



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. din .2009
privind soluționarea contestației formulate de **S.C. I**
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. *

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția prin adresa nr., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor nr.* asupra contestației formulate de S.C. I

S.C. I contestă Decizia de impunere nr. emisă de Direcția pentru suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe profit suplimentar ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- taxa pe valoarea adăugată suplimentară ;
- majorări de întârziere aferente.

Societatea contestă și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.*, conform precizării la contestație nr.*, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*

Chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr. respectiv 18.02.2009, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală la data de 20.03.2009 sub nr., conform ștampilei aplicată de registratura acestei instituții pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. I

I.1. În ceea ce privește impozitul pe profit, societatea susține că este eronată concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia nu a putut justifica necesitatea derulării în paralel pentru aceeași perioadă și pentru aceleași aparate de joc a contractului de know-how cu clauze care se suprapun cluzelor din contractul de leasing operațional.

Societatea arată că această concluzie este deplasată și în contradicție cu realitatea și modul de derulare efectivă a afacerii în baza contractelor care reprezintă libera voință a părților, confirmată de facturile emise.

Raționamentul organelor de inspecție fiscală pornește de la premisa că în baza contractului de leasing, proprietarul aparatelor de joc, A G ar trebui să presteze orice servicii către societatea contestatoare, cu anumite excepții :

“ Prin plata ratelor de leasing nu se acoperă, fiind plătite separat :

- *cheltuieli de transport, vamale, de certificare, de montare a aparatelor,*
- *piesele de schimb,*
- *cheltuielile de asigurări,*
- *taxele judiciare,*
- *cheltuieli de protejare față de pretențiile ce pot fi invocate în legătură cu obiectul de leasing, conform pct.3 Cap.IV din contractul de leasing operațional “,* dar organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că această listă nu este una exhaustivă, ci conține numai anumite elemente, pe care părțile contractante au găsit de cuviință să le precizeze în momentul încheierii contractului.

Simplul fapt că, alături de alte numeroase posibile elemente de cheltuieli, transferul de know-how nu este precizat în această enumerare și reglementat prin intermediul acestui contract, nu îndreptățește să se presupună că el ar cădea în obligația de prestare fără plată a locatorului, cum încearcă să deducă organele de inspecție fiscală, folosind argumente care nu pot rămâne valide în fața unei judecăți logice.

Societatea consideră eronată constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea beneficia deja de know-how din partea producătorului prin contractul de leasing, cap.I și cap.XIII pct.1, deoarece se bazează pe interpretarea greșită a respectivelor prevederi contractuale.

Astfel, dreptul S.C. I de a beneficia de know-how a fost dobândit în mod oneros, în baza contractului de know-how și nu în urma prevederilor pur declarative din contractul de leasing.

Societatea susține că eprom-urile, ca suporturi de memorie pot fi considerate piese de schimb, dar se trece sub tăcere faptul că instalarea unui nou eprom într-un automat de jocuri, factorul principal de cost nu îl reprezintă hardware-ul, suportul de memorie, ci software-ul pe care acesta îl conține și care reprezintă transferul de know-how.

Din declarația administratorului societății dată în timpul inspecției fiscale, rezultă că eprom-urile au fost achiziționate în vrac, ca piese de schimb, pe ele fiind instalat software sub formă de date de tip “ftp” descărcate în mod autorizat, în condițiile contractului de know-how, de pe site-ul deținătorului de know how, contra unui preț preferențial de 200 euro/bucată, în condițiile în care un eprom conținând această informație are un preț de piață de circa 1.950 euro/buc.

Referitor la obținerea licenței pentru exploatarea jocurilor de noroc, societatea arată că documentația privind obținerea avizelor de la Biroul Român de Metrologie Legală s-a făcut pe baza documentelor elaborate și puse la dispoziție de A G, în baza obligațiilor ce-i reveneau din contractul de know how.

Societatea arată că, urmare existenței contractului de know how au fost generate plăți către bugetul de stat constând în taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și impozit pe venituri realizate de nerezidenți în sumă de lei, efectuate la timp de societate, conluzionând că unica rațiune a încheierii contractului de know how nu a fost nicidecum intenția de a economisi suma imputată de lei, ci necesitatea de a asigura o desfășurare corectă și necesară a afacerii.

În legătură cu calculul impozitului pe profit, societatea arată că este inutil a mai aduce în discuție și a mai instrumenta greșelile de calcul pe care le-a găsit în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și consideră ca nefondată nerecunoașterea deductibilității fiscale a cheltuielilor generate de contractul de know how.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea arată că deoarece nu s-a ținut seama de explicațiile date în timpul inspecției fiscale, calculele sunt greșite.

Societatea recunoaște existența unor erori formale în declarațiile de TVA, respectiv de înscriere a sumei de TVA deductibilă pentru operațiuni scutite fără drept de deducere pe rândul de TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere.

Din acest motiv, în deconturile de TVA ale lunilor martie și decembrie 2005 apare TVA de recuperat în locul TVA de plată, așa cum s-a constatat cu ocazia inspecției fiscale, cum s-a înregistrat în contabilitate și cum reiese din balanțele analitice corespunzătoare lunilor respective.

Societatea susține că, în pofida acestor greșeli de formă, sumele de TVA de plată au fost întotdeauna plătite la scadență. Deși documentele care constituie dovada plăților de TVA efectuate de societate au fost prezentate și pe parcursul inspecției fiscale, iar faptul că s-a ținut seama de ele reiese din conținutul anexelor nr.36, 43 și 48, totuși de aceste documente nu s-a ținut cont la redactarea raportului de inspecție fiscală.

II. Prin Decizia de impunere nr. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției au efectuat inspecția fiscală generală la societatea contestatoare asupra perioadei 2003-2007.

Impozit pe profit

Obiectul principal de activitate îl constituie jocurile de noroc și pariuri.

Firma A G cu sediul în Austria este asociat majoritar al societății contestatoare, conform certificatului de înregistrare mențiuni nr. și încheierii judecătorului delegat de pe lângă Tribunalul București nr.

Organele de inspecție fiscală au analizat o serie de tranzacții economice derulate de S.C. I în perioada 01.01.2003 - 31.12.2007 cu asociatul majoritar A G în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, S.C. I a achiziționat de la firma A G piese de schimb pentru aparate electronice cu câștiguri (monitoare, memorie flash, memorii eprom, acceptor bancnote, butoane de comandă), conform anexei nr.14 la raportul de inspecție fiscală.

