

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice Harghita

DECIZIA nr. 50 din 27 octombrie 2005

privind solutionarea contestatiei formulate de

Societatea comerciala x SRL

inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Harghita sub
nr./2005

Directia Generala a Finantelor Publice Harghita a fost sesizata de Activitatea de Control Fiscal din cadrul directiei generale, prin adresa nr./2005, asupra contestatiei formulate de **S.C. x S.R.L.**, cu sediul in, judetul Harghita.

Contestatia este formulata impotriva deciziei de impunere nr./2005, emisa de D.G.F.P. Harghita - Activitatea de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suma totala de plata de **RON**, reprezentand:

- RON impozit pe profit;
- RON dobanzi la impozit pe profit;
- RON penalitati de intarziere la impozitul pe profit.

Cauza supusa solutionarii se incadreaza in prevederile art.174 coroborat cu art.178(1) lit.a) din OG nr.92/2003 - republicat - privind Codul de procedura fiscala.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 (1) din Codul de procedura fiscala-republicat.

Constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.174, art.178 (1) si art.176 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicat, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra cauzei.

I. Prin contestatia inregistrata la Activitatea de control fiscal Harghita sub nr./2005 si prin completarea contestatiei inregistrata sub nr./ intarziere dupa impozitul pe profit si acceptarea cheltuielilor cu paza si protectia transportului de marfa la export, invocand in sustinere urmatoarele motive:

1. Cu privire la calcularea dobanzilor si penalitatilor la impozitul pe profit aferent trim.III/2004, din cauza ca venitul aferent facturii nr./2004, in suma de lei, a fost inregistrat in contabilitate numai in trim.IV/2004, societatea precizeaza ca organul fiscal nu a luat in considerare, la recalcularea profitului impozabil la data de 30.09.2004, cheltuielile aferente acestui venit, care sunt in suma de lei conform facturii cu care au fost achizitionate marfurile.

Societatea contestatora prin completarea contestatiei, solicitata de organul de solutionare a contestatiei, arata ca baza de impozitare corecta este diferenta dintre venit si cheltuiala, adica suma de lei, la care impozitul pe profit cu cota de 25% este de lei, suma la care trebuia calculate dobanzile si penalitatile de intarziere.

2. Cu privire la neacceptarea cheltuielilor cu paza si protectia transporturilor de marfa la export, denumita de societatea contestatoara si ca cheltuieli de asigurare, aceasta arata ca la facturile emise la data de.2005 de firma y KFT din Ungaria, in valoarea totala de euro, respectiv lei, la care organele fiscale au calculat impozit pentru nerezidenti cu cota de 15 %, dar nu a fost recunoscuta ca cheltuiala deductibila. Contestatoara considera ca platind impozit nerezident cu dobanzi si penalitati aferent facturii de asigurare, valoarea acestor servicii trebuia acceptate ca si cheltuiala deductibila.

II. Organele de control ale Directiei generale a finantelor publice Harghita - Activitatea de control fiscal prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de.2005 in urma unei **inspectie fiscala generala**, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, au constatat urmatoarele:

1. Societatea in luna septembrie 2004 a emis factura nr..2004 catre z KFT din Ungaria in valoare de lei, care a fost inregistrata in evidenta contabila numai in luna decembrie 2004, denaturand profitul aferent trimestrului III/2004. Organele de control au reclaculat profitul impozabil la 30.09.2004 cu suma venitului neinregistrat, iar la diferenta de impozit pe profit rezultata in suma de lei au calculat pentru 92 zile dobanzi in suma de RON si penalitati de intarziere in suma de RON.

2. Societatea, in luna februarie 2005, a inregistrat pe cheltuieli servicii de paza si protectie pentru marfa livrata pe piata externa in timpul transportului suma de euro, respectiv lei, facturate de firma y KFT Ungaria, servicii prestate incepand cu luna august 2004. Aceste servicii au fost facturate si platite pe baza unui contract incheiat in luna august 2004.

Organele de control au stabilit ca contractul respectiv redactat in limba maghiara nu a fost tradus in limba romana, societatea nu a dovedit necesitatea acestor servicii, care trebuia consemnate in momentul efectuarii lor intr-un in scris. Valoarea acestor servicii facturate reprezinta in medie 36 % din valoarea marfii livrate la export, la unele cazuri valoarea acestui serviciu a ajuns la 50% din valoarea marfii livrate, iar din cauza acestor cheltuieli societatea la 31.03.2005 a inregistrat pierdere in suma de lei.

