor metodologice de aplicare a acestui articol.

În consecință, se reține a fi întemeiată legal contestația formulată de petentă împotriva acestei măsuri, situație în care **se va admite acțiunea, cu consecința anulării parțiale a deciziei de impunere nr..... din 20.03.2008 și a raportului de inspecție fiscală pentru veniturile în sumă totală de lei stabilite de organul de inspecție.**

Având în vedere că organul de inspecție a luat în calcul aceste venituri la **stabilirea pro-ratei precum și a profitului contabil și fiscal, se va desființa și modul de calcul al acestora**, urmând ca la reverificare să se ia în considerare doar veniturile impozabile în cuantum de lei înregistrate de petentă.

B.10) Referitor la T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală ca urmare a recalculării pro-ratei și la includerea acesteia pe costuri:

În fapt, urmare verificării s-a constatat că societatea a comunicat organului fiscal teritorial la începutul anului 2004 o cotă provizorie de pro-rata de 70% dar pentru luna iunie a aplicat o cotă de 100%, fără a determina pro-rata definitivă la fuziune, în conformitate cu prevederile art.147 alin.(10) din Legea nr.571/2003, fapt ce a condus la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei și la înregistrarea pe costuri a taxei pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de lei.

Drept urmare, s-a procedat la recalcularea pro-ratei definitive la data de 03 iunie 2004 în funcție de operațiunile realizate efectiv, rezultând o cotă de 42,294 %, în baza căreia s-a determinat taxa pe valoarea adăugată deductibilă recalculată în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă de înregistrat pe costuri în sumă de lei.

Urmare acestor recalculări, organul de control a stabilit că societatea a dedus în plus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, taxă care trebuia înregistrată pe costuri și de care s-a ținut cont la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Petenta susține că organul de inspecție a încălcat dispozițiile art.147 alin.(10) din Codul fiscal deoarece a recalculat pro-rata definitivă la data de 03 iunie 2004 în condițiile în care acestea prevăd că pro-rata definitivă se determină în luna decembrie.

Totodată, contestă modul de calcul al pro-ratei pentru motivul că acesta a avut la bază venituri care au fost recalculat de organul fiscal și care au fost contestate la capetele de cerere anterioare.

În drept, dispozițiile art.147 alin.(10) din Codul fiscal prevăd că:

„Pro-rata definitivă se determină în luna decembrie, în funcție de realizările efective din cursul anului[...]”.

Totodată, dispozițiile cuprinse la art.153 alin.(3) din același act normativ, prevăd:

„Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, trebuie să solicite scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în caz de încetare a activității, în termen de 15 zile de la data actului în care se consemnează situația respectivă. Taxa pe valoarea adăugată datorată la bugetul de stat trebuie achitată înainte de scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, cu excepția situației în care activitatea acesteia a fost preluată de către altă persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

Cu privire la acest aspect, la art.64 alin.(7) din Codul de procedură fiscală, se precizează:

“Scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată se va face începând cu data de întâi a lunii următoare depunerii declarației de mențiuni”.

Având în vedere că la data de 03.06.2004 societatea S..... SA a fuzionat prin absorbire de către societatea E..... SA, actualmente CONSTANTA SA, în speță sunt incidente și prevederile referitoare la fuziune cuprinse în art.240 din Legea societăților comerciale nr.31/1990, republicată, conform căroră:

“ Fuziunea sau divizarea are ca efect dizolvarea, fără lichidare, a societății care își încetează existența și transmiterea universală a patrimoniului său către societatea sau societățile beneficiare[...]”.

Potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată:

“ Art. 10. -

(1) Documentele oficiale de prezentare a situației economico-financiare a persoanelor prevăzute la art. 1 (societăților comerciale) sunt situațiile financiare anuale, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare, fluxurilor de trezorerie și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată.

Art. 26. -

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să întocmească situații financiare anuale, inclusiv în situația fuziunii, divizării sau încetării activității acestora, în condițiile legii. [...].

(9) Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv a înmatriculării, potrivit legii, a persoanelor prevăzute la art. 1”.