Deși organele de inspecție fiscală au solicitat societății ca dosarul prețurilor de transfer să conțină analiza tranzacțiilor dintre afiliați, referitoare la folosirea echipamentului de joc în regim de leasing operațional, analiza transferului de know how, în comparație cu tranzacții similare derulate cu persoane juridice române neafiliate, totuși respectivul dosar, anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală, nu conține analiza comparativă referitoare la aceste tranzacții, așa cum este stipulat în Anexa nr.1 art.1 lit.B pct.2 din Ordinul nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Având în vedere că din dosarul prețurilor de transfer lipsesc datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate sunt la nivelul prețului de piață, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile pct.36 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 au procedat la efectuarea de controale încrucișate la firme independente de pe piața internă cu același profil de activitate, care au achiziționat cea mai mare parte a echipamentului de joc de la A G, principalul furnizor de echipamente și piese de schimb aferente, materializate prin procese verbale :

- nr. încheiat la S.C. P,
- nr. încheiat la S.C. M,
- nr. încheiat la S.C. P,
- nr. încheiat la S.C. Me.

Din situația financiară prezentată în anexa nr.23 reiese că firmele mai sus enumerate au încheiat activitatea anuală cu profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, firmele de pe piața internă care au achiziționat aparatura de joc de la A G prin facturare directă au plătit prețuri comparabile celor practicate de S.C. I în relația sa de afiliere cu asociatul majoritar.

Prețurile aparatelor electronice cu câștiguri achiziționate de la firma A G cuprindeau următoarele :

- dreptul de folosire a mărcii "ADMIRAL", drept inclus în preț, potrivit art.7 din Directiva comunitară din 21.12.1988,

- echipamentul de joc împreună cu softul încorporat pe un microcip tip eprom (memorie). Softul sau programul de joc cuprinde o multitudine de jocuri gen : Columbus, American Poker five, Moorhuhn, Marco Polo, conform anexei nr.12 la raportul de inspecție fiscală.

S-a constatat că deservirea și remedierea aparatelor a fost asigurată de către personalul tehnic al firmelor prin consultarea cărții tehnice și a manualului de utilizare al aparatelor, piesele de schimb fiind achiziționate contra cost de la același producător.

Pentru creșterea atractivității unui aparat, s-a schimbat periodic programul de joc (softul) acesta fiind procurat contra cost de la producătorul aparatului sub forma unei plăci de memorie cu noul soft încorporat.

La fiecare schimbare a tipului de joc, aparatul s-a desigilat în prezența experților Biroului Român de Metrologie Legală pentru verificarea blocului electronic care conține programul de joc și s-a emis o nouă licență, pentru exploatarea jocului, de către Ministerul Finanțelor Publice - Comisia de autorizare a jocurilor de noroc, conform anexei nr.13 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că întreținerea echipamentului de joc s-a realizat de către angajații proprii ai firmelor de la departamentul tehnic, firma A G neoferind asistență tehnică sau garanție pentru aparatele vândute clienților români, deci utilizarea aparatelor s-a efectuat fără transfer de know how din partea producătorului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.07.2003 - 31.12.2006, între S.C. I în calitate de utilizator și firma A G în calitate de finanțator s-a derulat un contract de leasing operațional pentru circa 1.000 aparate de joc.

Potrivit clauzelor contractuale *“Finanțatorul, în calitate de proprietar al aparatelor pentru jocuri de noroc, este îndreptățit să utilizeze marca “ADMIRAL” și know how - ul aferent în cadrul relației de leasing precum și drepturile de autor, de brevet și de marcă înregistrată”*.

S-a constatat de asemenea că prin plata ratelor de leasing nu se acoperă, fiind plătite separat :

- cheltuieli de transport, vamale, de certificare, de montare a aparatelor,
- piesele de schimb,
- cheltuielile de asigurări,
- taxele judiciare,
- cheltuieli de protejare față de pretențiile ce pot fi invocate în legătură cu obiectul de leasing.

Conform documentelor prezentate, ratele de leasing lunare sunt calculate astfel încât, la valoarea obiectelor date în leasing se adaugă o marjă de profit în medie de 5,5 %. La expirarea perioadei de 60 de luni, leasingul operațional nu prevede opțiunea de cumpărare a aparatelor de către utilizator.

Din analiza rapoartelor săptămânale și lunare privind rentabilitatea aparatelor și veniturile obținute din exploatarea lor, întocmite de contestatoare s-a constatat că *“adaptările realizate la aparatele de joc din sala de joc S efectuate în scopul creșterii rentabilității”* au constat în schimbarea softului (tipului de joc) cu un altul **deja omologat** în cadrul societății și funcționării la alt aparat, sau prin transmitere electronică a unui joc nou de către producător/finanțator.

Din documentele de transmitere electronică a jocurilor noi din partea firmei A G, puse la dispoziție de societate, a reieșit că schimbarea programelor de joc s-a realizat în exclusivitate asupra aparatelor electronice în regim de leasing.

Din situația gradului de rentabilitate la unele aparate, înainte de intervenția de schimbare a unui tip de joc cu altul, anexa nr.18 s-a constatat că acestea erau rentabile din punct de vedere valoric, doar cele defecte neavând rezultate. Pe baza susținerilor din nota explicativă dată de administratorul societății, referitoare la stabilirea rentabilității aparatelor pe baza comparației cu maximul încasărilor altor aparate, organele de inspecție fiscală au constatat că deși unele aparate realizau încasări, totuși finanțatorul a intervenit asupra lor prin schimbarea programului de joc, în conformitate cu prevederile pct.3 Cap.VIII din contractul de leasing.

Având în vedere prevederile pct.1 din cap. XIII din contractul de leasing și dispozițiile art.7 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit respectivei clauze din contractul de leasing, S.C. I în calitate de utilizator, recunoaște că beneficiază de know how specific și necesar în funcționarea aparatelor, respectiv software și îndrumare tehnică.

Organele de inspecție fiscală au constatat că independent de contractul de leasing încheiat la data de 30.06.2003, S.C. I în calitate de beneficiar a încheiat cu firma A G în calitate de executant un contract de know how care a avut ca obiect *“punerea la dispoziție din partea executantului a know how-ului specific de la automatele de joc pe bani”*, obligațiile acestuia fiind precizate, după cum urmează :

- Cap.III pct.1 *“executantul pune la dispoziție know how-ul sau detaliat și specific referitor la automatele de jocuri pe bani, precum și software-ul necesar pentru beneficiar, după cum va considera el ca necesar”*.

