

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 384 / 25 .11.2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC G SRL

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspectie fiscala, cu privire la contestatia formulata de **SC G SRL din Bucuresti**, impotriva Deciziei de impunere.

Societatea contesta:

- impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente ;
- majorari/penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente ;
- TVA ;
- majorari/penalitati de intarziere aferente TVA ,

precum si masura de majorare a pierderii fiscale stabilita priun Dispozitia de masuri.

In raport de data primirii deciziei de impunere de catre societate, respectiv 21.07.2008, potrivit mentiunii din adresa de transmitere catre societate a deciziei de impunere, dispozitiei de masuri si raportului de inspectie fiscala, anexata la dosarul cauzei, precum si mentiunii din decizia de impunere contestata, contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind inregistrata la Directia generala de administrare a marilor

contribuabili la data de 20.08.2008, astfel cum rezulta din stampila Registraturii Directiei generale de administrare a marilor contribuabili.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.206, art.207 si art.209 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de SC G SRL .

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrate a marilor contribuabili- Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:

1. In ceea ce priveste impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, contestatoarea sustine ca prin raportul de inspectie fiscala s-a retinut eronat ca intreaga suma pentru care s-a calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente a fost facturata de/platita catre G UK, denumita in prezenta decizie G UK. Astfel, societatea arata ca sumele au fost facturate de /platite catre doua societati distincte G UK si G Austria T GmbH, denumita in prezenta decizie Gallaher Austria, astfel:

- G UK – suma facturata lei - din care s-a platit lei;
- G Austria – suma facturata lei - din care s-a platitlei.

De asemenea, contestatoarea sustine ca prin raportul de inspectie fiscala s-a retinut eronat faptul ca sumele au fost facturate doar in baza contractelor - aferent anului 2004, -pentru lunile ianuarie-martie 2005 , pentru anul 2005 pentru anul 2007 care au avut ca obiect punerea la dispozitia G a domnului R S care a asigurat conducerea executiva a societatii intrucat au existat inca doua contracte suplimentare pentru servicii de management si respectiv asistenta pentru achizitia frunzelor de tutun, respectiv Contractul pentru servicii de management incheiat cu G UK, inregistrat la DGFP Bucuresti sector 6 si Contractul pentru asistenta in achizitia frunzelor de tutun, inregistrat la DGFP Bucuresti sector

Astfel, societatea precizeaza ca au existat doua categorii de contracte in baza carora a efectuat plati externe :

- **contracte in legatura cu costul muncii domnului R S** din care: pentru anul 2004 si trim.I 2005 contracte semnate cu G Austria iar pentru trim.II, III si IV 2005, 2006 si 2007 contracte semnate cu G UK;

- **contracte pentru servicii de management si asistenta in achizitia frunzelor de tutun** incheiate cu G UK .

Sumele facturate, respectiv platite sunt in legatura cu fiecare din cele doua categorii de contracte:

- contracte in legatura cu costul total al muncii domnului R S;
- contracte pentru servicii de management si asistenta pentru achizitia frunzelor de tutun .

Referitor la acest aspect societatea sustine ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele pentru servicii de management si asistenta pentru achizitia frunzelor de tutun precum si situatia impozitului pe veniturile nerezidentilor calculat si platit de societate.

De asemenea, contestatoarea sustine ca in mod eronat s-a retinut ca sumele facturate in legatura cu costul total al muncii domnului R S au fostlei, in realitate acestea reprezentand lei.

Totodata, contestatoarea sustine ca sumele facturate de prestatorii nerezidenti nu reprezinta redevente ci servicii de management sau consultanta prestate.

Astfel, aduce in sustinere argumentele potrivit carora platile efectuate de G catre G UK si G Austria au fost incadrate in mod eronat ca fiind aferente redeventelor si nu unor servicii de management si consultanta.

Din analiza contractelor, facturilor si anexelor la facturi si avand in vedere prevederile art.12 alin.4 din Decretul nr.26/03.02.1976 pentru ratificarea Conventiei dintre Romania si Marea Britanie si Irlanda de Nord si ale art.12 alin.4 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Austria rezulta ca serviciile prestate de nerezidenti nu au presupus transferul de cunostinte care da nastere la redevente, care este definit "*Termenul redevențe, așa cum este folosit în prezentul articol, indică plățile de orice natură primite drept compensație pentru folosirea sau concesiunea folosirii oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice (inclusiv filmele de cinematograf și filmele sau benzile magnetice destinate emisiunilor de televiziune sau radio), a oricărui brevet de invenție, mărci de fabrica, de comerț, desen sau model, plan, a unei formule sau a unui procedeu secret ori pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific ori pentru informații privind experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.*"

Ca urmare, societatea motiveaza ca prin raportul de inspectie fiscala nu se precizeaza ce anume informatii s-au transferat astfel ca, platile efectuate nu reprezinta redevente si nu fac obiectul retinerii la sursa acestea avand natura de servicii si se incadreaza la art.22 "*Alte venituri*" din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Austria si respectiv art.23 din Conventiei dintre Romania si Marea Britanie si Irlanda de Nord pentru veniturile mai sus mentionate nu trebuia retinut impozit la sursa in Romania.

In legatura cu contractele ce vizeaza costul total al muncii domnului R S contestatoarea sustine ca toate sumele facturate sunt in legatura cu activitatea de conducere a companiei ce a constat in participarea la sedinte operative, adoptarea de decizii, semnarea documentelor companiei, ca atare nu a existat nici un transfer de informatii care sa poata fi interpretat drept redeventa. In opinia sa, societatea sustine ca este eronata abordarea conform careia costul muncii domnului Robert Stanworth facturat de G UK si G Austria ca venit salarial brut declarat in Romania intrucat costul muncii include pe langa venitul salarial brut si contributiile obligatorii la fondul de pensii datorate in Marea Britanie, costurile cu chiria aferenta locuintei de serviciu precum si cheltuieli cu servicii medicale si alte servicii diverse.

In legatura cu contractele de servicii de management si asistenta pentru achizitia frunzelor de tutun contestatoarea sustine ca sumele facturate au constat in intermediere in achizitia de frunze de tutun, achizitii de materiale de productie, activitati de montaj si asistenta tehnica in legatura cu echipamentele de productie, suport IT, corporate affairs (actiuni de PR si lobby pentru proiecte in care a fost implicate compania romana Gallaher Romania) astfel ca din natura serviciilor prestate nu rezulta existenta unui transfer de know-how intre cele doua entitati, toate serviciile facturate fiind servicii de asistenta .

