

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL BRAILA

DECIZIA Nr.115
din 2007

privind solutionarea contestatiei nr.____/____2007 formulata de S.C. _____
S.R.L. Braila, inregistrata la D.G.F.P. Judetul Braila sub nr.____/____2007

Ministerul Economiei si Finantelor-Agentia Nationala de Administrare Fiscala-Directia Generala a Finantelor Publice Judetul Braila a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr.____/____2007, inregistrata la directia teritoriala sub nr.____/____2007, privind contestatia nr.____/____2007 formulata de S.C. ____ S.R.L. Braila impotriva deciziei de impunere nr.____/____/____2007 emisa de Activitatea de Control Fiscal.

S.C. _____ S.R.L. are sediul in Braila, b-dul _____, bl.____,____, este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Braila sub nr.J09/____/____, are atribuit codul fiscal nr.____ si este reprezentata de _____.

Obiectul contestatiei il constituie obligatiile fiscale in suma totala de ____ lei, din care impozit pe profit in suma de ____ lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ____ lei, T.V.A. in suma de ____ lei si majorari de intarziere aferente T.V.A. in suma de ____ lei, stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizia de impunere nr.____/____/____2007.

Decizia de impunere nr.____/____/____2007 a fost comunicata la data de ____2007, odata cu adresa de inaintare nr.____/____2007, prin prezentarea contribuabilului la sediul organului de inspectie fiscala, pe baza de semnatura, conform mentiunii din adresa de inaintare, iar contestatia nr.____/____2007 a fost depusa la organul de inspectie fiscala sub nr.____/____2007, in termenul legal prevazut la art.177(1) din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Constatand indeplinite conditiile de procedura prevazute la art.175, art.176, art.177(1), art.179(1) lit.a) din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.F.P. Judetul Braila este investita cu solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia nr.____/____2007, inregistrata la organul de inspectie fiscala sub nr.____/____2007 si la directia teritoriala sub nr.____/____2007, completata prin adresele inregistrate la directia teritoriala sub nr.____/____2007, nr.____/____2007, nr.____/____2007 si nr.____/____2007, contestatoarea intelege sa conteste obligatii fiscale in suma totala de ____ lei, din care impozit pe profit in suma de ____ lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ____ lei, T.V.A. in suma de ____ lei si majorari de intarziere aferente T.V.A. in suma de ____ lei, stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizia de impunere nr.____/____/____2007.

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, contestatoarea motiveaza ca, in conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, la stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, dar inspectorii au constatat ca la calculul impozitului pe profit sunt deductibile numai cheltuielile aferente veniturilor, fara a lua in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor.

Astfel, factura fiscala nr.____/____2003 emisa de S.C. _____ S.R.L. si factura fiscala nr.____/____2003 emisa de S.C. _____ S.R.L., nu au fost admise la deducere de catre organul de

inspectie fiscala, pe motiv ca prestarile de servicii trebuie sa indeplineasca anumite conditii, cum ar fi: sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termenele de executie, precizarea serviciilor prestate, defalcarea cheltuielilor sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului, iar contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate.

Privind factura fiscala nr.____/____2003, contestatoarea motiveaza ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele de colaborare cu S.C. _____S.R.L., din care rezulta ca prestarile de servicii facturate reprezinta chirie pentru spatiile comerciale in care a desfasurat activitate, chirie pentru tehnica de calcul pusa la dispozitie, costuri pentru utilitatile folosite, costuri pentru servicii de internet si telecomunicatii, indispensabile pentru realizarea veniturilor si al indeplinirii obiectului de activitate, considerand ca emitentul facturii avea obligatia sa intocmeasca anexe cu privire la detalierea serviciilor.

Privind factura fiscala nr.____/____2003, contestatoarea precizeaza ca in baza contractului de colaborare, S.C. _____ S.R.L. a efectuat operatiuni de activare si contractare servicii telefonice mobile, deci aceste cheltuieli operationale sunt generatoare de venituri pentru societate, fapt constatat de organele de inspectie fiscala urmare controalelor incrucisate efectuate.