Conform deciziei acționarilor, aplicarea contractului a încetat după patru ani, dar în anul 2006, aparatele de joc erau funcționale iar societatea a realizat profit din exploatarea activității, independent de transferul de know how acordat de firma austriacă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deja beneficiază de know how din partea producătorului prin contractul de leasing, conform Cap.I și Cap. XIII pct.1 din respectivul contract.

- Cap.III pct.12 *“executantul va sprijini pe beneficiar cu programe atractive și rentabile, prin punerea la dispoziție a Eprom-ului respectiv”*.

Programele de joc sunt încorporate pe un microcip (eprom) în aparatele de joc încă de la livrare, potrivit Cap.VII pct.2 din contractul de leasing și se schimbă de producător/finanțator atunci când aparatele “nu-și dovedesc rentabilitatea”. Acest fapt este dovedit de conținutul facturilor de achiziție directă sau de leasing, anexa nr.21 ca și de răspunsul nr.2 din nota explicativă dată de administratorul societății.

- Cap.III pct.3 *“executantul va sprijini beneficiarul la procurarea componentelor necesare automatelor de joc pentru utilizarea permanentă a acestora”*.

Componentele necesare utilizării echipamentului de joc sunt considerate piese de schimb conform Cap.IV pct.3 lit.b) din contractul de leasing, ele putând fi procurate numai de la producătorul aparatului.

- Cap.III pct.4 *“executantul sprijină la obținerea licențelor și aprobărilor necesare prin punerea la dispoziție a documentației și documentelor necesare”*.

Obținerea licenței pentru exploatarea jocurilor de noroc se acordă de Ministerul Finanțelor - Comisia de autorizare a jocurilor de noroc în baza documentației întocmite de un departament din cadrul S.C. I pe baza de documente eliberate de organul fiscal teritorial, Biroul Român de Metrologie Legală, fără contribuția A G.

Potrivit Cap.III pct.5 *“executantul va sprijini școlarizarea personalului autohton în domeniul tehnicii, finanțelor și activitatea de jocuri, care va avea drept conținut constatarea erorilor de funcționare, controlul și protecția programelor”*.

La solicitarea organului fiscal de a se prezenta documentele care să ateste absolvirea cursurilor de pregătire acordate personalului de către A G, s-a prezentat o informare generală asupra perioadei 2003-2006, anexa nr.22. Mai mult, administratorul societății contestatoare a precizat prin nota explicativă că *“nu au fost emise documente de finalizare a cursurilor de instruire, A G nefiind autorizat pentru așa ceva”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acestui contract, S.C. I a plătit în perioada 01.07.2003 - 01.03.2005 către asociatul majoritar, redevența lunară reprezentând 20 % din rezultatul brut din jocuri realizat la sala de jocuri S, iar după această dată, din rezultatul brut din jocuri realizat de întreaga societate.

Valoarea redevențelor plătite conform contractului de know how în perioada 2003 - 2006 a fost în sumă totală de lei, conform anexei nr.61.

La analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au avut în vedere : părțile implicate, natura serviciilor prestate, elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii și în

conformitate cu prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au ajustat suma cheltuielilor aferente prestării serviciului de know how pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că, S.C. I a suportat costuri pentru asistență tehnică oferită de A G sub formă de know how pentru mașinile electronice cu câștiguri care sunt acoperite prin valoarea ratelor de leasing operațional, conform clauzelor din contractul de leasing.

Având în vedere că societatea nu a putut justifica necesitatea derulării în paralel pe aceeași perioadă, respectiv 2003-2007 și pentru aceleași aparate de joc a contractului de know how cu clauze care se suprapun clauzelor din contractul de leasing operațional, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală pentru cheltuielile cu serviciile de know how de la asociatul majoritar, în baza prevederilor art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și ale art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat existența în **anul 2003** a unor cheltuieli cu amortizarea aparatelor de joc calculată de societate înainte de obținerea licenței de funcționare, considerate nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.11 alin.6 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și art.11 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au mai constatat, existența în **anul 2004** a unor cheltuieli cu amortizarea aparatelor de joc calculată de societate înainte de obținerea licenței de funcționare, considerate nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.24 alin.11 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În **anul 2005** societatea a înregistrat pierdere contabilă netă în sumă de lei, datorată în principal majorării cheltuielilor de exploatare generate de contractul de leasing operațional și de contractul de know how încheiate în cadrul relației sale de afiliere cu asociatul majoritar, A G.

Organele de inspecție fiscală au constatat existența unor cheltuieli cu amortizarea investițiilor, respectiv amenajare și modernizare efectuate la sălile de joc D și U, evidențiate în contabilitate fără justificarea efectivă a lucrărilor pe bază de situații de lucrări, proces verbal de recepție a lucrării, rapoarte de lucru, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal de către organele de inspecție fiscală, în baza pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

În **anul 2006**, societatea a înregistrat pierdere fiscală în sumă de lei prin declarația privind impozitul pe profit pe anul 2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat existența unor cheltuieli cu amortizarea investițiilor, respectiv amenajare și modernizare efectuate la sălile de joc K și P în perioada 2006-2007, evidențiate în contabilitate fără justificarea efectivă a lucrărilor pe bază de situații de lucrări, proces verbal de recepție a lucrării, rapoarte de lucru, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal de către organele de inspecție fiscală, în baza pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală pentru cheltuielile din **anul 2007** cu serviciile de know how de la nerezidentul afiliat, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina S.C. I impozit pe profit suplimentar în sumă de lei precum și accesorii aferente în sumă totală de lei, în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 republicată, Hotărârii Guvernului nr.1513/2002, Hotărârii Guvernului nr.67/2004, Hotărârii Guvernului nr.784/2005, Legii nr.210/2005, Ordonanței Guvernului nr.61/2002.

Taxa pe valoarea adăugată

Societatea este plătitoare de taxa pe valoarea adăugată, începând cu data de 01.01.2001. Perioada verificată a fost 01.01.2003 - 31.12.2007.

Pe perioada **2003 - 2004** taxa pe valoarea adăugată a fost declarată conform prevederilor legale în vigoare și achitată în întregime la termenele legale, conform anexelor 29-33 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru perioada 2005-2007, societatea a aplicat regimul mixt de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată, deoarece realizează operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere.