Avand in vedere cele constatate si ca societatea nu a dovedit necesitatea acestor cheltuieli si nici daca au fost efectuate,

organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea inregistrata la 31.03.2005 cu suma cheltuielilor in cauza, rezultand un profit impozabil de lei, stabilind un impozit de RON, la care s-au mai calculat RON dobanzi si RON penalitati de intarziere.

III. Avand in vedere constatările organului de control, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

1. Cu privire la recalcularea impozitului pe profit datorat la 30.09.2004, **cauza supusa solutionarii reprezinta legalitatea si temeinicia recalcularii a profitului impozabil si calcularea de dobanzi si penaliati de intarziere, in conditiile in care organele de inspectie fiscala la recalcularea profitului impozabil nu au luat in considerare cheltuielile aferente venitului neevidentiat.**

In fapt, societatea in luna septembrie 2004 a emis factura nr./2004 in valoare de lei, venitul care a fost inregistrat in evidenta contabila numai in luna decembrie 2004, denaturand profitul aferent trimestrului III/2004. Organele de control au recalculat profitul impozabil la 30.09.2004 cu suma venitului neinregistrat, neluand in considerare cheltuielile aferente acestuia.

In drept, in ce priveste calculul profitului impozabil sunt incidente prevederile art. 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrovit careia **“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile oi la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul oi alte elemente similare veniturilor oi cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]”**

Societatea contestatoara recunoaste ca venitul in suma de lei a fost evidentiat numai in trim.IV/2004, dar precizeaza ca la recalcularea profitului impozabil trebuia luata in considerare is cheltuiala aferenta venitului in suma de lei c/val facturii cu care a fost achizitionata marfa, pentru justificare depunand balante de verificare incheiate la 30.09.2004 si 31.12.2004, precum si facturile.

Din referatul cu propuneri de solutionare transmis de Activitatea de control fiscal si din raportul de inspectie fiscala se rezulta ca profitul impozabil suplimentar datorat la 30.09.2004 s-a calculat la

venitul neevidențiat, fără să facă determinarea profitului impozabil cum este prevăzut la art.19 din Codul fiscal, astfel se va face aplicarea prevederilor art.185 "Soluții asupra contestației" alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat, conform căruia:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

Potrivit celor mai sus menționate nu se poate reține dacă organul de control a procedat legal la stabilirea diferenței de impozit pe profit în suma de RON, dobânzi în suma de RON și penalități de întârziere în suma de RON și ca urmare, se va desființa decizia de impunere nr./2005 referitor la aceste sume, urmând ca o altă echipă de control să efectueze re-verificarea impozitului pe profit datorat de societate la 30.09.2004, implicit recalcularea dobânzii și a penalității de întârziere aferente, în funcție de cele precizate în decizie.

2. Referitor la impozitul pe profit în suma de RON, dobânzi aferente în suma de RON și penalitățile de întârziere în suma de RON, Direcția generală a finanțelor publice Harghita este investită să se pronunțe asupra deductibilității sumei de lei ROL, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de firma y KFT cu sediul în Ungaria, înregistrată pe cheltuieli, în condițiile în care prin documentele prezentate atât cu ocazia controlului cât și odată cu formularea contestației nu se justifică realitatea și necesitatea serviciilor prestate.

In fapt, societatea contestatoare în luna februarie 2005 a înregistrat pe cheltuieli suma de ROL, echivalentul a euro, reprezentând c/val 3 facturi emise de firma x Kft cu sediul în localitatea... din Ungaria. Pentru justificarea acestor cheltuieli contestatoare a prezentat contractul încheiat la data de 2004, în localitatea ..., redactat în limba maghiară, din care se poate înțelege că firma y Kft cu sediul în localitatea.. din Ungaria se angajează de la data încheierii contractului, că va asigura paza și protecția transporturilor prevăzută în anexa (nu există anexa la contract), precum și consultanța în marketing. C/val prestației a fost stabilită în suma totală de euro, fără să fie specificată perioada, felul prestației, tarif etc.

Organele de control analizând situația financiară a societății la data de 31.03.2005 au constatat că aceasta a înregistrat pierdere în suma de ROL ca urmare a înregistrării pe cheltuieli a sumei de ROL, reprezentând serviciile facturate de firma y Kft, fără să justifice

necesitatea acestor cheltuieli si fara sa faca dovada ca aceste servicii au fost intradevar efectuate, avand in vedere ca aceste cheltuieli reprezinta procentual 20 - 50 % din valoarea marfii transportate. Organele de inspectie fiscala pe baza constatarilor au recalculat pierderea inregistrata la 31.03.2005 cu suma cheltuielilor in cauza, rezultand un profit impozabil de lei la care au stabilit un impozit de 6 RON, calculand RON dobanzi si RON penalitati de intarziere.