Intrucat, facturile fiscale au fost inregistrate la venituri in evidenta contabila a societatilor emitente, contestatoarea considera ca in evidenta sa aceste sume trebuie sa fie deductibile si nu pot fi impozitate a doua oara, caz in care se constata o dubla impunere pentru serviciile prestate.

In concluzie, contestatoarea solicita acceptarea sumelor din cele doua facturi in cheltuieli deductibile si recalcularea penalitatilor si majorarilor aferente impozitului pe profit.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de _____ RON, contestatoarea considera ca nu au fost respectate prevederile art.145 alin.2 din Codul fiscal de catre organele de inspectie fiscala, atunci cand au procedat la recalcularea T.V.A. deoarece au considerat ca fiind operatiuni netaxabile, operatiunile din cele doua facturi fiscale.

Avand in vedere prevederile art.126 din Codul fiscal, conform carora operatiunile impozabile sunt livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate cu plata, in care are loc transferul de proprietate asupra acestora, contestatoarea considera ca beneficiaza de dreptul de deducere a taxei in conformitate cu prevederile art.146 alin.1 din Codul fiscal.

In plus, contestatoarea argumenteaza ca, din controalele incrucisate efectuate de organele de inspectie fiscala a rezultat ca furnizorii de servicii au inregistrat T.V.A. in jurnalul de vanzari si in decontul de T.V.A.

In concluzie, contestatoarea considera inadmisibil faptul ca atat timp cat cele doua facturi au fost platite si cele doua societati au inregistrat in rubrica de T.V.A. colectat sumele respective, sa nu se accepte la deducere T.V.A. in suma de _____ RON, solicitand totodata, recalcularea dobanzilor si penalitatilor de intarziere.

De asemenea, contestatoarea solicita in baza art.122 alin.1 din Codul de procedura fiscala, neinceperea executatiei silite pana la solutionarea contestatiei, pe motiv ca orice masura in acest sens va duce la insolvabilitatea societatii.

Cu adresa fara numar a U.N.B.R.-Baroul Galati-Cabinet de avocat _____inregistrata la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii sub nr.____/____2007 si la directia teritoriala sub nr.____/____2007, contestatoarea precizeaza ca organul de inspectie fiscala a ignorat cu desavarsire realitatea relatiilor comerciale in care era si este parte activa, ignorand existenta celor doua contracte, greseala ce a dus la incalcarea legii si la netemeinicia si nelegalitatea actului de control, avand in vedere ca potrivit art.977 Cod civil interpretarea contractelor se face dupa intentia comuna a partilor contractante, nu dupa sensul literal al termenilor. Astfel, daca era ignorat titlul contractelor-"de colaborare" si daca se analiza temeiul legal art.33 si 34 din Legea nr.15/1990, s-ar fi constatat ca este vorba in fapt de doua contracte de asociere, care respectau clauzele art.251 si urm. din Codul comercial, ba chiar si pe cele de forma impuse de Legea nr.15/1990.

II. Prin decizia de impunere nr. ____/____/____2007 organul de inspectie fiscala a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ____ RON, urmare determinarii eronate a bazei de impozitare pentru calculul impozitului pe profit prin neincluderea unor sume nedeductibile fiscal, reprezentand dobanzi/majorari de intarziere pentru neplata la scadenta a obligatiilor bugetare, precum si pentru majorarea cheltuielilor cu valoarea unor prestari de servicii nejustificate, fiind incalcate prevederile art.19, art.21 alin.1 si alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003, pct.48 din H.G.nr.44/2004 si a calculat accesorii in suma totala de ____ RON, aferente impozitului pe profit suplimentar, in temeiul art.1 pct.16 si art.3 din Legea nr.210/2005, art.1 din H.G.nr.784/2005, art.1 alin.1 lit.o pct.0 din H.G. nr.67/2004, art.115 alin.1 din O.G.nr.92/2003.