Societatea a aplicat pentru anul 2005 pro rata de 2,63 % stabilită la finele anului fiscal 2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a întocmit în mod eronat decontul de TVA aferent lunii martie **2005**, în sensul că a înscris pe rândul 16 coloana 2 reprezentând TVA efectiv restituită cumpărătorilor străini suma de lei reprezentând achiziții de bunuri/servicii destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere și nu pe rândul 13, cum ar fi fost corect.

Astfel societatea a completat rândul 25 din decontul de TVA din luna martie 2005 cu suma de lei reprezentând suma negativă de TVA la sfârșitul perioadei de raportare, sumă care și în fișa de evidență pe plătitori a societății a fost înregistrată ca atare, în realitate societatea având de achitat TVA în sumă de lei. Societatea a înregistrat în mod corect în bilanța de verificare a lunii martie 2005, TVA de plată în sumă de lei.

De asemenea, societatea a calculat eronat taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă lunii septembrie 2005, iar în urma refacerii calculelor de către organele de inspecție fiscală a rezultat o diferență de plată în sumă de lei, conform anexei nr.39.

Totodată s-a constatat că în decontul lunii decembrie 2005, societatea a completat rândul 8 reprezentând achiziții de bunuri/servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere cu suma de lei, în realitate suma reprezentând achiziții de bunuri/servicii destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, cu care ar fi trebuit completat rândul 13 din decont.

Prin urmare, prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2005 a fost declarată suma de lei ca fiind sumă negativă de TVA, sumă cu care societatea, în mod eronat s-a înregistrat și în fișa de evidență pe plătitor, neefectuându-se reglarea fișei până la data inspecției fiscale.

În urma calculului privind pro rata definitivă aplicabilă anului fiscal 2005 a rezultat procentul de 0,57 %, conform anexei nr.37.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a ajustat eronat taxa pe valoarea adăugată prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2005 cu suma de lei, în mod corect ajustarea trebuia făcută prin înregistrarea sumei de lei la rândul Regularizări la finele anului conform pro-rata.

Din verificarea fișei de evidență pe plătitor, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul fiscal 2005 nu au fost înregistrate deconturile de TVA, acestea reprezentând obligații de plată către bugetul de stat în sumă totală de lei, fiind înregistrate numai plățile făcute de societate în sumă totală de lei și cele două deconturi de TVA eronat întocmite și înregistrate la organul fiscal cu sume de recuperat de lei și respectiv de lei. Astfel, societatea figurează, în mod eronat, în evidența organului fiscal cu TVA de recuperat în sumă totală de lei.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită în plus de organele de inspecție fiscală pentru anul 2005 s-a cifrat la suma de lei, compusă din lei, conform anexei nr.36 la raportul de inspecție fiscală.

Societatea a aplicat pentru anul **2006** pro rata de 0,57 % stabilită la finele anului fiscal 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că deconturile de TVA ale lunilor mai și decembrie 2006 au fost eronat completate cu anumite sume la rândul 8 Achiziții de bunuri/servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere, sume care trebuiau înscrise corect la rândul 13 din decont, cu consecința diminuării taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma totală de lei.

În urma verificării de către organele de inspecție fiscală a calculului pro ratei aferente anului 2006 a rezultat procentul de 1,18 %, conform anexei nr.42. Societatea a calculat un procent de 1,63 % aferent anului 2006.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită în plus pentru anul 2006 s-a cifrat la suma de lei.

Pentru anul **2007**, societatea aplica pro rata de 1,63 % stabilită eronat la finele anului fiscal 2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a completat decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007 cu pro rata de 3,41 %, dar nu a efectuat ajustarea privind pro rata la sfârșitul anului.

Procentul corect stabilit de organele de inspecție fiscală în urma verificării calculelor era de 3,55 %, conform anexei nr.48.

Organele de inspecție fiscală au constatat existența a numeroase neconcordanțe între situațiile financiare prezentate de către societate, respectiv între soldurile conturilor 4426 TVA deductibilă, 4427 TVA colectată și 4423 TVA de plată prezentate în bilanșele de verificare și jurnalul de vânzări, jurnalul de cumpărări și sumele cu care au fost completate deconturile de TVA. Astfel, în luna iunie 2007 în mod eronat a fost inclusă în rândul 17 al decontului de TVA reprezentând achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19 % - taxare inversă, suma de lei, în mod corect suma reprezentând achiziții de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere. Suma se regăsește și la rândul 16 reprezentând bunuri și servicii achiziționate pentru care beneficiarul din România este obligat la plata taxei pe valoarea adăugată.

În luna octombrie 2007, factura nr. prin care S.C. P închiriază aparate de jocuri de noroc, de la societatea contestatoare cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei nu a fost inclusă în decontul de TVA la rândul 7 reprezentând livrări de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19 %.

De asemenea s-a constatat că rândul 4.1 al decontului de TVA include și rata de leasing pentru luna octombrie 2007 aferentă contractului de leasing FN din 01.07.2003 încheiat cu A G în valoare de lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Deoarece factura emisă de A G privind ratele de leasing ale aparatelor de joc a fost primită de S.C. I în luna decembrie 2007 cu sumele cumulate pentru lunile august, septembrie și octombrie, înregistrarea ratei aferente lunii octombrie în evidența contabilă a fost făcută în luna decembrie, iar în decontul de TVA al lunii octombrie a fost făcută parțial.

Cu diferența rezultată în sumă de lei cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei a fost suplimentată taxa pe valoarea adăugată colectată din luna decembrie 2007, conform rândului 4.1 al decontului de TVA, dar suma respectivă nu a fost preluată și în rândul 4 al decontului, astfel încât taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată în urma inspecției a fost de lei.

Prin preluarea la rândul 4 al decontului de TVA a totalului rândului 4.1 reprezentând Achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata taxei pe valoarea adăugată, iar furnizorul este înregistrat în scopuri

de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea-taxare inversă, în sumă de lei din care TVA în sumă de lei, rezultă în luna octombrie 2007 o diferență de plată în sumă de lei stabilită de inspecția fiscală.