Din coroborarea acestor dispoziții legale rezultă că societățile care fuzionează își încetează existența la data înregistrării fuziunii și se radiază din Registrul Comerțului, moment în care au obligația de a întocmi situații financiare anuale și de a solicita scoaterea din evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Prin urmare, în cazul acestor societăți, exercițiul financiar începe la data de 1 ianuarie și se încheie la data fuziunii.

Fiind în această situație, se reține că petenta avea obligația de a recalcula pro-rata definitivă și de a determina taxa pe valoarea adăugată de plată sau de recuperat la data fuziunii, în vederea preluării acesteia de către societatea absorbantă.

Pentru acest considerent, se reține că măsura dispusă de organul de inspecție cu privire la stabilirea pro-ratei definitive la data de 03.06.2004 este întemeiată legal.

În ceea ce privește modul de calcul al acesteia, **se reține că acesta a fost deja desființat prin soluțiile pronunțate la capetele de cerere de la pct. B.3), B.5), B.7) și B.9) ca o consecință a admiterii contestațiilor și a anulării parțiale a deciziei de impunere nr..... din 20.03.2008.**

Având în vedere că nivelul pro-ratei influențează în mod direct cuantumul cheltuielilor și, pe cale de consecință cuantumul profitului impozabil, **se va desființa și modul de calcul al acestuia efectuat de organul de control, pentru suma de lei reprezentând cheltuieli cu T.V.A. nedeductibilă aferentă pro-ratei.**

B.11) Referitor la T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar ca urmare a ajustării taxei pentru investiții efectuate la activele închiriate:

În fapt, urmare verificării efectuate organul de control a constatat că începând cu luna februarie 2001 societatea a efectuat modernizări la hotelurile în care s-au închiriat spații, respectiv H....., B..... și S..... în valoare totală de lei dar nu a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru bunurile mobile modernizate în ultimii 5 ani, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(10) din Legea nr.571/2003, coroborate cu prevederile pct.42 alin.(7) din H.G. nr.44/2004.

Din acest motiv s-a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă acestor modernizări, rezultând T.V.A. deductibilă de scăzut în sumă de lei.

Petenta învederează că nu este de acord cu această măsură pentru următoarele motive:

1) operațiunea de închiriere este o operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca urmare a acordului tacit exprimat începând cu data de 01.03.2003;

2) dispozițiile pct.42 alin.(7) din H.G. nr.44/2004 invocate de organul de control prevăd că taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă obținută prin ajustare se înregistrează în contabilitate, în jurnale și în decontul de T.V.A. pentru luna în care persoana impozabilă începe aplicarea regimului de scutire, respectiv începând cu luna ianuarie 2004 conform punctului de vedere al acestuia. În condițiile în care perioada supusă inspecției fiscale a fost 01 februarie-03 iunie 2004, contestatara este de părere că organul de control și-a depășit atribuțiunile și a încălcat prevederile art.96 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 conform cărora inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit sau taxă și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

În drept, în Codul fiscal, la art.145 alin.(10) se dispune:

„ În situațiile prevăzute la art. 138, precum și în alte cazuri specificate prin norme, taxa pe valoarea adăugată dedusă poate fi ajustată. Procedura de ajustare se stabilește prin norme”.

În normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, la pct.42 alin.(7) se precizează situațiile în care se poate ajusta taxa pe valoarea adăugată dedusă precum și procedura de ajustare, după cum urmează:

„Persoanele impozabile care aplică scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru oricare dintre operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal (arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile), au obligația să ajusteze taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru bunurile imobile achiziționate, construite sau modernizate în ultimii 5 ani, proporțional cu partea din fiecare bun imobil care va fi utilizată pentru realizarea operațiunilor scutite și proporțional cu numărul de luni în care bunul va fi utilizat în regim de scutire. Ajustarea este operată într-o perioadă de 5 ani în cadrul cărora bunurile imobile au fost dobândite, începând cu data de la care fiecare bun imobil a fost dobândit. Pentru bunurile imobile care sunt modernizate ajustarea taxei deduse aferente acestor lucrări este operată, de asemenea, într-o perioadă de 5 ani de la data finalizării fiecărei lucrări de modernizare.[...] Taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă obținută prin ajustare se înregistrează din punct de vedere contabil pe cheltuieli, precum și în jurnalul pentru cumpărări și se preia corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată pentru luna în care persoana impozabilă începe aplicarea regimului de scutire”.