De asemenea, s-a stabilit o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ____ RON, urmare deducterii T.V.A. din documente in xerocopie si a deducterii taxei pentru achizitii care nu sunt destinate unor operatiuni impozabile, fiind incalcate prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003, alin.2 pct.51 din H.G.nr.44/2004 si a calculat accesorii in suma totala de ____ RON, aferente T.V.A. suplimentara, in temeiul art.1 pct.16 si art.3 din Legea nr.210/2005, art.1 din H.G.nr.784/2005, art.1 din H.G. nr.67/2004, art.115 alin.1 din O.G.nr.92/2003.

In raportul de inspectie fiscala nr. ____/____/____2007, anexa a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ____/____/____2007, organul de inspectie fiscala a constatat cu privire la modul de determinare a bazei de impozitare si calculare a impozitului pe profit, datorat de societate in perioada anilor 2003-2006, ca a fost determinata eronat, deoarece:

- nu a fost inclusa in baza de impozitare suma de ____ RON, reprezentand accesorii calculate pentru plata cu intarziere a obligatiilor fiscale, suma nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in luna ianuarie 2003 au fost inregistrate in evidenta contabila facturile fiscale nr. ____/____2003 si nr. ____/____2003, care la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" aveau mentionat "Servicii", prin articolul contabil 471 "Cheltuieli inregistrate in avans" = 401 "Furnizori", inregistrare stornata in luna octombrie 2003, valoarea celor doua facturi fiind inregistrata in contul 3028 "Alte materiale consumabile", suma ce a fost inregistrata in conturile de cheltuieli 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" si 607 "Cheltuieli privind marfurile", pe parcursul anilor 2004 si 2005, asa cum rezulta din anexa nr.25 a raportului de inspectie fiscala;

- in luna noiembrie 2003 prin nota contabila se inregistreaza in evidenta contabila suma de ____ ROL, articol contabil 3021 "Materiale auxiliare" = 401 "Furnizori", suma ce a fost stornata din contul 332 "Lucrari si servicii in curs de executie", suma inregistrata in lunile februarie, septembrie 2004 si ianuarie 2005 in conturile de cheltuieli 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate", 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", 607 "Cheltuieli privind marfurile", iar in luna decembrie 2005 a descarcat contul de stoc 3021 "Materiale auxiliare" prin alte conturi de stoc, 371 "Marfuri" si 303 "Obiecte de inventar", asa cum rezulta din anexa nr.24 a raportului de inspectie fiscala, suma ce a fost justificata de contestatoare prin valoarea a zece facturi emise de S.C. ____ S.A. Bucuresti, reprezentand servicii preplatite pentru cartele telefonice;

- avand in vedere ca agentul economic nu a putut justifica necesitatea si realitatea cheltuielilor inregistrate pe baza facturilor fiscale nr. ____/____2003 si nr. ____/____2003, in conformitate cu prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din H.G.nr.44/2004, organul de inspectie fiscala a recalculat baza de impozitare in vederea calcularii impozitului pe profit, stabilind o diferenta suplimentara in suma de ____ RON, iar in temeiul O.G.nr.92/2003, H.G.nr.67/2004, H.G.nr.784/2005 si Legea nr.210/2005, a calculat dobanzi/majorari de intarziere in suma de ____ RON si penalitati de intarziere in suma de ____ RON.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, in raportul de inspectie fiscala nr. ____/____2007, anexa a actului administrativ fiscal atacat, organul de inspectie fiscala a constatat ca in luna ianuarie 2005 agentul economic a inregistrat in evidenta contabila T.V.A. deductibil din facturile nr. ____/____2005 si nr. ____/____2005, in suma totala de ____ ROL, dar

din verificarile efectuate nu au fost identificate veniturile realizate urmare acestor cheltuieli, respectiv operatiuni taxabile pentru care sa colecteze T.V.A.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca a fost dedusa taxa pe valoarea adaugata din facturi fiscale in copie xerox in suma totala de ____ RON.

Intrucat, nu au fost respectate prevederile art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale pct.51 alin.1 din H.G.nr.44/2004, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina contestatoarei o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de ____ RON si accesorii in suma totala de ____ RON.