De asemenea, contestatoarea sustine ca exista **o eroare de calcul la determinarea cuantumului impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente**, astfel:

Calculul impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, in conditiile in care societatea a retinut la sursa cota de 3%, a fost efectuat prin formula $3\% / (1 - 15\%)$, eroare ce trebuie ajustata.

Fata de cele prezentate societatea invoca prevederile art.1(4) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ale art.118 alin.1 din acelasi act normativ si sustine ca Romania are incheiate atat cu Marea Britanie cat si cu Austria Conventii de evitare a dublei impuneri.

In ceea ce priveste prevederile art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, si avand in vedere ca societatea a prezentat certificate de rezidenta fiscala valide sustine ca prevederile legale aplicabile sunt cele din Conventiile de evitare a dublei impuneri iar potrivit acestora coroborat cu faptul ca veniturile din prestari servicii nu sunt expres mentionate in nici unul dintre articolele celor doua conventii nu sunt impozabile in Romania ci doar in statele lor de rezidenta.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, contestatoarea sustine ca prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au utilizat ca principal criteriu pentru tratarea TVA ca fiind aferenta unui cost nedeductibil.

Societatea sustine ca nu exista o legatura directa intre deductibilitatea unui cost si deductibilitatea TVA aferenta putand exista cazuri in care un cost sa nu fie deductibil dar TVA sa fie deductibila (lipsa unui contract de servicii dar exista dovada prestarii si factura intocmita conform dispozitiilor legale) si situatia inverse potrivit careia TVA sa fie nedeductibila dar costul sa fie deductibil (exista contract dar factura nu are toate elementele mentionate de Codul fiscal) astfel ca, singurul temei in baza caruia nu se acorda drept de deducere a TVA este utilizarea in alte scopuri decat pentru operatiuni taxabile.

Astfel, **in ceea ce priveste TVA aferenta cheltuielilor de reclama, publicitate si alte servicii,** societatea sustine ca majoritatea acestor cheltuieli au fost efectuate in scopul stimularii vanzarilor si obtinerii de venituri si dispune in acest sens de documente de gestiune contabila din care rezulta ca serviciile au fost prestate in scopul stimularii vanzarilor iar produsele au fost achizitionate, eliberate din gestiune si distribuite in cadrul serviciilor de merchandising sau marketing.

Astfel, contestatoarea sustine ca o parte din contracte si/sau rapoarte de activitate au fost identificate in arhiva societatii sau au fost solicitate in copie de la furnizori si pe care le prezinta.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca invocarea de catre organele de inspectie fiscala a lipsei contractelor si/sau rapoartelor de activitate reprezinta o conditie de forma care nu poate conduce la nedeductibilitatea costului si nu poate determina tratarea TVA ca nedeductibila fiscal.

In cazul tichetelor cadou achizitionate de la A societatea sustine ca TVA a fost determinata prin aplicarea cotei de 19% insa factura includea TVA numai in legatura cu contravaloarea imprimatelor (6% din valoarea facturii) nu si in legatura cu valoarea nominala a tichetului, intrucat tichetul nefiind nici bun nici serviciu nu intra in sfera TVA .

Societatea nu este de acord cu abordarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia cheltuielile de marketing si publicitate nu sunt aferente operatiunilor taxabile pe motiv ca nu a prezentat contracte de prestari servicii si/sau rapoarte. In acest sens, invoca prevederile art.145 alin.3 si 8 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, si ale pct.51 alin.1 din HG nr.44/2004 motivand ca legislatia TVA nu prevede si nu impune existenta altor documente justificative decat factura iar HG nr.831/1997 nu prevede nici unul dintre documentele justificative solicitate de organele de inspectie fiscala in vederea stabilirii deductibilitatii sau nedeductibilitatii TVA.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca factura fiscala atesta livrarea unui bun sau prestarea unui serviciu daca este intocmita cu respectarea prevederilor legale nemaifiind necesare dovezi suplimentare.

Astfel, societatea sustine ca deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor pentru folosul operatiunilor realizate nu trebuie sa fie conditionata de probarea realizarii efective a serviciilor de catre beneficiarul acestora in conditiile in care pentru deductibilitatea TVA legislatia prevede ca si document justificativ numai existenta facturii care respecta prevederile legale privind intocmirea acesteia.

Referitor la TVA aferenta sumelor declarate de companie, societatea sustine ca pentru cheltuielile din anexa 3 la raportul de inspectie fiscala s-a calculat eronat TVA aferenta intrucat acestea aveau deja inclusa TVA.

In anexa 7 la contestatie, societatea prezinta situatia cheltuielilor la care trebuia colectata TVA impreuna cu copii de pe exemple de tranzactii pentru care nu trebuia colectata TVA, de unde rezulta ca TVA nu a fost dedusa ci a fost tratata de societate ca un cost nedeductibil fiscal, astfel ca, aplicarea cotei de TVA suplimentare conduce la dubla impozitare.

Totodata, societatea sustine ca suma de lei trebuie diminuată la suma de lei cat rezulta din calculul prezentat in anexa 7 la contestatie, suma ce ar trebui admisa la deducere este in quantum de lei.

In ceea ce priveste TVA, aferenta provizioanelor constituite pentru stocurile de materii prime care nu mai pot fi utilizate in productie sau stocurile de produse finite greu vandabile din 31.12.2007, cheltuieli neacceptate la deducere, contestatoarea arata ca in cazul constituirii provizioanelor nu a dedus TVA precum si faptul ca operatiunile de constituire si de reluare a provizioanelor nu intra in sfera TVA .

Nu exista nici o reglementare care sa impuna regularizarea TVA in cazul constituirii de provizioane, colectarea sau neacordarea dreptului de deducere se poate realiza doar in momentul distrugerii sau casarii stocurilor respective.

Contestatoarea isi sustine argumentele in baza prevederilor art.126 alin.1 si 3, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 precum si ale art.184 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 potrivit caruia un provizion este o datorie cu exigibilitatea sau valoare incerta iar recunoasterea lui in contabilitate nu poate sa genereze o operatiune in sfera de aplicare a TVA. Ca urmare, societatea considera nelegala neacceptarea la deducere a TVA aferenta materiilor prime/produselor finite depreciate pentru care s-au constituit provizioane.