În speță, așa cum s-a reținut în soluționarea capătului de cerere de la pct.B.9) din prezenta decizie, operațiunea de închiriere a spațiului către societatea B..... este o operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în virtutea opțiunii tacite exprimată la data de 01.03.2003, ca urmare a faptului că la acea dată contractul era în derulare și a fost prelungit prin act adițional și pentru anul 2004.

În această situație, se reține că neaplicând regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile de închirieri bunuri imobile, petenta nu are obligația de a ajusta taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru bunurile imobile achiziționate, construite sau modernizate în ultimii 5 ani, prevăzută la art.145 alin.(10) din Codul fiscal și la pct.42 alin.(7) din H.G. nr.44/2004 cuprinzând normele de aplicare a acestuia.

Pe cale de consecință, se reține că măsura dispusă de organul de control privind ajustarea cu suma de lei a taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă modernizărilor efectuate la bunurile imobile închiriate este neîntemeiată legal, motiv pentru care **se va admite contestația petentei cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr...../20.03.2008 pentru suma de lei reprezentând T.V.A. nedeductibilă stabilită suplimentar ca urmare a ajustării.**

B.12) Referitor la tratamentul contabil și fiscal al cheltuielilor înregistrate în avans care au determinat modificarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de lei reprezentând cheltuieli stabilite suplimentar:

În fapt, urmare controlului efectuat organul de inspecție a constatat că la data de 03.06.2004 societatea înregistra în contul 471-„cheltuieli înregistrate în avans” un sold debitor în cuantum de lei, reprezentând fie cheltuieli efective care trebuiau înregistrate în debitul conturilor de cheltuieli (clasa 6), fie cheltuieli cu investițiile care trebuiau înregistrate în debitul contului 231-„imobilizări corporale în curs”.

Organul de control a stabilit că nu se justifică înregistrarea cheltuielilor efective ca și cheltuieli anticipate pentru motivul că nu s-a respectat principiul „delimitării cheltuielilor în timp” conform căruia includerea cheltuielilor în costuri se efectuează în perioada de gestiune căreia îi aparțin.

Drept urmare, s-a procedat la identificarea și verificarea sumelor înscrise în soldul contului 471, rezultând că societatea trebuia să înregistreze în conturile de cheltuieli (clasa 6), cheltuieli efective în sumă de lei iar în contul de investiții în curs (ct.231), cheltuieli cu investiții și modernizări în suma de lei.

În consecință, la recalcularea profitului contabil și fiscal și a impozitului pe profit organul de control a luat în considerare ca și cheltuieli efective suma de lei, considerată de petentă ca fiind cheltuieli anticipate.

Petenta susține că, cheltuielile în cuantum de lei reprezintă cheltuieli efectuate pentru pregătirea sezonului estival, constând în contractarea capacităților de cazare și alimentație publică, efectuarea reparațiilor curente și cosmetizarea hotelurilor și restaurantelor și, având în vedere caracterul sezonier al activității desfășurate, consideră că, cheltuielile angajate în perioada ianuarie-mai 2004 nu pot fi dissociate de veniturile în scopul cărora au fost efectuate.

În acest sens, afirmă că metoda de recunoaștere a cheltuielilor pe măsura obținerii veniturilor este reglementată la pct.95, 96 și 97 din O.M.F.P. nr.94/2001, fiind aplicată și în anii precedenți când alte echipe de control fiscal care au verificat impozitul pe profit au considerat legală și corectă aplicarea acestei metode.

În drept, dispozițiile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, prevăd:

„ART. 16

(1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

ART. 18

(1) În contabilitate profitul sau pierderea se stabilește lunar, cumulativ de la începutul anului.

(2) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia”.