S-a mai constatat că societatea a prezentat situații financiare care conțin date eronate și necorelate, mai exact neconcordanțe între soldurile prezentate în balanțele de verificare la conturile 4426 TVA deductibilă, 4427 TVA colectată și 4423 TVA de plată, prezentate în balanțele de verificare, jurnalul de vânzări, jurnalul de cumpărări și sumele cu care au fost completate deconturile de TVA, conform notei explicative dată de directorul economic, anexa nr.52.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită în plus pentru anul 2007 s-a cifrat la suma de lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina S.C. I în baza prevederilor art.147 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de lei.

Organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de lei până la data de 30.01.2009 asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 republicată, Hotărârii Guvernului nr.1513/2002, Hotărârii Guvernului nr.67/2004, Hotărârii Guvernului nr.784/2005, Legii nr.210/2005, Ordonanței Guvernului nr.61/2002, conform anexei nr.53 la raportul de inspecție fiscală.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, documentele existente la dosar, precum și actele normative în vigoare invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală în perioada verificată, se rețin următoarele :

1.Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de lei generate de contractul de know how

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor aferente contractului de know how încheiat de contestatoare cu asociatul majoritar A G, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă necesitatea respectivelor cheltuieli în scopul realizării de venituri la nivelul societății contestatoare.

În fapt, în perioada 2003 - 2007, S.C. I a plătit către asociatul majoritar A G, suma totală de lei pentru asistență tehnică sub formă de know how pentru mașinile electronice cu câștiguri, în baza contractului încheiat cu acesta.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste costuri cu know how pentru circa 1000 de mașini electronice cu câștiguri erau acoperite prin valoarea ratelor de leasing operațional, conform clauzelor din respectivul contract semnat la 01.07.2003 cu asociatul majoritar.

Deoarece societatea nu a putut justifica necesitatea derulării în paralel pe aceeași perioadă, respectiv 2003-2007 și pentru aceleași aparate de joc cu câștiguri a contractului de know how cu clauze care se suprapun clauzelor din contractul de leasing operațional, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală pentru cheltuielile cu serviciile de know how de la asociatul majoritar, în baza prevederilor art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și ale art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Societatea consideră eronată constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia ar fi beneficiat deja de know how din partea producătorului, pentru aceeași perioadă și pentru aceleași aparate de joc, în baza contractului de leasing, deoarece se bazează pe interpretarea greșită a respectivelor prevederi contractuale.

În drept, în anul 2003 erau în vigoare prevederile art. 9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit potrivit căroră :

“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”.

În perioada de după 01.01.2004 sunt incidente prevederile art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare :

*“ 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”,* coroborate cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

*“ **Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.***

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare :

*“(4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile** :*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfașurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.***

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu prestările de servicii trebuie să fie efectuate

în scopul realizării de venituri impozabile și să fie necesare desfășurării activității societății.

Totodată, art. 7 pct.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare precizează :

*„**know-how** - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii”.*

Potrivit dicționarului explicativ, contractul de know how are ca obiect transmiterea cu titlu oneros a unor cunoștințe și procedee tehnice care nu au fost și nici nu sunt brevetate, sau chiar a unei abilități ori experiențe tehnice care constituie un secret comercial, care-i sunt necesare beneficiarului pentru funcționarea, întreținerea sau comercializarea unor mărfuri sau pentru elaborarea și punerea în fabricație a unor tehnici sau procedee.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală că în perioada 01.07.2003 - 31.12.2006, societatea contestatoare a achiziționat de la firma A G piese de schimb pentru aparate electronice cu câștiguri (monitoare, memorie flash, memorii eprom, acceptor bancnote, butoane de comandă), în baza contractului de leasing încheiat la 01.07.2003 între S.C. I în calitate de utilizator și firma A G în calitate de finanțator.

Pentru circa 1.000 aparate de joc s-a derulat separat în perioada 01.07.2003-31.12.2006 un contract de know how încheiat între S.C. I în calitate de beneficiar și firma A G în calitate de executant.

Organele de inspecție fiscală au analizat tranzacțiile economice derulate de contestatoare în baza contractelor de leasing și de know how, ambele încheiate cu firma Austrian Gaming Industries GmbH care este asociat majoritar al S.C. I, prin prisma dispozițiilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora :

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției “,

coroborate cu prevederile pct.36 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare unde se specifică *„(...)* atunci când se stabilește prețul de piață al dreptului de proprietate intelectuală (know how), **în cadrul tranzacției între persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează dacă persoane independente ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoane afiliate”.**

Din analiza dosarului prețurilor de transfer, anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală, se reține că deși clarificarea acestor aspecte a fost solicitată de organele de inspecție fiscală, totuși respectivul dosar nu conține analiza tranzacțiilor dintre afiliați, referitoare la folosirea echipamentului de joc în regim de leasing operațional și nici analiza transferului de know how, în comparație cu tranzacții similare derulate cu persoane juridice române neafiliate, așa cum este stipulat în Anexa nr.1 art.1 lit.B pct.2 din Ordinul nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Din procesele verbale încheiate la firme independente de pe piața internă cu același profil de activitate, care au achiziționat cea mai mare parte a echipamentului de joc de la A G, principalul furnizor de echipamente și piese de schimb pentru aparate de joc, respectiv : nr. încheiat la S.C. P, nr. încheiat la S.C. M, nr. încheiat la S.C. Pe și nr. încheiat la S.C. Me, se reține faptul că în perioada verificată aceste firme de pe piața internă care au achiziționat aparatura de joc de la A G, prin facturare directă au plătit prețuri comparabile celor practicate de S.C. I în relația sa de afiliere cu asociatul majoritar.

Se reține din analiza proceselor verbale, aflate la filele 562-577 din dosarul cauzei, faptul că prețurile aparatelor electronice cu câștiguri achiziționate de la firma A G cuprindeau următoarele elemente : dreptul de folosire a mărcii “ADMIRAL”, drept inclus în preț, în conformitate cu art.7 din Directiva comunitară din 21.12.1988 și echipamentul de joc împreună cu softul încorporat pe un microcip tip eprom (memorie). Pentru creșterea atractivității unui aparat, s-a schimbat periodic programul de joc (softul) acesta fiind procurat contra cost de la producătorul aparatului sub forma unei plăci de memorie a jocului, cu noul soft încorporat.

De asemenea, se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că deservirea și remedierea aparatelor de joc a fost asigurată de către personalul tehnic al firmelor verificate, respectiv S.C. P., S.C. M., S.C. Pe și S.C. Me, prin consultarea cărții tehnice și a manualului de utilizare al aparatelor cu piese de schimb achiziționate de la același producător, dar fără ca respectivele firme verificate să fi încheiat suplimentar cu producătorul, contracte de know how pentru a susține funcționarea aparatelor de joc.