3. Referitor la neacceptarea la deducere a cheltuielilor la calculul pierderii fiscale,

In ceea ce priveste cheltuielile cu provizioanele, contestatoarea sustine ca acestea au fost tratate si de catre societate ca nefiind deductibile fiscal insa nu au fost incluse in Declaratia 101 aferenta anului 2007 si nici in total cheltuieli nedeductibile fiscal deoarece declaratia a fost depusa in data de 15.04.2008 iar provizioanele au fost constituite ulterior in cursul misiunii de audit in luna mai 2008. De asemenea, contestatoarea sustine ca nu a depus declaratie rectificativa pentru ca era deja in derulare inspectia fiscala. Ca urmare, singura suma contestata este lei in legatura cu serviciile de reclama si publicitate sau alte servicii.

In ceea ce priveste cheltuielile cu tichetele cadou achizitionate de la A, societatea argumenteaza ca pct.22 din Legea nr.193/2006 prevede regimul fiscal aplicabil ca fiind cel prevazut de Codul Fiscal. In cazul de fata tichetele au fost acordate pe baza de procese verbale de predare-primire, distribuitorilor produselor societatii si au fost asimilate cheltuielilor efectuate in scopul stimulării vanzarilor, actiune efectuata in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Referitor la cheltuielile de marketing efectuate de P, contestatoarea sustine ca tehnica de marketing este general valabila in cazul distribuitorilor de bunuri de consum rapid iar serviciul de merchandising si monitorizare a punctelor de vanzare nu are nimic in comun cu activitatea de distribuire de produse. In cazul contractului dat Gallaher Romania nu are contact direct cu clientul si a externalizat activitatea de merchandising si monitorizare a calitatii vanzarii clientului distribuitorului sau, fiind un serviciu suplimentar in cadrul caruia angajatii

distribuitorului consuma resurse si timp suplimentar la fiecare client pentru a presta servicii de merchandising acesta fiind remunerat suplimentar fata de tariful de distributie.

In acest caz, contestatoarea sustine ca exista atat contracte de prestari servicii cat si rapoarte de activitate in care PADVIS indica numarul agentilor care au actionat in favoarea Gallaher Romania astfel ca, aceste cheltuieli sunt deductibile.

In cazul cheltuielilor de marketing efectuate de AV, contestatoarea sustine ca nu exista un contract de marketing intrucat AVON a fost doar furnizorul unor produse promotionale care au fost distribuite in scopul cresterii vanzarilor si exista documente care atesta distributia produselor respective catre clientii Gallaher Romania, documente ce au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Referitor la celelalte cazuri – M, G, C, F, E, societatea prezinta o parte din contracte iar in cazul E societatea prezinta factura fiscala pe care este mentionat faptul ca serviciile sunt aferente lunii iunie 2007.

Potrivit celor sustinute contestatoarea invoca prevederile art.21 alin.2 lit.d) si i) din Codul Fiscal precum si prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 si argumenteaza ca serviciile de care a beneficiat Gallaher Romania indeplinesc conditiile legale respectiv, exista contracte scrise, au fost prestate, exista rapoarte de activitate sau alte documente care sa justifice prestarea efectiva a acestora.

4. Fata de cele prezentate in contestatie societatea solicita:

A. Anularea partiala a Deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala in ceea ce priveste impozitul pe venitul persoanelor nerezidente si TVA, si anume:

- restituirea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente obtinute din Romania si a accesoriilor aferente;

- reanalizarea modului de acordare a dreptului de deducere a TVA in cazul cheltuielilor de marketing si de publicitate, a provizioanelor si a sumelor considerate nedeductibile fiscal si acordarea dreptului de deducere a TVA si anularea majorarilor de intarziere aferente ;

B. Anularea partiala a Dispozitiei privind masura de majorare a pierderii fiscale.

II. Prin Decizia de impunere emisa de Directa generala de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala, astfel:

1. IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE,

Perioada verificata: 04.05.2004 – 31.12.2007

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada verificata, societatea a efectuat plati catre cinci persoane juridice nerezidente.

S-a constatat ca societatea nu a calculat si retinut impozitul pe venitul persoanelor nerezidente pentru toate sumele virate firmei G. Astfel societatea a incheiat un numar de 4 contracte si anume:

- Contractul de vanzare-cumparare ce are ca obiect faptul ca vanzatorul pune la dispozitia cumparatorului, a unei persoane R J S care va lucra ca director general pentru comparator urmand ca acesta sa suporte "*costul total al amuncii*", pentru anul 2004, platita in 12 rate lunare;

- Contractul de vanzare-cumparare ce are ca obiect faptul ca vanzatorul pune la dispozitia cumparatorului a unei persoane R J S care va lucra ca director general pentru comparator urmand ca acesta sa suporte "*costul total al muncii*" pentru lunile ianuarie – martie 2005, platita in 12 rate lunare;

- Contractul de vanzare-cumparare ce are ca obiect faptul ca vanzatorul G pune la dispozitia cumparatorului, a unei persoane R S care va lucra ca director general pentru comparator urmand ca acesta sa suporte "*costul total al muncii*" in suma de 250.000 euro pentru anul 2005, platita in 12 rate lunare;

- Contractul de vanzare-cumparare nr.2/26.08.2005 ce are ca obiect faptul ca vanzatorul G pune la dispozitia cumparatorului, a unei persoane R S care va lucra ca director general pentru comparator urmand ca acesta sa suporte "*costul total al muncii*" pentru anul 2007, platita in 12 rate lunare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele virate la extern sunt de natura salariala pentru care societatea nu a fost in masura sa prezinte declaratiile depuse la AFP sector 1. Astfel, in urma demersurilor organelor de inspectie fiscala la aceasta institutie au fost transmise declaratiile privind venitul brut in suma totala de 1.202.006 lei iar din copiile de pe documentele de plata emise in numele firmei G rezulta impozitul pe venit in suma de 220.494 lei si CASS in suma de 73.051 lei. Declaratiile au fost depuse de firma KPMG in numele D-lui R JS care a confirmat ca sumele cu care s-a efectuat plata au fost luate din contul G, deschis la BCR

Pentru sumele virate la extern pentru care societatea nu a retinut si virat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente in baza art.12 alin.4 din Conventia de evitare a dublei impuneri organele de inspectie fiscala au calculat impozit cu cota de 15%, prevazuta de art.116 alin.2 lit.c) din legea nr.571/2003 si pct.15 din HG nr.44/2004, cota aplicata si de societate pentru o parte din venituri, calculandu-se impozit suplimentar pentru sumele virate la extern si neimpozitate.

Pentru neplata la termen a impozitului s-au calculat majorari de intarziere.

2. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA,

Perioada verificata: 04.05.2004 – 31.12.2007

Organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA neacceptata la deducere pentru care nu s-au prezentat documente.