III. D.G.F.P. Judetul Braila avand in vedere sustinerile contestatoarei in raport de constatarile organului de inspectie fiscala, actele si lucrarile dosarului cauzei, precum si reglementarile legale aplicabile spetei, retine urmatoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit in suma de ____ RON si accesorii in suma totala de ____ RON aferente impozitului pe profit, **cauza supusa solutionarii este daca contestatoarea datoreaza bugetului general consolidat obligatiile fiscale stabilite suplimentar.**

In fapt, urmare verificarilor efectuate la S.C. ____ S.R.L. Braila, organul de inspectie fiscala a constatat, cu privire la modul de determinare a impozitului pe profit, ca au fost incalcate prevederile art.19, art.21 alin.1 si alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.48 din H.G.nr.44/2004, prin neincluderea in cheltuieli nedeductibile fiscal a unor dobanzi/majorari de intarziere calculate pentru plata cu intarziere a unor obligatii fiscale, precum si prin majorarea cheltuielilor cu valoarea unor prestari de servicii nejustificate, motiv pentru care a stabilit in sarcina acesteia un impozit pe profit suplimentar in suma de ____ RON si accesorii in suma totala de ____ RON, prin decizia de impunere nr.____/____/____2007.

Impotriva acestor constatari societatea formuleaza contestatia inregistrata la directia teritoriala sub nr.____/____2007, motivand ca a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala contractele de colaborare incheiate cu S.C.____ S.R.L. si S.C.____ S.R.L., din care rezulta ca aceste societati au intocmit facturile de servicii conform contractului pentru chirie la spatiile comerciale in care a desfasurat activitatea, chirie pentru tehnica de calcul pusa la dispozitie, costuri pentru utilitati, costuri pentru servicii internet si telecomunicatii, operatiuni de activare si contractare servicii telefonice mobile, asa cum sunt stabilite in obiectul contractului, cheltuieli care sunt generatoare de venituri pentru societate.

Prin adresa inregistrata la directia teritoriala sub nr.____/____2007, inaintata de U.N.B.R.-Baroul Galati-Cabinet de avocat ____, contestarea formuleaza precizari la contestatie, sustinand ca in temeiul art.977 Cod civil interpretarea contractelor se face dupa intentia comuna a partilor contractante, nu dupa sensul literal al termenilor, iar cele doua contracte sunt in fapt doua contracte de asociere care respecta clauzele art.251 si urm. din Codul comercial.

In drept, potrivit prevederilor art.19(1) din Legea nr.571/2003,

"ART. 19

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Potrivit prevederilor art.21(1) din Legea nr.571/2003,

"ART. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare."

In ceea ce priveste inregistrarea pe costuri a "serviciilor" din facturile fiscale nr.____/____2003 si nr.____/____2003, se retin prevederile pct.48 din H.G.nr.44/2004, care dispun:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate."

Din motivele de fapt si de drept retinute, rezulta ca pentru a deduce cheltuielile cu prestarile de servicii, trebuiesc indeplinite cumulativ anumite conditii si totodata, aceste servicii sa fie justificate prin anumite documente, specifice prestarii respective.

Analizand documentele depuse la dosarul cauzei, organul de solutionare constata ca in "contractele de colaborare" incheiate cu firmele S.C. _____ S.R.L. si S.C. _____ S.R.L., nu au fost precizate termene de executie, serviciile ce urmeaza a fi prestate, tarifele percepute, valoarea totala a contractului, defalcarea cheltuielilor pe intreaga perioada de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului, in concluzie aceste contracte nu au fost incheiate cu scopul realizarii unor prestari de servicii, obiectul acestor contracte fiind de "asociere in vederea realizarii de servicii", asa cum de altfel sustine si contestatoarea.