Referitor la cheltuieli, în Ordinul M.F.P. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate care s-a aplicat de către petentă în anul 2004, se precizează:

“54. Venituri/cheltuieli angajate sunt veniturile/cheltuielile ce se înregistrează în exercițiul financiar în care au apărut, fără a se ține seama de momentul efectiv al încasării/plății acestora.

55. Venituri/cheltuieli în avans sunt veniturile/cheltuielile care se încasează/plătesc în exercițiul financiar curent, dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior.

78. Definiția cheltuielilor include pierderile, precum și acele cheltuieli care apar în procesul desfășurării activităților curente ale întreprinderii. De exemplu, cheltuielile ce apar în cursul activităților curente ale întreprinderii includ costul vânzărilor, salariile și amortizarea. Ele se regăsesc de obicei sub forma ieșirilor sau scăderii valorii activelor, cum ar fi: numerarul sau echivalentele numerarului, stocurile, terenurile și mijloacele fixe.

Recunoașterea cheltuielilor

94. Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creșterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. De fapt aceasta înseamnă că recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea creșterii datoriilor sau a reducerii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea mijloacelor fixe).

95. Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit. Acest proces, cunoscut sub numele de conectarea costurilor la venituri, implică recunoașterea simultană sau combinată a veniturilor și cheltuielilor care rezultă direct și concomitent din aceleași tranzacții sau din alte evenimente. De exemplu, diversele componente ale cheltuielilor care contribuie la determinarea costului bunurilor vândute sunt recunoscute în același timp cu venitul din vânzarea bunurilor. Totuși aplicarea conceptului conectării în conformitate cu prevederile prezentului "cadru general" nu permite recunoașterea în bilanț a elementelor care nu corespund definiției activelor sau datoriilor.

96. Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza unei proceduri de alocare sistematică și rațională, atunci când se așteaptă să se obțină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile și când asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar în mod vag sau indirect. Această modalitate este deseori necesară în procesul

recunoașterii cheltuielilor asociate cu utilizarea unor active, cum ar fi: terenuri și mijloace fixe, fond comercial, licențe și mărci de comerț; în astfel de cazuri cheltuiala este prezentată ca amortizare. Aceste proceduri de alocare au drept scop recunoașterea cheltuielilor în cadrul perioadelor contabile în care se consumă sau expiră beneficiile economice asociate acestor elemente.

97. O cheltuială este recunoscută imediat în contul de profit și pierdere atunci când un cost nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când și în măsura în care viitoarele beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă condițiilor pentru recunoașterea în bilanț sub formă de active”.

Prin O.M.F.P. nr.1078/2003 s-au aprobat Normele metodologice privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale.

Potrivit acestor norme, fuziunea are ca efect dizolvarea, fără lichidare a societății comerciale care își încetează existența și transmiterea universală a elementelor sale de activ și de pasiv către societatea sau societățile comerciale beneficiare, în starea în care se află la data fuziunii sau a divizării, operațiunile care trebuie efectuate cu ocazia fuziunii prin absorbție, fiind următoarele:

„1. inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, normelor și reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării, efectuate cu această ocazie;

2.a) întocmirea situațiilor financiare de către societățile comerciale care urmează să fuzioneze și care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, pe formatul prevăzut la cap. III din reglementările respective;

3. determinarea capitalului propriu (activului net) pe baza bilanțului de fuziune;(...)”.

Având în vedere că, în speță, petenta și-a încetat existența la data fuziunii, respectiv 03.06.2004, perioada impozabilă din punct de vedere al impozitului pe profit este cea precizată la pct.10 din H.G. nr.44/2004 cuprinzând normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv:

“Perioada impozabilă se încheie, în cazul divizărilor sau fuziunilor care au ca efect juridic încetarea existenței persoanelor juridice supuse acestor operațiuni, la următoarele date: (...)

b) la data înscrierii în registrul comerțului a mențiunii privind majorarea capitalului social al societății absorbante”.