De asemenea, nu s-a acceptat TVA deductibila si in alte situatii cum sunt:

- TVA aferenta costurilor pentru realizarea productiei casate, neacceptata la deducere pe motiv ca nu este aferenta operatiunilor taxabile conform art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA aferenta costurilor cu materialele, materiile prime si produsele finite depreciate pentru care s-au constituit provizioane nedeductibile pe perioada 2005 – 2007 neacceptata la deducere pe motiv ca nu este aferenta operatiunilor impozabile conform art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA aferenta costului timbrelor neutilizate si aferente productiei casate si depreciate calitativ ;

- TVA dedusa in baza facturilor privind chiriile platite pentru cladirea in care isi are sediul societatea. Ulterior contractul de inchiriere a fost tratat ca un contract de leasing , chiriile au fost tratate ca dobanda pentru care nu se calculeaza TVA . TVA aferenta dobandzilor la contractul de leasing nu a fost acceptata la deducere conform art.141 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA aferenta cheltuielilor nedeductibile neacceptata la deducere pe motiv ca baza lor de calcul nu este aferenta operatiunilor impozabile conform art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA aferenta cheltuielilor nedeductibile neacceptata la deducere pe motiv ca baza lor de calcul nu este aferenta operatiunilor impozabile

conform art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA aferenta cheltuielilor nedeductibile neacceptata la deducere pe motiv ca baza lor de calcul nu este aferenta operatiunilor impozabile conform art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferentele au fost calculate potrivit prevederilor art.145 alin.3 si 8 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.50 si 51 din HG nr.44/2004.

Ca urmare a celor constatate organele de inspectie fiscala au calculate diferenta suplimentara de TVA de plata precum si majorari de intarziere in suma de.

3.Referitor la diminuarea pierderii

Perioada verificata : 04.05.2004 – 31.12.2007.

S-a constatat ca pe perioada verificata societatea a realizat pierdere care s-a diminuat de la un an la altul dar nu s-a reusit recuperarea acesteia.

Astfel, la data de 31.12.2007 societatea a inregistrat pierdere fiscala.

Din verificarea cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila s-au constatat urmatoarele:

-**in ceea ce priveste cheltuielile de protocol, reclama si publicitate** societatea a tratat ca nedeductibila suma delei din suma totala de, diferenta de lei fiind retinuta ca nedeductibila fiscal de catre organele de inspectie fiscala intrucat societatea a inregistrat pierderi.

- pe perioada verificata societatea a inregistrat in contul 623”*Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate*“ din care organele de inspectie fiscala au constatat ca nefiind deductibila suma de lei, compusa din:

-..... lei reprezentand contravaloarea produselor cosmetice cumparate de la AV considerate ca produse promotionale pentru tigarete, unele ramase in stoc. Societatea nu a prezentat contract si nici documente – regulamentul campaniei publicitare din care sa rezulte ca au fost distribuite consumatorilor de produse G iar prin nota explicativa data de reprezentantul societatii se declara ca aceste documente nu au fost intocmite;

- lei reprezentand valoarea tichetelor cadou tiparite de firma A distribuite societatilor de comercializare a produselor G pentru a fi distribuite agentilor comerciali ai acestora. Societatea nu a prezentat

documente din care sa rezulte ca acestea au fost distribuite in cadrul unor campanii publicitare ;

- lei reprezentand valoarea stimulentele materiale acordate de societate agentilor comerciali angajati ai firmei P, fara a avea o relatie contractuala de munca cu acestia. Societatea nu a prezentat contract si nici alte documente justificative din care sa rezulte serviciile efectiv prestate de societatea de distributie si tarifele practicate iar din anexele la facturile fiscale rezulta numai numarul agentilor comerciali stimulati si sumele convenite acestora;

- lei reprezentand valoarea facturilor emise de G pentru care s-a prezentat contractul prin care s-a justificat valoarea a 5 facturi fiscale ce au fost acceptate la deducere. Pentru diferenta de 13 facturi fiscale societatea nu a prezentat contract valabil si nu a prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor;

- lei reprezentand valoarea a 41 de facturi fiscale emise de M din totalul de 48 pentru care societatea nu a prezentat anexe la contractul avand in vedere ca la cap.V din contract se prevede "*prin anexa la prezentul contract*". De asemenea, societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte modul de utilizare a acestor produse in cadrul unor campanii publicitare.

- lei reprezentand valoarea facturilor emise de J inregistrate in contul 623 "*Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate*" pentru care s-au prezentat facturi fiscale ce au ca obiect "*c/v servicii de promovare*" fara sa rezulte natura acestor servicii si fiecare din facturile prezentate se refereau la o marca de tigari care nu au apartinut societatii altele in afara de marca "G". De asemenea, s-a constatat ca incepand cu data de 25.05.2005 activitatea societatii verificate a fost preluata de firma J, conform Deciziei fara numar din data de 25.05.2005, situatie in care nu se mai justifica facturarea de cheltuieli promotionale catre o firma restructurata si a carei activitate urma sa inceteze in totalitate conform Deciziei fara numar din data de 04.12.2007, incepand cu data de 21.12.2007;

- lei reprezentand valoarea facturilor emise de:

C -;

N-;

F _;

E - , pentru care societatea nu a prezenrar contracte sau documente justificative privind serviciile prestate si tarifele practicate.

De asemenea, din verificarea fiselor de magazie si a inventarului efectuat la data de 31.12.2007 s-a constatat ca exista in stoc **produse**

promotionale depreciate in suma de lei din care s-au casat in suma de lei **diferenta de lei nefiind acceptata la deducere.**

In ceea ce priveste provizioanele organelor de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2004 – 2007 societatea a constituit provizioane in suma de lei ce au fost tratate ca nedeductibile fiscal cu exceptia provizioanelor constituite in anul 2007 in suma de lei din care s-a tratat ca nedeductibile suma de lei prin declaratia depusa la data de 15.04.2008 iar diferenta de lei s-a constituit in luna mai 2008, inspectia fiscala fiind in derulare nu a mai fost posibila o declaratie rectificativa, astfel ca suma a fost retinuta ca nedeductibila de organele de inspectie fiscala, fiind compusa din:

- lei provizioane pentru cheltuieli cu materiile prime;
- lei provizioane pentru riscuri si cheltuieli;
- lei provizioane pentru clienti incerti;
- lei provizioane pentru imobilizari, care nu se incadreaza in prevederile art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din totalul provizioanelor constituite in suma de lei s-au anulat suma de lei ramanand in sold la data de 31.12.2007 provizioane in suma de lei din care lei aferente anului 2007.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat cheltuieli nedeductibile cu casarea de tigarete nevandabile prin depreciere in suma de lei, timbre ramase neutilizate, utilizate la timbrarea productiei casate in suma de lei, majorari de intarziere la impozite si taxe locale in suma de lei, servicii de asistenta, impozite facturate de KPMG in suma de lei, dobanzi la imprumuturile care nu au fost rambursate in termen de un an in suma de lei.