In drept, la art. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt reglementate cheltuielile, care la alin.1, prevede: **“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”**

Din analiza constatarilor si a documentelor din dosarul cauzei se rezulta ca sumele facturate de firma y din Ungaria pe baza contractului, in suma totala de euro reprezentand servicii de paza cu trei ocazii (.2004 - euro,.2004 - euro,.2005 - euro), nu pot fi considerate cheltuieli in scopul realizarii de venituri impozabile, avand in vedere si data realizarii prestatiei trecute in facturi, care nu corespund cu data exporturilor, iar c/val. pazei depaseste cu mult marja exportatorului, care de exemplu la transportul din luna august a fost cca. a euro, iar c/val. pazei facturate a fost de b euro.

Din documentele solicitate si depuse de societatea contestatoara la dosarul cauzei, se rezulta ca transportarea marfii s-a facut cu autocamion, in regim de transport international, pentru fiecare transport a fost intocmita scrisoarea de transport international CMR, care atesta responsabilitatea transportatorului conform Conventiei referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR), incheiata la Geneva la 19 mai 1956. Mai mult, din declaratiile vamale de export aflate in dosarul cauzei se rezulta ca conditia de livrare era “EXW” (EX WORKS ... named place) franco fabrica - depozit, locul convenit, prin care se intelege ca livrarea marfii de catre exportator se face la locul convenit adica la..., inclusiv pretul convenit pentru marfa se refera la acest loc. In aceste conditii pentru exportator, in acest caz la societatea contestatoara nu se justifica cheltuielile cu paza marfii pentru export pe timpul transportului.

La art.21 alin.4 din Codul fiscal sunt precizate cheltuielile care nu sunt deductibile, astfel:

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu

pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte;[...]

Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal la pct. 48, precizeaza conditiile in care cheltuielile cu servicii pot fi deduse, astfel:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele condiții:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului;

- prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzatoare;

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

Avand in vedere cele aratate in cuprinsul prezentei decizii, se rezulta ca nici o conditie nu a fost indeplinita de contestatoara ca cheltuielile cu serviciile facturate de firma din Ungaria sa fie considerate ca deductibile.

Cheltuielile cu serviciile facturate si evidentiata nu pot fi justificate numai cu contractul incheiat cu firma y, contractul incheiat reprezinta vointa juridica a partilor cu privire la prestarea serviciilor, fiind insuficient pentru justificarea deductibilitatii cheltuielilor de catre contestatoara, in absenta unor documente care sa ateste punerea sa in executare si dovedirea necesitatii efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate.

Se retine ca nici la data controlului si nici cu ocazia formularii contestatiei societatea nu a prezentat documente din care sa reiasa daca serviciile au fost efectiv prestate si necesitatea acestora in activitatea desfasurata, drept pentru care urmeaza sa se respinga contestatia pentru acest capat de cerere ca neintemeiata si nesustinuta.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei motivul invocat de contestatoara prin care considera ca platind impozit nerezident cu dobanzi si penalitati aferent facturii de asigurare, valoarea acestor servicii trebuia acceptate ca si cheltuiala deductibila, avand in vedere ca suma de euro a fost platita firmei y din Ungaria conform extrasului de cont din.2005, iar impozitarea veniturilor obtinute de nerezidenti nu este conditionata daca aceste sume sunt deductibile sau

nu la societatea platitoare. Art. 116 din Codul fiscal, prevede: “(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către platitorii de venituri.

2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:[...]

c) 15% în cazul oricărui alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.

(3) În înțelesul alin. (2), venitul brut este venitul care ar fi fost plătit unui nerezident, dacă impozitul nu ar fi fost reținut din venitul plătit nerezidentului.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.179, 180, 185 și 187 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

1. Desființarea deciziei de impunere nr./2005 referitor la dobanzi în suma de RON și penalități de întârziere în suma de RON aferente impozitului pe profit datorat la 30.09.2004, urmând ca o altă echipă de control, în termen de 30 de zile, să efectueze re-verificarea impozitului pe profit datorat de societate la 30.09.2004, implicit recalcularea dobânzii și a penalității de întârziere aferente, în funcție de cele precizate în decizie.

2. Respingerea contestației referitor la impozitul pe profit în suma de RON, dobanzi aferente în suma de RON și penalitățile de întârziere în suma de RON, ca neîntemeiată și nesustenută cu documente necesitate și realitatea cheltuielilor cu serviciile de pază.

Punctul 2 din dispozitivul deciziei poate fi atacat la Tribunalul Harghita Miercurea-Ciuc, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.