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că, în situația societăților comerciale care își încetează existența ca urmare a operațiunii de fuziune prin absorbție, exercițiul financiar se încheie la data fuziunii, când aceste entități au obligația de a efectua toate operațiunile care au loc la închiderea unui exercițiu, respectiv de a efectua inventarierea și evaluarea elementelor de activ și pasiv, de a înregistra rezultatele inventarierii și ale evaluării și de a întocmi situațiile financiare anuale, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile. Aceasta presupune și stabilirea rezultatului definitiv al exercițiului și întocmirea contului de profit și pierdere prin înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente exercițiului financiar, așa cum sunt definite la pct.54, 55 și 78 și în conformitate cu criteriile de recunoaștere a cheltuielilor de la pct.94 -97 din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.94/2001.

În speță, din cuprinsul raportului de inspecție și din Anexele nr.3/4a și 3/4b rezultă că în perioada ianuarie-03.06.2004 petenta a înregistrat în analitice ale contului 471-“Cheltuieli înregistrate în avans”, cheltuieli totale în cuantum de lei reprezentând: salarii și obligații sociale aferente acestora, amortismente, energie electrică și apă, impozite și taxe locale, dobânzi bancare, T.V.A. nedeductibilă aferentă pro-ratei și alte cheltuieli cu prestațiile efectuate de terți,

explicația oferită de petentă fiind că acestea au fost efectuate în vederea pregătirii deschiderii sezonului estival și sunt aferente veniturilor ce s-au obținut în această perioadă.

Se reține a fi neîntemeiat punctul de vedere al petentei cu privire la tratamentul contabil al acestor cheltuieli, deoarece:

1) Potrivit definiției cheltuielilor de la pct.54 și 78 din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.94/2001 aplicate de petentă, cheltuielile sunt cele care se înregistrează în exercițiul financiar în care au apărut, fără a se ține seama de momentul plății lor, generate de desfășurarea activității curente a societății și care se regăsesc sub forma ieșirii sau scăderii valorii activelor de natura numerarului sau echivalentelor acestuia, stocurilor sau mijloacelor fixe, exemple de astfel de cheltuieli fiind: costul vânzărilor sau al serviciilor executate, salariile și amortizarea. Drept urmare, în conformitate cu aceste reglementări coroborate cu dispozițiile art.16 din Legea contabilității, petenta avea obligația de a înregistra în contabilitatea exercițiului financiar 1 ianuarie - 03.06.2004, pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura și destinația acestora, cheltuielile efective cu salariile, amortizarea, utilitățile consumate, dobânzile bancare, impozitele și taxele locale aferente exercițiului și celelalte servicii executate de terți.

Acest mod de lucru este în concordanță cu principiul independenței exercițiului (pct.5.5 din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.94/2001) potrivit căruia „*Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților*”.

2) La stabilirea rezultatului exercițiului și la întocmirea contului de profit și pierdere petenta trebuia să aplice criteriile de recunoaștere a cheltuielilor prevăzute la pct.94 și 97 din O.M.F.P. nr.94/2001, având în vedere că aceste costuri nu mai puteau produce beneficii viitoare (venituri) ca urmare a încetării activității societății urmare fuziunii, a dizolvării și a radierii acesteia din Registrul Comerțului. Veniturile la care face referire petenta sunt cele care au fost obținute de o altă entitate, respectiv de către societatea absorbantă CONSTANTA S.A., fosta E..... S.A.

3) Nu poate fi reținută susținerea petentei potrivit căreia modul de tratare al cheltuielilor este cel indicat la pct.95 și 96 din O.M.F.P. nr.94/2001 întrucât criteriul asocierii cheltuielilor cu veniturile nu poate fi aplicabil situației de fapt, datorită încetării activității societății la data de 03.06.2004 ca urmare a fuziunii, aspect pe care petenta a omis să îl ia în considerare.

În această situație, în calitate de societate absorbită, petenta avea obligația de a stabili rezultatul definitiv al exercițiului și de a întocmi situațiile financiare la închiderea acestuia, inclusiv contul de profit și pierdere, în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.1078/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale. În acest caz nu acționează principiul continuității activității (pct.5.2 din O.M.F.P. nr.94/2001) care presupune că întreprinderea își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activității sau fără reducerea semnificativă a acesteia.