Potrivit celor constatate organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuieli in suma de lei si au recalculat pierderea fiscala stabilita de societate de la suma de lei la suma de lei.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

A. IMPOZIT PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

Referitor la:

-impozit pe venitul

persoanelor juridice nerezidente ;
-majorari/penalitati de intarziere
aferente impozitului pe venitul
persoanelor juridice nerezidente ,

cauza supusa solutionarii este daca incadrarea platilor la extern efectuate de catre societatea contestatoare in baza contractelor incheiate cu persoanele nerezidente in categoria redeventelor este legala in conditiile in care din instrumentarea efectuata de organele de inspectie fiscala nu rezulta daca acestea au caracter de redeventa si anume daca in cadrul contractelor de vanzare – cumpararea si de prestari servicii s-au transmis catre contestatoare informatii cu ajutorul carora beneficiarul putea ulterior sa efectueze lucrarile el insusi pentru terti, fara a mai fi nevoie sa apeleze la firma straina.

Perioada verificata 04.05.2004 – 31.12.2007.

In fapt, s-a calculat in sarcina societatii, in baza art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a pct.15 din Normele la aceasta, cu cota de 15%, impozit pe veniturile obtinute din Romania de G in baza contractelor de vanzare – cumparare pentru care societatea rezidenta nu a calculat, retinut si virat impozit pe venit.

Totodata, prin raportul de inspectie fiscala se precizeaza "*CertIFICATELE DE REZIDENTA FISCALA PREZENTATE PENTRU AMBELE SOCIETATI CONSTITUIE ANEXA 13 LA RAPORT*".

Obiectul celor 4 contracte de vanzare incheiate intre SC G si G din Anglia consta in:

"faptul ca vanzatorul firma GAnglia pune la dispozitia cumparatorului o persoana, respectiv d-nul R JS care va lucra ca director general pentru cumparator, urmand ca acesta sa suporte "costul total al muncii", pe perioada anilor 2004, 2005 si 2007.

Pentru o parte din aceste venituri salariale, respectiv "*costul muncii*" d-nului R J S - asistat de KPMG, au fost declarate la organul fiscal si nu au fost cuprinse de organele de inspectie fiscala in suma platilor catre nerezidenti si neimpozitate.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au retinut eronat ca intreaga suma de lei a fost achitata catre G UK, denumita in prezenta decizie G UK, intrucat platile s-au efectuat catre doua societati nerezidente:

- GUK in suma de 3.590.719 lei;

- GAUSTRIA, denumita in prezenta decizie G AUSTRIA, in suma de 582.848 lei .

De asemenea, contestatoarea sustine ca platile la extern nu au constat numai in “*costul muncii*” d-lui R J S, acestea fiind in cuantum de lei, ci au existat si doua contracte de management si asistenta in achizitia frunzelor de tutun incheiate cu G UK, ce nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala, si care au ca obiect servicii de management si asistenta in achizitia frunzelor de tutun si pentru care s-a achitat suma de 1.533.546 lei.

Astfel, contestatoarea sustine ca platile la extern in suma de lei reprezinta “*costul muncii*” d-lui R J S iar suma delei reprezinta contravaloarea serviciilor de management si asistenta in achizitionarea frunzelor de tutun si au constat in servicii de intermediere in achizitia frunzelor de tutun, achizitii de materiale de productie, activitati de montaj si asistenta tehnica in legatura cu echipamentele de productie, support IT, corporate affairs - actiuni de PR si lobby pentru proiecte in care a fost implicate si G- si care nu reprezinta redevente asa cum au fost incadrate de organele de inspectie fiscala.

Fata de cele sustinute de contestatoare prin adresa, organele de inspectie fiscala precizeaza: “*Obiectul acestor contracte era generic, si anume management si consultanta la procurarea frunzelor de tutun si au desemnat pentru punerea in practica un om cu experienta care prin informatiile furnizate ar fi trebuit sa ajute tanara societate in demararea activitatii productiei de tigarete in Romania. Solicitand documentele de punere in practica a contractelor reprezentantii societatii nu au fost in masura sa explice in ce au constat efectiv aceste servicii si nici nu au prezentat nici un document privind punerea in practica a obiectului contractelor. Din facturile intocmite de persoanele nerezidente nu rezulta obiectul acestora. [...] Pentru sumele declarate ca venituri de natura salariala si impozitate in Romania nu s-a calculat impozit pe veniturile nerezidentilor. **Pentru diferenta de suma virata la extern fara nici o justificare economica, avand in vedere obiectul contractelor, le-am tratat in functie de documentele prezentate si datele furnizate ca reprezentand informatii ce trebuiau furnizate de un specialist al firmei mama la inceput de activitate pentru firma din Romania si pe care legea le trateaza ca redevente fiind impozabile in Romania. Chiar societatea a retinut si virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente pentru o parte din aceste sume.**”*

În drept, potrivit art.12 alin.4 din Decretul nr. 26 din 3 februarie 1976 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și câștiguri în capital, semnată la

“4. Termenul redevențe, așa cum este folosit în prezentul articol, indică plățile de orice natura primite drept compensație pentru folosirea sau concesiunea folosirii oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice (inclusiv filmele de cinematograf și filmele sau benzile magnetice destinate emisiunilor de televiziune sau radio), a oricărui brevet de invenție, mărci de fabrica, de comerț, desen sau model, plan, a unei formule sau a unui procedeu secret ori pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific ori pentru informații privind experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.”

Prin Decretul nr.254/10.07.1978 pentru ratificarea unor tratate internaționale, la art.12 alin.3 din Convenția de evitare a dublei impunerii încheiată între Republica Socialistă România și Republica Austria privind evitarea dublei impunerii asupra veniturilor și averii:

“3. Termenul redevențe folosit în prezentul articol indică remunerațiile de orice natura plătite pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filmele de cinematograf și filmele și benzile magnetice destinate televiziunii sau radiodifuziunii, a unui brevet de invenție, a unei mărci, a unui desen sau a unui model, a unui plan, a unei formule sau a unui procedeu secret, ca și pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific și pentru informațiile relative la experiența câștigată în domeniul industrial, comercial sau științific.”