În concluzie, întreținerea echipamentului de joc s-a realizat de către angajații proprii ai firmelor mai sus enumerate de la departamentul tehnic, firma A G neoferind asistență tehnică sau garanție pentru aparatele vândute clienților români, deci utilizarea aparatelor s-a efectuat fără transfer de know how din partea producătorului.

Din analiza cap. II Obiectul de leasing din contractul de leasing încheiat de contestatoare cu firma A G, aflat în copie la fila 543 din dosarul cauzei reiese că : *“Finanțatorul dă în leasing utilizatorului echipamentele comerciale și tehnice descrise în anexe în scopul depozitării și exploatării în*

amplasamentele indicate de către utilizator și convenite împreună cu finanțatorul”.

Totodată, în preambulul aceluiași contract se prevede că *“Finanțatorul, este proprietarul aparatelor pentru jocuri de noroc, care sunt marcate cu marca ADMIRAL a firmei Novomatic AG protejată internațional. Finanțatorul este îndreptățit să utilizeze această marcă și know how-ul aferent în cadrul relației de leasing a produselor sale.*

Utilizatorul recunoaște know how-ul aferent obiectului de leasing, precum și drepturile de autor, de brevet și de marcă înregistrată”.

În concluzie, potrivit respectivelor clauze din contractul de leasing încheiat cu firma A G, S.C. I în calitate de utilizator, recunoaște că beneficiază de know how specific și necesar în funcționarea aparatelor de joc cu câștiguri, respectiv software și îndrumare tehnică.

Printre obligațiile finanțatorului A G se regăsește la cap. VI pct.2 din contractul de leasing, obligația de a *“pune la dispoziție piesele de schimb specifice echipamentului, necesare pentru utilizarea fără probleme a obiectului de leasing, la comanda și pe cheltuiala utilizatorului, la prețurile valabile la momentul respectiv”, care se suprapune clauzei I Obiectul contractului de know how încheiat cu aceeași firmă, unde se specifică “Obiectul acestui contract este punerea la dispoziție din partea executantului al know how-ului specific de la automate de joc de bani, precum și susținerea de alt fel menționată ulterior din partea beneficiarului la utilizarea halei de jocuri de la S din București”.*

În concluzie, lipsa de necesitate a unui contract suplimentar de asistență de software este justificată de faptul că programul de joc, respectiv soft-ul este inclus în aparatul de joc la livrare, iar schimbarea lui se realizează contra cost prin achiziția unei plăci de memorie, piesa de schimb având alt soft încorporat.

Totodată, din analiza pct.1 din cap. XIII Obligația de confidențialitate din contractul de leasing reiese că : *“utilizatorul obiectului de leasing se obligă să păstreze confidențialitatea strictă în legătură cu toate secretele de afaceri ale finanțatorului, respectiv ale firmelor care acționează în numele acestuia făcute cunoscute în acest contract, precum date tehnice în general, software, suporturi de date, informații, hotărâri judecătorești, planuri, documentații diverse, secrete la care utilizatorul are acces prin intermediul relației cu finanțatorul sau i-au fost, îi sunt sau îi vor fi adus la cunoștință prin intermediul terților”.*

Deoarece aceleași obligații de confidențialitate *“asupra tuturor datelor, informațiilor, documentelor și documentațiilor și anume asupra secretului afacerilor, la care are, capătă sau va căpăta acces”,* sunt prevăzute și la Cap. VI Obligația de confidențialitate din contractul de know how, rezultă că societatea contestatoare beneficiază deja de know how din partea A G, prin contractul de leasing.

Din analiza anexelor la contractul de leasing încheiat de contestatoare cu firma A G, reiese că rata lunară de leasing se cifrează la suma de euro, pe durata a 47 de luni începând cu iulie 2003, începând cu septembrie 2004, rata de leasing este de euro, iar începând cu mai 2005 rata era de euro.

Astfel, afirmația contestatoarei că dreptul de a beneficia de know how nu ar fi fost dobândit “ *în urma prevederilor pur declarative din contractul de leasing*”, nu are suport real.

Plata pentru know how, prevăzută la Cap.V din contractul de know how încheiat cu aceeași firmă și în anexa nr.1 pct.5 la contractul de know how era de “ *20 % din rezultatul brut din jocuri*”.

Întrucât respectivele costuri suportate de societatea contestatoare pentru asistența tehnică oferită de firma A G în baza contractului de know how sunt acoperite prin valoarea ratelor de leasing operațional, conform clauzelor din contractul de leasing, analizate mai sus, rezultă că S.C.I nu a justificat necesitatea asistenței oferite prin contractul de know how de firma austriacă în scopul desfășurării activității proprii, așa cum este prevăzută în mod expres de dispozițiile art.21 alin.1 și art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citate.

Deoarece contestatoarea nu a putut justifica și departaja prin documente, derularea în paralel pe aceeași perioadă, respectiv 2003-2007 și pentru aceleași aparate de joc a contractului de know how cu clauze care se suprapun clauzelor din contractul de leasing operațional, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală la Cap. III A din Raportul de inspecție fiscală nr., rezultă că organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor generate de contractul de know how, motiv pentru care urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli și pentru majorările de întârziere aferente.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de lei cu amortizarea aparatelor de joc, cu amortizarea investițiilor și accesoriile aferente

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu amortizarea aparatelor de joc și cele cu amortizarea investițiilor, în condițiile în care societatea nu aduce nici un fel de motivații pentru aceste capete de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. I impozit pe profit suplimentar în sumă de lei precum și accesorii aferente în sumă totală de lei.

Impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei a fost stabilit de organele de inspecție fiscală având în vedere cheltuielile constatate ca fiind

nedeductibile la calculul impozitului pe profit, respectiv : cheltuieli aferente contractului de know how, cheltuieli cu amortizarea aparatelor de joc fără licență de funcționare și cele cu amortizarea investițiilor evidențiate în contabilitate fără documente justificative.

Nici prin contestația nr. și nici prin precizarea la contestație nr. societatea nu motivează în nici un fel, nu aduce nici un argument și nu prezintă în susținere documente referitoare la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea aparatelor de joc și cheltuielilor cu amortizarea investițiilor.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit cărora :

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

Se retine ca societatea, deși contestă suma de lei reprezentand impozit pe profit suplimentar, calculat prin Decizia de impunere nr., aduce argumente numai în ce privește cheltuielile generate de contractul de know how.