Asocierea, fara personalitate juridica, in intelesul impozitului pe profit, este definita la art.7 pct.5 din Legea nr.571/2003, care prevede:

"Art.7

5. asociere, fara personalitate juridica - orice asociere in participatiune, grup de interes economic, societate civila sau alta entitate care nu este o persoana impozabila distincta, in intelesul impozitului pe venit si pe profit, conform normelor emise in aplicare;"

Conform prevederilor art.28 alin.(1) si (3) din Legea nr.571/2003,

"Asocieri fara personalitate juridica

ART. 28

(1) In cazul unei asocieri fara personalitate juridica, veniturile si cheltuielile inregistrate se atribuie fiecarui asociat, corespunzator cotei de participare in asociere.

.....
(3) Intr-o asociere fara personalitate juridica intre doua sau mai multe persoane juridice romane, veniturile si cheltuielile inregistrate se atribuie fiecarui asociat, corespunzator cotei de participare din asociere."

Modul de inregistrare in evidenta contabila a societatilor asociate este reglementat de pct.4.88 din O.M.F.P.nr.306/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

"4.88. - Contabilitatea decontarilor intre unitatile de grup si cu asociatii, cuprinde operatiile care se inregistreaza reciproc si in aceeasi perioada de gestiune, atat in contabilitatea unitatii debitoare, cat si a celei creditoare, apartinand aceluiasi grup, precum si decontarile intre asociatii si unitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontari cu asociatii si, de asemenea, **conturile coparticipantilor referitoare la operatiunile efectuate in comun, in cazul asocierilor in participatie.**"

In Cap.V - Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile din O.M.F.P.nr.306/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"Contul 458 "Decontari din operatii in participatie"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta decontarilor din operatii in participatie, respectiv a decontarii cheltuielilor si veniturilor realizate din operatii in participatie, precum si a sumelor virate intre coparticipanti.

Contul 458 "Decontari din operatii in participatie" este un cont bifunctional.

In creditul contului 458 "Decontari din operatii in participatie" se inregistreaza:

- veniturile realizate din operatii in participatie transferate coparticipantilor, conform contractului de asociere (701 la 786);

- cheltuielile primite prin transfer din operatii in participatie (601 la 686);

- sumele primite de la coparticipanti (512, 531).

In debitul contului 458 "Decontari din operatii in participatie" se inregistreaza:

- veniturile primite prin transfer din operatii in participatie (701 la 786);

- amortizarea calculata de proprietarul imobilizarii, ce se transmite coparticipantului care tine evidenta operatiilor in participatie conform contractelor (281);

- cheltuielile transferate din operatii in participatie (601 la 686);

- sumele achitate coparticipantilor sau virate ca rezultat al operatiei in participatie (512, 531);

Soldul creditor al contului reprezinta sumele datorate coparticipantilor ca rezultat favorabil (profit) din operatii in participatie, precum si sumele datorate de coparticipanti pentru acoperirea eventualelor pierderi inregistrate din operatii in participatie.

Soldul debitor al contului reprezinta sumele ce urmeaza a fi incasate din operatii in participatie ca rezultat favorabil (profit) sau sumele datorate de coparticipanti pentru acoperirea eventualelor pierderi inregistrate din operatii in participatie."

Analizand prevederile legale privind asocierile fara personalitate juridica, se retine ca, in baza clauzelor din contractele de asociere, agentul economic trebuia sa inregistreze in evidenta contabila transferul veniturilor si cheltuielilor din operatiunile in participatiune, pe baza de decont, nu pe baza de factura fiscala, insa aceasta a inregistrat pe cheltuieli facturile fiscale nr.____/____2003 si nr.____/____2003, documente in care la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor au mentiunea "servicii".

In concluzie, sustinerea contestatoarei ca inspectorii au ignorat existenta celor doua contracte este corecta, deoarece din punct de vedere al impozitului pe profit, inregistrarea unei asocieri in participatiune nu se face pe baza de factura fiscala, ci pe baza decontarii veniturilor si cheltuielilor, deci cele doua contracte nu au fost considerate de organul de inspectie fiscala ca probe privind inregistrarea in conturile de cheltuieli 6028-"Cheltuieli privind alte materiale consumabile" si 607-"Cheltuieli privind marfurile" valoarea "serviciilor" facturate de S.C. _____S.R.L. si S.C. _____ S.R.L.