Totodată, prin Convenția model OECD la paragraful 2 al art.12 se precizează ca redevențele sunt legate de drepturi sau de proprietăți constituind diferite forme de proprietate literară și artistică, elemente de proprietate intelectuală menționate în text și **informații privind experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.**

Comentariile la Convenția model OECD transmise de Direcția generală de politică și legislație fiscală în baza Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.1033/2003 privind aplicarea convențiilor de evitare a

dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state, referitor la art.12 privind impunerea redeventelor, paragraful 2 pct.11 prevede:

“Pentru a clasifica ca redevente platile primite in legatura cu informatiile privind experienta in domeniul industrial, commercial sau stiintific, paragraful 2 apeleaza la conceptul de “know-how”. [...] In contractul de “know-how”, una din parti accepta sa impartaseasca celeilalte parti, astfel incat aceasta din urma sa le poata folosi in interesul sau, cunostintele si experienta sa speciala care raman nedezvaluite publicului. Se recunoaste faptul ca donatorului nu i se cere sa joace nici un rol in aplicarea formulelor puse la dispozitia licentiatului si ca acesta nu garanteaza rezultatele aplicarii formulelor respective. De aceea acest tip de contract difera de contractele privind prestarea de servicii, in care una din parti se angajeaza sa utilizeze cunostintele sale uzuale pentru executarea de catre ea insasi a unei lucrari pentru cealalta parte.”

Fata de prevederile legale de mai sus si avand in vedere cele precizate prin adresa se retine ca organele de inspectie fiscala au incadrat atat sumele achitate reprezentand *“costul muncii”* cat si sumele virate in baza celor doua contracte pentru management si asistenta in achizitia frunzelor de tutun ca fiind revedente, fara sa demonstreze transferul de la prestator la beneficiar a acelor informatii in baza carora beneficiarul, ulterior, ar fi putut realiza el insusi operatiunile pentru care a apelat la prestatorul strain.

Se retine ca, in ceea ce priveste sumele achitate la extern reprezentand *“costul muncii”* d-lui R J S organele de inspectie fiscala nu aduc nici un fel de precizari cu privire la relatia de munca avuta de persoana fizica R J S cu societatea contestatoare. Din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta ca persoana fizica Robert John Stanworth a avut incheiat contract de munca in baza caruia sa fie remunerat pentru munca depusa.

Mai mult, la pag.13 din raportul de inspectie fiscala, pentru sumele reprezentand *“costul muncii”* declarate se constata *“Declaratiile au fost depuse de firma KPMG in numele d-lui R J S. In ceea ce priveste platile efectuate in contul obligatiilor fiscale datorate de d-l R J S s-a luat legatura cu firma KPMG, care a confirmat faptul ca sumele au fost luate in contul G Anglia deschis la BCR, banca care a si intocmit ordinele de plata pentru impozitul pe venit si pentru C.A.S.S.”*

In ceea ce priveste cheltuielile de management si asistenta pentru achizitia frunzelor de tutun, desi nu au fost analizate cele doua

contracte prin raportul de inspectie fiscala, acestea sunt recunoscute de organele de inspectie fiscala prin adresa iar platile la extern au fost incadrate ca fiind redevente fara sa se analizeze daca activitatea prevazuta in cele doua contracte de management si de asistenta pentru achizitia frunzelor de tutun a cuprins si transmiterea unor informatii cu ajutorul carora beneficiarul putea ulterior sa efectueze lucrarile el insusi pentru terti, fara a mai fi nevoit sa apeleze la firma straina.

In lipsa acestor elemente nu se poate concluziona daca platile efectuate la extern reprezentand "*costul muncii*" si respectiv cele achitate in baza contractelor de management si asistenta pentru achizitia frunzelor de tutun se incadreaza in categoria redeventelor.

Ca urmare, se va desfiinta decizia de impunere contestata, pentru acest capitol, urmand ca organele de inspectie fiscala sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa reanalizeze cauza pentru aceeaasi perioada si aceleasi obligatii bugetare avand in vedere cele retinute prin prezenta decizie, argumentele contestatoarei si in conformitate cu dispozitiile legale in vigoare in perioada verificata.

La reverificare se va avea in vedere si argumentul contestatoarei privind eroarea de calcul la stabilirea cuantumului impozitului pe venitul pe venitul persoanelor nerezidente.

B. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Referitor la:

- TVA ;**
- majorari/penalitati de intarziere
aferente TVA ,**

Referitor la suma contestata reprezentand TVA se retine ca, desi SC G SRL precizeaza la pag.1 din contestatie ca solicita sa se anuleze decizia de impunere pentru TVA in suma de lei, investeste organul de solutionare a contestatiei pentru TVA in suma totala de lei, aducand argumente de fapt si de drept pentru aceasta suma.

1. Referitor la TVA in suma de lei

Perioada verificata a fost 04.05.2004 – 31.12.2007

I. Referitor la suma de lei reprezentand TVA aferenta cheltuielilor cu reclama si publicitatea, potrivit anexei 5c) la raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, TVA este compusa din TVA aferenta cheltuielilor efectuate de fiecare prestator in parte, neacceptate la deducere, respectiv:

- lei TVA neacceptata la deducere in cazul J ;
- lei TVA neacceptata la deducere in cazul A
- lei TVA neacceptata la deducere in cazul M;
- lei TVA neacceptata la deducere in cazul P ;
- lei TVA neacceptata la deducere in cazul AV;
-lei TVA neacceptata la deducere in cazul G;
- lei TVA neacceptata la deducere in cazul F
- lei TVA neacceptata la deducere in cazul C
-lei TVA neacceptata la deducere in cazul N;
- lei TVA neacceptata la deducere in cazul E
- lei TVA neacceptata la deducere in cazul altor prestatori.

1.a) In ceea ce priveste TVA aferenta cheltuielilor cu reclama si publicitatea efectuate de J, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestei taxe pe valoarea adaugata in conditiile in care pentru prin contestatie nu se aduc argumente fata de acest capat de cerere.

In fapt, desi societatea contesta TVA aferenta cheltuielilor de reclama si publicitate neacceptate la deducere prin contestatie nu aduce nici un fel de argumente cu privire la TVA aferenta cheltuielilor cu prestarile efectuate de IJT.

In drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
c) motivele de fapt și de drept;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Presedintele Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, potrivit caruia:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Avand in vedere textele de lege sus invocate cat si faptul ca organul de solutionare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, se va respinge contestatia ca nemotivata pentru TVA.

1.b) In ceea ce priveste TVA neacceptata la deducere, aferenta tichetelor cadou achizitionate de la A, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra cuantumului TVA neacceptata la deducere in conditiile in care organele de inspectie fiscala au calculat TVA aferenta tichetelor cadou achizitionate de la A prin aplicarea cotei de TVA 19% asupra valorii inscrisa in facturile fiscale de achizitie iar la dosarul cauzei nu sunt anexate facturile fiscale in vederea stabilirii cuantumului TVA dedusa de societate pe baza acestor documente.