Deoarece societatea nu aduce nici o motivație și nu prezintă în susținere documente referitoare la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea aparatelor de joc și celor cu amortizarea investițiilor, contestația S.C.I va fi respinsă ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli precum și pentru accesoriile aferente.

Referitor la accesoriile în sumă de lei aferente impozitului pe profit, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar deoarece în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în suma de lei, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principalem”*.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă anului 2005

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care a fost stabilită de organele de inspecție fiscală ca diferență între taxa pe valoarea adăugată mai mare, evidențiată în contabilitate și suma negativă de taxa pe valoarea adăugată declarată prin deconturile de TVA pe luna martie și decembrie 2005 depuse la organul fiscal teritorial.

În fapt, societatea a întocmit eronat decontul TVA aferent lunii martie 2005, în sensul că a înscris pe rândul 16 coloana 2 reprezentând TVA efectiv restituită cumpărătorilor străini suma de lei reprezentând achiziții de bunuri/servicii destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere și nu pe rândul 13, cum ar fi fost corect. Astfel, la rândul 25 din decontul de TVA din luna martie 2005 apare suma de lei reprezentând suma negativă de TVA.

Totodată în decontul lunii decembrie 2005, societatea a completat rândul 8 reprezentând achiziții de bunuri/servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere cu suma de lei, în realitate suma reprezenta achiziții de bunuri/servicii destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, cu care ar fi trebuit completat rândul 13 din decont.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod corect în balanța de verificare a lunii martie taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei, conform jurnalelor de vânzări și cumpărări iar în balanța de verificare a lunii decembrie societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei.

Sumele negative de TVA respectiv lei și lei au fost declarate de societate prin deconturile de TVA ale lunii martie și decembrie 2005 înregistrate la organul fiscal teritorial.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, în baza prevederilor art.147 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de și majorări de întârziere aferente acestora.

Societatea recunoaște existența unor erori formale în declarațiile de TVA, de înscriere a sumei de TVA deductibilă pentru operațiuni scutite fără drept de deducere pe rândul de TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere, motiv pentru care în deconturile de TVA ale lunilor martie și decembrie 2005 apare TVA de recuperat în locul TVA de plată, așa cum s-a constatat cu ocazia inspecției fiscale, cum s-a înregistrat în contabilitate și cum reiese din balanțele analitice corespunzătoare lunilor respective.

În drept, potrivit art.80 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

Totodată în speță sunt aplicabile prevederile art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“Art.158 (1) Orice persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată, prevăzute la [art. 156](#) alin. (2) și (3), la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și cu legislația vamală în vigoare.”

coroborate ce cele de la art.81 alin.3 lit.a) din același act normativ :

“Obligația de a depune declarații fiscale

(3) Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care :

a) a fost efectuată plata obligației fiscale “.

Potrivit acestor prevederi legale, obligația de a completa declarațiile fiscale prin înscrierea corectă, completă și cu bună-credință a informațiilor prevăzute de formular, corespunzător cu situația sa fiscală, revine contribuabilului, care poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată, chiar și în cazul în care a fost efectuată plata obligației fiscale.

Din analiza decontului de TVA aferent lunii martie 2005, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr., anexa nr.38 aflat în copie la fila 180 din dosarul cauzei, reiese că societatea a declarat suma negativă de TVA de lei, fără să solicite rambursarea de la buget.

Față de cele de mai sus și având în vedere că din anexa nr.36 la Raportul de inspecție fiscală, reiese că potrivit jurnalelor de vânzări și cumpărări, societatea avea obligația de plată la luna martie 2005, respectiv TVA în sumă de lei, așa cum rezultă și din balanța de verificare a lunii martie 2005, se reține ca legală constatarea organelor de inspecție fiscală că societatea datora la luna martie 2005 taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei compusă din lei.

Din analiza decontului de TVA aferent lunii decembrie 2005, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr., anexa nr.40 aflată în copie la fila 178 din dosarul cauzei, reiese că societatea a completat rândul 25 din respectivul decont cu suma de lei la rubrica sumă negativă a TVA, declarând respectiva sumă ca taxa pe valoarea adăugată de rambursat.

Din anexa nr.36 la Raportul de inspecție fiscală, reiese că potrivit jurnalelor de vânzări și cumpărări, societatea avea obligația de plată la luna decembrie 2005 TVA în sumă de lei, așa cum rezultă și din balanța de

verificare a lunii decembrie 2005, care trebuia ajustată cu suma de lei, prin înscrierea la rândul Regularizări la finele anului conform pro-rata definitivă, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, se reține ca legală constatarea organelor de inspecție fiscală, bazată pe confruntarea sumelor declarate de contestatoare prin deconturile de TVA pe luna martie și decembrie 2005, depuse la organul fiscal teritorial cu datele din evidența contabilă din jurnalele de vânzări și cumpărări și anume că societatea datora la luna decembrie 2005 taxa pe valoarea adăugată în sumă de totală de lei compusă din lei și lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată ajustată cu pro-rata.

Față de aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală, însăși societatea contestatoare recunoaște prin contestație :*“existența unor erori formale în declarațiile de TVA supuse verificării, respectiv de înscriere a sumei de TVA deductibilă pentru operațiuni scutite fără drept de deducere pe rândul de TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere”*, motiv pentru care în deconturile de TVA ale lunilor martie și decembrie 2005 apare TVA de recuperat în locul TVA de plată.

Față de dispozițiile legale mai sus invocate și documentele existente la dosarul cauzei, societatea avea obligația de a depune declarația fiscală, corect întocmită și în cazul în care a fost efectuată plata obligației fiscale, astfel încât se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. taxa pe valoarea adăugată suplimentară pe anul 2005 în sumă de , astfel încât se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei aferentă anului 2005.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă perioadei 2005-2007

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei, în condițiile în care societatea nu aduce nici un fel de motivații pentru acest capăt de cerere.

Perioada verificată este 2005 - 2007.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. I, taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de lei și accesorii aferente în sumă de lei.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită în sarcina contestatoarei în sumă de lei este compusă din următoarele :

- TVA aferentă lunilor martie și decembrie 2005,
- TVA aferentă lunii septembrie 2005, conform anexei nr.36,
- TVA aferentă anului 2006, conform anexei nr.43 și

- TVA aferentă anului 2007, conform anexei nr.48.