4) Conform definiției de la pct.55 din reglementări, cheltuielile în avans sunt cheltuielile care se plătesc în exercițiul financiar curent, dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior. Ori în speță nu se justifică înregistrarea cheltuielilor pe cheltuieli în avans ca urmare a faptului că acestea nu privesc „exerciții ulterioare” ci sunt aferente exercițiului curent al societății și se referă la salarii care au fost plătite personalului în această perioadă, amortizări lunare aferente activelor imobilizate, T.V.A. nedeductibilă aferentă pro-ratei calculate lunar, impozite și taxe locale, deplasări, servicii de deratizare, energie electrică și apă consumate, servicii de spălătorie etc. Mai mult, nici nu poate fi vorba de un exercițiu financiar ulterior câtă vreme, prin fuziune societatea încetează să mai existe, fiind radiată din Registrul Comerțului.

5) Nu în ultimul rând, din jurnalele de vânzări întocmite de petentă rezultă că în exercițiul ianuarie - 03.06.2004 societatea a desfășurat activitate, realizând venituri din cazare, masă și tratament prestate CNPADAS și agenților de turism, precum și din închirieri spații, totalizând lei (Anexa nr.2/6 a raportului de inspecție). În această situație, petenta nu demonstrează

că cheltuielile în sumă de lei sunt cele aferente veniturilor de cazare și alimentație publică ce urmau a se obține în sezonul estival, și nu cele aferente veniturilor realizate efectiv în perioada în care a desfășurat activitate, având în vedere că aceste costuri se referă la salarii, amortismente, impozite și taxe locale, dobânzi bancare, energie electrică și apă precum și alte servicii prestate de terți.

În consecință, pentru argumentele expuse, se reține că modul de tratare a cheltuielilor în sumă de lei înregistrate de petentă în exercițiul 01.01-03.06.2004 ca fiind cheltuieli în avans contravine prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.94/2001 și normelor metodologice privind fuziunea societăților comerciale aprobate prin O.M.F.P. nr.1078/2003, fapt pentru care măsura dispusă de organul de inspecție fiscală constând în repunerea acestora pe cheltuieli (clasa 6) aferente exercițiului și modificarea bazei de impozitare a impozitului pe profit este întemeiată legal.

Pe cale de consecință, **se va respinge contestația petentei formulată împotriva acestui capăt de cerere.**

C) Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de lei și la obligațiile fiscale accesorii acestuia constând în majorări și penalități de întârziere în cuantum total de lei:

În fapt, urmare controlului organelor de inspecție au constatat că pentru veniturile în sumă totală de euro plătite către două persoane juridice nerezidente (A....., I.....) societatea nu a calculat, reținut și virat impozitul aferent, fapt pentru care a procedat la stabilirea unui impozit suplimentar în sumă totală de lei, prin aplicarea cotei de 15% asupra respectivelor venituri.

Aferent acestui debit au fost calculate obligații accesorii în sumă totală de lei, constând în dobânzi și majorări de întârziere în cuantum de lei (până la data de 18.03.2008) precum și penalități de întârziere în sumă de lei (până la data de 31.12.2005).

Petenta consideră că impozitul stabilit suplimentar pentru venitul realizat de persoane fizice nerezidente este fără obiect susținând că nu a avut relații cu astfel de persoane ci doar cu persoane juridice nerezidente, aspect recunoscut chiar de organul de inspecție, în fapt fiind vorba de două impozite diferite.

Pe de altă parte, afirmă că serviciile prestate de cele două persoane juridice se referă la un curs de pregătire în domeniul contabilității ce urma să se desfășoare la Londra precum și la publicarea ofertei turistice într-un catalog editat și distribuit în Germania și prin urmare nu se încadrează în dispozițiile art.115 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal care prevăd impozitarea veniturilor din servicii prestate în România.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art.114 și 115 alin.(1) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

„Art. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

Art. 115.

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: [...]

k) venituri din servicii prestate în România”.