In conditiile in care contestatoarea ar fi respectat conditiile contractuale, avea obligatia cunoasterii legislatiei privind inregistrarea unei asocieri in participatiune.

Pe de alta parte, pentru a inregistra in conturile de cheltuieli "6028" si "607" valoarea acestor facturi, contestatoarea era obligata sa dovedeasca organului de inspectie fiscala ca in evidenta contabila au fost inregistrate in conturile de stocuri 3028- "Alte materile consumabile" si 371 "Marfuri" bunurile achizitionate, precum si ce bunuri au fost facturate.

Cum la dosarul cauzei, contestatoarea nu a depus documente care sa ateste ca in evidenta contabila a inregistrat veniturile si cheltuielile din operatiunile in participatiune, pe baza de decont, sau dovezi care sa probeze ca au fost facturate anumite bunuri sau marfuri, se constata ca in mod corect si legal, organul de inspectie fiscala a considerat nedeductibile cheltuielile inregistrate in evidenta contabila pe baza celor doua facturi, in care se mentioneaza la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor - "Servicii", atat timp cat nu au fost indeplinite de contestatoare conditiile cumulative, privind inregistrarea pe cheltuieli a prestarilor de servicii, prevazute la pct.48 din H.G.nr.44/2004.

Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de ____ RON, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere calculate de organul fiscal pentru plata cu intarziere a obligatiilor fiscale, se retin prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

"b) dobanzile/majorarile de intarziere, amenzile, confiscarile si penalitatile de intarziere datorate catre autoritatile romane, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobanzile, penalitatile sau majorarile datorate catre autoritati straine ori in cadrul contractelor economice incheiate cu persoane nerezidente si/sau autoritati straine sunt cheltuieli nedeductibile, cu exceptia majorarilor al caror regim este reglementat prin conventiile de evitare a dublei impuneri."

Fata de considerentele retinute, organul de solutionare constata ca, in mod corect si legal organul de inspectie fiscala a calculat in sarcina contestatoarei impozit pe profit suplimentar in suma de _____ RON si pe cale de consecinta, priveste contestatia pentru acest capat de cerere ca neintemeiata, urmand sa o respinga pe acest motiv.

Avand in vedere principiul de drept accesoriul urmeaza principalul, organul de solutionare constata datorate si accesoriile aferente impozitului pe profit in suma totala de _____ RON, motiv pentru care va respinge si acest capat de cerere ca neintemeiat.

2. Cu privire la T.V.A. suplimentar in suma de _____ RON si accesoriile aferente in suma totala de _____ RON, **cauza supusa solutionarii este daca contestatoarea datoreaza bugetului general consolidat aceste obligatii fiscale.**

In fapt, urmare verificarii efectuate privind modul de inregistrare a datelor in jurnalele de vanzari si cumparari, organul de inspectie fiscala a constatat ca au fost incalcate prevederile art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca in luna ianuarie 2005, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile nr.____/____2005 si nr.____/____2005, reprezentand servicii, fara a fi identificate veniturile realizate, respectiv operatiunile taxabile pentru care agentul economic sa colecteze T.V.A., motiv pentru care a stabilit in sarcina acesteia T.V.A. suplimentara in suma de _____ RON.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca in lunile martie, mai, iulie 2006, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adaugata pe baza facturilor fiscale nr.____/____2006, nr.____/____2006, nr.____/____2006, facturi in copie xerox, fiind incalcate prevederile pct.51 alin.1 din H.G.nr.44/2004, motiv pentru care a stabilit in sarcina acesteia o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de _____ RON.

Pentru neachitarea la termen a T.V.A. au fost calculate accesorii in suma totala de _____ RON.

Impotriva acestor constatari agentul economic formuleaza contestatie, motivand ca nu au fost respectate prevederile art.145 alin.2 din Codul fiscal de catre organele de inspectie fiscala, atunci cand au procedat la recalcularea T.V.A. deoarece au considerat ca fiind operatiuni netaxabile, operatiunile din cele doua facturi fiscale.