In fapt, nu a fost acceptata la deducere TVA aferenta tichetelor cadou achizitionate, in anul 2005, de la A si acordate gratuit distribuitorilor in vederea stimulării vanzarilor.

Din anexa 6c la raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata rezulta ca, pentru anul 2005, organele de inspectie fiscala au calculat TVA aferenta tichetelor cadou achizitionate, prin aplicarea cotei de 19% la valoarea facturata.

In drept, potrivit prevederilor art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:
b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la [art. 128](#) alin. (3) lit. e), alin. (4) și (5).[...],”*

iar potrivit prevederilor art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe anul 2005, :

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană

impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Totodata, la art.145 alin.8 din acelasi act normativ, se prevede ca :

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]”.

Potrivit prevederilor legale in materie de TVA, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din prețurile de achiziție a bunurilor iar dreptul de deducere a TVA pentru tichetele cadou achizitionate se efectueaza pe baza de facturi fiscale.

In vederea stabirii bazei impozabile pentru tichetele cadou achizitionate in anul 2005 si a TVA dedusa la achizitia acestora se retine ca necesara stabilirea daca in baza de impozitare a TVA intra si valoarea nominala inscrisa pe factura de achizitie si achitata de beneficiar avand in vedere ca unitățile emitente înscriu în factura de livrare a tichetelor cadou, în vederea decontării de către angajator, atat prețul unitar al imprimatului reprezentând tichetul cadou sau valoarea totală a imprimatelor reprezentând tichetele cadou cat si valorile nominale ale tichetelor imprimate pe acestea.

Intrucat tichetele cadou reprezinta bilete de valoare, ce sunt emise de unitati care detin autorizatie acordata de Ministerul Finantelor Publice si avand in vedere faptul ca societatea cumparatoare achita atat contravaloarea imprimatului cat si valoarea nominala inscrisa pe acestea se impune ca necesara analizarea daca cele doua valori inscrise pe tichet sunt cuprinse in baza de impozitare a TVA pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere.

Referitor la acest aspect, prin contestatie, societatea sustine ca TVA a fost calculata eronat prin aplicarea cotei de 19% la valoarea facturii **intrucat aceasta includea TVA numai in legatura cu 6% din valoarea facturii reprezentand contravaloarea imprimatelor nu si in legatura cu valoarea nominala a tichetului cadou.**

Totodata, se retine ca, din anexa 6c la raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu rezulta daca cota de 19% aplicata de organele de inspectie fiscala la baza de impozitare reprezinta numai contravaloarea imprimatelor sau daca este inclusa si valoarea nominala inscrisa pe tichetele cadou.

De asemenea, avand in vedere ca facturile fiscale nu sunt anexate la dosarul cauzei iar societatea prezinta in sustinere o factura de achizitionare de tichete cadou emisa in anul 2006, prin care este calculata TVA numai la valoarea imprimatelor, organul de solutionare nu se poate pronunta asupra cuantumului TVA inscrisa in facturile de achizitie de tichete cadou pe anul 2005 si dedusa de societate.

Astfel, se va desfiinta decizia de impunere pentru reprezentand TVA aferenta tichetelor cadou achizitionate in anul 2005 urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cuantumul TVA neacceptata la deducere si in functie de cele constatate la reanalizare sa recalculeze cuantumul TVA, daca este cazul.

1.c) In ceea ce priveste TVA aferenta cheltuielilor de reclama si publicitate efectuate de M, G, AV, F, P, C, N, E, s.a., Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu materialele achizitionate si cu prestarile de servicii efectuate in scop de reclama si publicitate in conditiile in care societatea nu prezinta in sustinere documente din care sa rezulte ca acestea au fost utilizate sau efectiv prestate in scopul operatiunilor taxabile.

Perioada verificata:04.05.2004 – 31.12.2007.

In fapt, in perioada verificata societatea a dedus TVA aferenta cheltuielilor cu reclama si publicitatea inregistrate pe baza facturilor fiscale emise de M, G, AV, F, P, C, N, E, s.a..

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA inscrisa in aceste facturi fiscale pe motiv ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile.

In drept, potrivit art.145 alin.3 din Legea nr.345/2002 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.”

Art.145 a fost modificat prin Legea nr.363/2006 privind modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in sensul:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Totodata, potrivit pct.45 (4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“ Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art.147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Fata de prevederile legale de mai sus rezulta ca, pentru a-si exercita dreptul de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu reclama si publicitatea acestea trebuie sa fie utilizate si serviciile efectiv prestate in scopul operatiunilor taxabile, respectiv operatiuni care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prevazute la art.126 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit celor constatate societatea a efectuat cheltuieli cu reclama si publicitate constand in:

- cheltuieli cu **stimulentele materiale** acordate de societate agentilor comerciali angajati ai firmei P fara a avea la baza documente din care sa rezulte o relatie contractuala cu aceasta societate;

- cheltuieli cu **produse promotionale achizitionate de la firma AV** fara a face dovada ca au fost acordate in cadrul unei campanii promotionale;

- cheltuieli cu **achizitia de bunuri sau materiale in scopuri promotionale sau de publicitate si cu prestarile de servicii** achitate catre G, M, C, N, F , E, pentru care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea acestora, modul de utilizare precum si necesitatea acestora pentru desfasurarea activitatii economice.

Astfel, in ceea ce priveste **cheltuielile cu stimulentele materiale acordate de societate agentilor comerciali angajati ai firmei PAVDIS**, societatea nu prezinta documente din care sa rezulte ca are o relatie contractuala cu aceasta societate si nici documente din care sa