Referitor la veniturile realizate de nerezidenți și care sunt considerate a fi obținute în România, la art.12 din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr.571/2003 se precizează:

“**Art. 12. Venituri obținute din România**

Următoarele venituri sunt considerate ca fiind obținute din România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate, sub formă de:

a) venituri atribuibile unui sediu permanent în România;

- b) venituri din activitățile dependente desfășurate în România;*
- c) dividende de la o persoană juridică română;*
- d) dobânzi de la un rezident;*
- e) dobânzi de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent;*
- f) redevențe de la un rezident;*
- g) redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent;*
- h) venituri din proprietăți imobiliare situate în România, inclusiv veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România, venituri din folosirea proprietății imobiliare situate în România și venituri din transferul dreptului de proprietate asupra proprietăților imobiliare situate în România;*
- i) venituri din transferul titlurilor de participare la o persoană juridică, dacă persoana juridică este o persoană juridică română sau dacă cea mai mare parte a valorii mijloacelor fixe ale persoanei juridice, direct sau prin una sau mai multe persoane juridice, reprezintă proprietăți imobiliare situate în România;*
- j) venituri din pensii primite de la bugetul asigurărilor sociale sau de la bugetul de stat;*
- k) venituri din servicii prestate în România;***
- l) venituri din prestarea de servicii de management, de intermediere sau de consultanță în orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;*
- m) venituri reprezentând remunerații primite de nerezidenții ce au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române;*
- n) comisioane de la un rezident;*
- o) comisioane de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă comisionul este o cheltuială a sediului permanent;*
- p) venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane;*
- q) venituri din transportul internațional aerian, naval, feroviar sau rutier care se desfășoară între România și un stat străin;*
- r) venituri din premii acordate la concursuri organizate în România;*
- s) venituri obținute la jocurile de noroc practicate în România;*
- t) orice alte venituri obținute dintr-o activitate desfășurată în România”.*

În speță, din facturile depuse la dosar rezultă că petenta a achitat firmei A..... din Marea Britanie contravaloarea unui curs de certificare-nivel II pentru Standardele Internaționale de Contabilitate organizat în Londra în perioada 24 -29 ianuarie 2004, în valoare de euro iar firmei I..... din Koln-Germania, servicii de publicitate în catalogul „I.....-Vara 2004” pentru hotelurile C..... și B....., în valoare de euro.

Raportat la dispozițiile art.115 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal se reține că aceste servicii nu sunt prestate în România, ci în Marea Britanie și în Germania și din acest motiv ele nu reprezintă venit impozabil care intră în sfera de cuprindere a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, așa cum a fost definit la art.114 din Cod.

Deasemenea, aceste venituri nu se regăsesc nici în cele enumerate la art.12 din Codul fiscal ca fiind servicii prestate în România, fapt pentru care ele nu intră sub incidența impozitului pe venitul realizat de nerezidenți, reglementat la titlul V din Codul fiscal.

În speță, se reține că organul de inspecție a încadrat în mod eronat serviciile prestate de cei doi nerezidenți ca fiind servicii prestate în România, situație în care impozitul stabilit în sumă de lei nu are temei legal.

Drept urmare, se va admite contestația petentei, cu consecința anulării parțiale a deciziei de impunere nr..... din 20.03.2008 pentru suma de lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane fizice, și pe cale de consecință, și pentru accesoriile aferente calculate de organul de inspecție, în cuantum de lei, constând în dobânzi, majorări și penalități de întârziere.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art.210 și ale art.216(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, se:

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 20.03.2008 întocmită în baza Raportului de inspecție din 20.03.2008 de organele A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța, cu consecința anulării parțiale a acestor acte, pentru suma de lei, reprezentând:

- ✓ lei – T.V.A. stabilită suplimentar;
- ✓ lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane fizice;
- ✓ lei – majorări de întârziere aferente;

2. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației cu privire la invocarea nulității Deciziei de impunere nr..... din 20.03.2008.

3. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 20.03.2008 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din 20.03.2008, în cuantum total de lei, compuse din:

- ✓ lei - T.V.A. stabilită suplimentar.

4. Desființarea Deciziei de impunere nr..... din 20.03.2008 și a Raportului de inspecție fiscală pentru suma de lei, reprezentând:

- ✓ lei – impozit pe profit.
- ✓ lei – T.V.A. stabilită suplimentar.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, în conformitate cu art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată în 2007, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

C.S.