Avand in vedere prevederile art.126 din Codul fiscal, conform carora operatiunile impozabile sunt livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate cu plata, in care are loc transferul de proprietate asupra acestora, contestatoarea considera ca beneficiaza de dreptul de deducere a taxei in conformitate cu prevederile art.146 alin.1 din Codul fiscal.

In plus, contestatoarea argumenteaza ca, din controalele incrucisate efectuate de organele de inspectie fiscala a rezultat ca furnizorii de servicii au inregistrat T.V.A. in jurnalul de vanzari si in decontul de T.V.A.

In concluzie, contestatoarea considera inadmisibil faptul ca atat timp cat cele doua facturi au fost platite si cele doua societati au inregistrat in rubrica de T.V.A. colectat sumele respective, sa nu se accepte la deducere T.V.A. in suma de _____ RON, solicitand totodata, recalcularea dobanzilor si penalitatilor de intarziere.

In drept, potrivit prevederilor art.145(8) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare,

"(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, **cu factura fiscala**, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, justifica taxa dedusa, cu factura fiscala, intocmita potrivit art. 155 alin. (4);"

In aplicarea acestor prevederi legale, la pct.51(1) din H.G. nr.44/2004, se dispune:

"Norme metodologice:

51. (1) Justificarea deductiei taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza **exemplarului original** al documentelor prevazute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. In cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deductia poate fi justificata cu documentul reconstituit potrivit legii."

Din prevederile legale retinute, rezulta ca deductia taxei pe valoarea adaugata se poate face numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale, iar contestatoarea a dedus T.V.A. in suma de ____ RON din trei facturi fiscale in copii xerox, deci in mod corect si legal organul de inspectie fiscala nu a dat drept de deductie a acestei taxe.

Avand in vedere motivele de fapt si de drept retinute, organul de solutionare constata nedeductibila taxa pe valoarea adaugata din facturile in copie xerox nr.____/____2006, nr.____/____2006, nr.____/____2006, si pe cale de consecinta, contestatia pentru acest capat de cerere se priveste ca neintemeiata, urmand sa fie respinsa pe acest motiv.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata dedusa din facturile fiscale nr.____/____2003 si nr.____/____2003, inregistrata in evidenta contabila in luna ianuarie 2005, se retine ca, organul de inspectie fiscala a mentionat eronat in raportul de inspectie fiscala nr.____/____2007 si in decizia de impunere nr.____/____/____2007, ca taxa pe valoarea adaugata a fost dedusa in luna ianuarie 2005, in conditiile in care din anexele nr.15 si nr.35 rezulta ca a fost dedusa in luna ianuarie 2003, fapt ce a condus la aplicarea gresita a unui temei de drept ce nu era in vigoare la acea data, adica art.145(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, act normativ cu aplicabilitate de la data de 01.01.2004.

Intrucat, organul de inspectie fiscala a indicat un temei de drept ce nu avea aplicabilitate in luna ianuarie 2003, contestatoarea a inteles sa-si formuleze apararea in raport de motivele precizate in actul administrativ fiscal atacat.

In drept, potrivit prevederilor art.16 din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

"ART. 16

Continutul raportului de drept procedural fiscal

Raportul de drept procedural fiscal cuprinde drepturile si obligatiile ce revin partilor, potrivit legii, pentru indeplinirea modalitatilor prevazute pentru stabilirea, exercitarea si stingerea drepturilor si obligatiilor partilor din raportul de drept material fiscal."

Potrivit prevederilor art.5 din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

"ART. 5

Aplicarea unitara a legislatiei

Organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei, urmarind stabilirea corecta a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat."

In raport de prevederile legale retinute, organul de solutionare constata aplicarea eronata de catre organul de inspectie fiscala a prevederilor legale, incalcand astfel obligatia de a stabili corect taxa pe valoarea adaugata, precum si dreptul contestatoarei la aparare.