Societatea aduce motivații numai în ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă lunilor martie și decembrie 2005.

Nici prin contestația nr. și nici prin precizarea la contestație nr. înregistrată sub nr., societatea nu motivează în nici un fel, nu aduce nici un argument și nu prezintă în susținere documente referitoare la taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă lunii septembrie 2005, anului 2006 și anului 2007 în sumă totală de lei.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

*c) **motivele de fapt și de drept ,***

*d) **dovezile pe care se întemeiază contestația ”,***

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, potrivit căroră :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,*

și cele ale pct. 2.4 din același act normativ, potrivit căroră :

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

Se retine ca societatea, deși contestă suma totală de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, calculată prin Decizia de impunere nr., aduce argumente numai în ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă lunilor martie și decembrie 2005.

Deoarece societatea nu aduce nici o motivație și nu prezintă în susținere documente referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, contestația S.C.IL va fi respinsă ca nemotivată pentru această sumă.

5. Referitor la accesoriile în sumă de lei aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au calculat respectivele accesorii asupra taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, fără să țină cont de taxa pe valoarea adăugată achitată de societate în perioada verificată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei accesorii în sumă totală de lei reprezentând majorări de

întârziere în sumă de lei și penalități în sumă de lei aferente TVA stabilită suplimentar, conform anexei nr.53 la raportul de inspecție fiscală.

Accesoriile au fost calculate pe perioada 26.04.2005 - 30.01.2009, în temeiul prevederilor art.115 alin.1, art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și art.3 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.26/2001 și Ordonanța de urgență a Guvernului nr.61/2002.

Societatea susține că, în pofida unor greșeli de formă din deconturile de TVA pe lunile martie și decembrie 2005, sumele de TVA de plată au fost întotdeauna plătite la scadență, documentele care constituie dovada plăților de TVA efectuate de societate fiind prezentate pe parcursul inspecției fiscale.

Totodată societatea arată că din conținutul anexelor nr.36, 43 și 48 la raportul de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție fiscală au ținut seama de sumele plătite de societate, dar de respectivele documente de plată nu s-a ținut cont la redactarea raportului de inspecție fiscală.

În drept, art.156 alin.2, art.157 și art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“ Art.156 (2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. (...)

Art.157 Plata taxei pe valoarea adăugată la buget

(1) Persoanele obligate la plata taxei trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală sau prin decontul special, până la data la care au obligația depunerii acestora, potrivit [art. 156](#) alin. (2) și (3)” .

Totodată la art.114, art.115 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în vigoare în anul 2005 se prevede că :

“Art.114 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art.115 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Art.120 Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna și/sau pentru fiecare fracțiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței

acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor “.

Față de aceste prevederi legale, se reține că societatea are obligația de să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală, până la data la care are obligația depunerii decontului de TVA, iar pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor **a obligației de plată**, se datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Din analiza anexei nr.53 la raportul de inspecție fiscală denumită Tabel calcul dobânzi/penalități întârziere la plata TVA pentru perioada 26.04.2005 - 30.01.2009, aflată la fila 85 din dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății accesorii în sumă totală de lei, compusă din majorări de întârziere în sumă de lei și penalități în sumă de lei, prin aplicarea cotelor majorărilor și penalităților de întârziere asupra TVA în sumă totală de lei.

Așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr. și din anexele nr.36, 43 și 48, taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei asupra cărora organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere, a fost stabilită ca diferență între TVA de plată stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă totală de lei și TVA de plată în sumă totală de lei conform deconturilor societății .

Așa cu reiese din analiza anexelor nr.36, 43 și 48 la Raportul de inspecție fiscală nr., baza asupra căreia organele de inspecție fiscală aveau dreptul să calculeze majorări și penalități de întârziere este suma de lei rezultată ca diferență între TVA de plată stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă totală de lei și TVA achitată de societate în sumă de lei și nu suma de lei, așa cum eronat au procedat organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, accesoriile aferente trebuiau calculate asupra obligației de TVA rămasă de plată, deci majorările de întârziere în sumă totală de lei stabilite în sarcina contestatoarei au fost calculate de organele de inspecție fiscală asupra unei baze de calcul în sumă de lei greșit stabilită, fără să aibă în vedere situația de fapt, potrivit căreia societatea a achitat în perioada verificată, taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Prin urmare, se reține ca întemeiată afirmația societății contestatoare potrivit căreia : “(...) *deși documentele care constituie dovada plăților de TVA efectuate de societate au fost prezentate și pe parcursul inspecției fiscale, iar faptul că s-a ținut seama de ele reiese din conținutul anexelor nr.36, 43 și 48, totuși de aceste documente nu s-a ținut cont la redactarea raportului de inspecție fiscală*”, motiv pentru care în baza prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: “*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*”, se va

desființa parțial Decizia de impunere nr., contestată pentru suma de lei reprezentând accesorii stabilite fără a ține cont de TVA achitată de societate, urmând ca Direcția , prin altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere desființată să recalculeze accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată și să emită un alt act administrativ fiscal, ținând cont de cele precizate mai sus.

6. Referitor contestația împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr., în condițiile în care societatea nu aduce nici un fel de motivații pentru acest capăt de cerere.

În fapt, societatea contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..

Nici prin contestația nr. și nici prin precizarea la contestație nr. societatea nu motivează în nici un fel, nu aduce nici un argument și nu prezintă în susținere documente referitoare la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit cărora :

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

Se retine ca societatea, deși contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr., nu aduce nici un argument de fapt sau de drept referitor la acest act administrativ fiscal, motiv pentru care contestația S.C.I va fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul prevederilor art. 21 alin.1, alin.4 lit.m), art.147 alin.5, art.156 alin.2, art.157 și art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.20 din Hotărârea Guvernului nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, coroborate cu art.80 alin.3, art.81 alin.3 lit.a), art.114, art.115 alin.1, art.120 alin.1, art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) și art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, pct.2.4, pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. I pentru suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe profit suplimentar ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.
- taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. I va Deciziei nr. privind nemodificarea bazei de impunere.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. pentru suma de lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca Direcția să recalculeze accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, conform celor reținute la pct.5 din prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la comunicare.