Conform prevederilor art.107 din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

"ART. 107

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal."

In raportul de inspectie fiscala, din punct de vedere faptic constatarea a fost viciata, in sensul ca s-a mentionat ca taxa pe valoarea adaugata din cele doua facturi a fost dedusa in luna ianuarie 2005, iar din anexele nr.15 si nr.35 ale aceluasi raport, rezulta ca a fost dedusa in luna ianuarie 2003, ceea ce a determinat indicarea unui temei de drept gresit, fiind incalcate prevederile legale retinute.

Fata de motivele de fapt si de drept retinute, organul de solutionare constata ca nu se poate pronunta pe fondul cauzei, deoarece nu poate analiza constatările organului de inspectie fiscala in raport de sustinerile contestatoarei si de prevederile legale aplicabile spetei, asa cum se prevede la art.183(1) din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, organul de solutionare va aplica prevederile art.186(3) din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

Conform prevederilor pct.12.7 si 12.8 din O.M.F.P.nr.519/2005,

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii."

Deci, pe considerentele retinute, acest capat de cerere se va desfiinta, urmand ca organul de inspectie fiscala sa incheie un nou act administrativ fiscal, care va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, cu aplicarea actelor normative in vigoare la data operatiunilor supuse inspectiei fiscale.

Avand in vedere principiul de drept accesoriul urmeaza principalul, urmeaza a desfiinta decizia de impunere nr.____/____/____2007 si pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma totala de _____ RON, deoarece acestea au fost determinate pe cumulativ, iar organul de solutionare nu se poate pronunta cu privire la quantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de _____ RON, pentru care se pronunta solutia de respingere a contestatiei, urmand ca organul de inspectie fiscala sa calculeze accesoriile inclusiv pentru aceasta obligatie fiscala.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei ca beneficiaza de deducerea taxei in temeiul art.146(1) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca aceste prevederi legale nu se aplica in perioada in care a fost dedusa taxa pe valoarea adaugata, aceste prevederi legale avand aplicabilitate de la data de 01.01.2004.

Cu privire la cererea contestatoarei de neincepere a executarii silite pana la solutionarea contestatiei in temeiul art.122 alin.1, facem precizarea ca acest temei legal se refera la inlesnirile la plata obligatiilor fiscale, inasa contestatoarea poate solicita suspendarea executarii actului administrativ fiscal in temeiul Legii contenciosului administrativ, asa cum se prevede la art.185 din O.G.nr.92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

"ART. 185

Suspendarea executarii actului administrativ fiscal

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

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, in temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pana la 20% din quantumul sumei contestate, iar in cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil in bani, o cautiune de pana la 2.000 lei."

Pentru cele ce preced si in temeiul art.5, art.16, art.107(1), art.175, art.176, art.177(1), art.179(1) lit.a), art.183(1), art.186(3) din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.7 pct.5, art.19(1), art.21(1), art.21(4) lit.b), art.28(1) si (3), art.145(8) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.48, pct.51(1) din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.4.88, Cap.V din O.M.F.P. nr.306/2002, se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. _____ S.R.L. Braila impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.____/____/____2007, emisa de Activitatea de inspectie fiscala, pentru obligatii fiscale in suma totala de _____ RON, din care:

- _____ RON, reprezentand impozit pe profit suplimentar;
- _____ RON, reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit;
- _____ RON, reprezentand T.V.A.

2. Desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.____/____/____2007, pentru obligatii fiscale in suma totala de _____ RON, din care:

- _____ RON, reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- _____ RON, reprezentand accesorii aferente T.V.A.,

urmand ca organul de inspectie fiscala sa incheie un nou act administrativ fiscal, care va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, cu aplicarea actelor normative in vigoare la data operatiunilor supuse inspectiei fiscale.

Prezenta decizie este definitiva in calea administrativa de atac conform prevederilor art.180(2) din O.G.nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si poate fi atacata la Tribunalul Braila in termen de sase luni de la comunicare, conform art.188(2) din acelasi act normativ.