Prezinta in sustinere un document denumit Anexa 3 – “*Valoare servicii aferente lunii septembrie 2005*”, semnat si stampilat la prestator de SC P SRL, prezentat sub forma de tabel din care rezulta la rubrica “*tip personal*” ca este vorba de agenti de vanzari din trei judete – Neamt, Vaslui si Iasi iar urmatoarele rubrici se refera la “*Sustinere GARO conform contract*”, “*Sustinere GARO activa*”, “*Nr. zile lucrate*” si “*Valoare/persoana/luna(EUR)*”, respectiv “*Total(EUR)*”. Totodata, sub tabel exista mentiunile “*Total contract/luna*” si “*curs valutar : 1 EUR*” precum si sumele in valuta si in lei. Din acest document nu rezulta obiectul contractului a carui anexa este, contractul nefiind prezentat contrar celor mentionate de societatea in contestatie, la pag. 17. si nu rezulta natura prestarilor de servicii efectuate de SC P SRL si nici daca acestea au avut ca beneficiar SC G SRL. Mai mult din continut rezulta ca se refera la o alta societate – GARO.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia aceste cheltuieli reprezinta un serviciu de merchandising si monitorizare a punctelor de vanzare pentru care agentul comercial este remunerat suplimentar fata de tariful de distributie, se retine ca **merchandising-ul** este o activitate de marketing care tine de promovarea vanzarilor, fiind specifica punctului de vanzare. Practic, se urmareste influentarea comportamentului de cumparare al consumatorului aflat in magazin, astfel incat sa achizitioneze produsul promovat. Prin urmare **merchandising-ul** (Mercantizare) cuprinde suma metodelor, practicilor și operațiunilor

întreprinse în scopul promovării și susținerii activității comerciale la punctul de vânzare, în scopul optimizării vânzărilor, fiind legat de punctul de vânzare.

Actiunile specifice de **merchandising(mercantizare)** constau în: asistență la recepția produselor în spațiul de vânzare, asigurarea permanenței produselor în spațiul alocat - completarea pe măsura vânzării, pe baza unei planograme, asigurarea respectării parametrilor de calitate - etichetare, ambalare (eliminarea produselor cu vicii ascunse), verificarea permanentă a termenilor de valabilitate ai produselor - respectarea principiului FIFO (First In - First Out), monitorizarea etichetării corecte - preț la raft vs. preț în sistem - neutralizarea eventualelor neconcordanțe, sesizarea imediată a oricărei probleme ce ar afecta desfășurarea optimă a activității - recepții refuzate, lipsă sortimente, blocări de produse la comandă, gestionarea corectă a plasărilor secundare în acord cu planificarea lunară, gestionarea asezării produselor în interiorul magazinului conform criteriilor stabilite, natura materialelor de semnalizare și de publicitate folosite la locul de vânzare: etichete, postere, afise, pliante, broșuri, reclama sonora, video, animatori, obiecte promotionale etc.

Se retine ca pentru aceste servicii de marketing societatea trebuie sa faca dovada prestarii efective cu documente – contract incheiat cu agentul comercial care este remunerat suplimentar fata de tariful de distributie si orice alte documente din care sa rezulte concret in ce au constat aceste prestari de servicii.

Referitor la **cheltuielile cu produsele promotionale achizitionate de la firma AV** societatea nu a facut dovada ca produsele cosmetice achizitionate au fost acordate in cadrul unei campanii promotionale desfasurate in vederea cresterii vanzarilor.

Societatea sustine ca aceste produse reprezinta produse promotionale si au fost distribuite in scopul cresterii vanzarilor si aduce in sustinere un document prezentat sub forma de tabel, intitulat "*Campanie Gallaher*", Distribuitor SC MX SRL si in care sunt inscise un numar de 20 persoane si datele personale ale acestora iar in 7cazuri- restul randurilor nefiind completate, la rubrica "Marca tigari" sunt inscise marcile:Marlborro, LM, Viceroy, Wincester, Winston Light, marci de tigarete care nu fac parte din gama produselor distribuite de SC G SRL.

Mai mult, se retine de firma AV este distribuitor de produse cosmetice iar din documentul prezentat rezulta ca produsele distribuite sunt de natura tigaretelor, ca urmare nu poate fi retinut ca document justificativ pentru produsele promotionale achizitionate de la AV. Astfel, societatea nu

prezinta documente care sa faca dovada ca produsele achizitionate de la firma AV au fost acordate in scopul stimulării vanzarilor produselor fabricate de societate, in cadrul unei campanii publicitare.

In ceea ce priveste **cheltuielile cu achizitia de bunuri sau materiale in scop de reclama si publicitate** (fete de masa personalizate, pungi tip banana) si cu prestarile de servicii (inchiriere spatii de expunere, consultanta relatii publice, lobby, management, de creatie, etc.) achitate catre G, M, C, N, F, E societatea a prezentat o serie de documente si anume:

Doua contracte de prestari servicii, in limba engleza, unul din data de 20.09.2004 si unul din februarie **2005, incheiat cu G** anexa 1 la contractul din data de 14.09.2004, in limba engleza, privind bugetul estimat al costurilor directe, datat 14.09.2004, doua facturi fiscale pe care este mentionat "*contract servicii 20.09.2004*", anexa 1 la contractul din februarie 2005 privind bugetul estimat al costurilor directe si PR, in limba engleza, datat 07.02.2005 precum si un numar de sase facturi fiscale emise de G catre societatea contestatoare, privind costurile directe, pe care este inscrisa mentiunea "*cf. contract 2005*".

Contractul de inchiriere incheiat intre societate si SC E SA, anexa 1 privind lista de produse, anexa 2 privind Lista unitatilor racordate la reseaua electrica, anexele 3 si 4 privind suprafetele de expunere si procedura cadru de vanzare-cumparare, actul aditional de prelungire a contractului pe perioada 01.04.2006 – 31.03.2007, actul aditional de prelungire a contractului pe perioada 01.04.2007 – 30.06.2007 si facturile fiscale, ce au ca obiect inchirierea spatiilor de expunere aflate in cadrul unitatilor AC apartinand G.E.D.P. iar la art.4 din contract se prevede chiria ca fiind 8,4 euro+TVA/unitatea standard AC reprezentand taxa de listare a celor 7 marci de produse perezavute in anexa 1 la contract.

De asemenea, societatea prezinta factura fiscala pe care este inscrisa mentiunea "*taxa expunere iunie 2007*" si "*Taxa intrare iunie 2007*" conform contract in conditiile in care prin contractul de inchiriere se prevede ca pe durata contractului societatea va putea desfasura campanii promotionale la unitatile AC, fara sa existe prevederi contractuale cu privire la plata taxelor de intrare precum si factura pe care este inscrisa mentiunea "*Bonus Hamlet*", "*Bonus volum*", "*Discount retea*" conform contract, contract ce nu este prezentat.

Contestatoarea prezinta si o comanda ferma din 25.01.2005 prin care comanda livrarea de catre **SC C SRL** a unui numar de 200 fete

de masa personalizate in valoare de 1.010 euro, fara sa prezinte documente din care sa rezulte modul de utilizare a acestora.

Se prezinta si Contractul de productie materiale publicitare incheiat cu **SC F SRL** in calitate de prestator pentru producerea si livrarea pungilor tip banana, Contractul de productie materiale publicitare pentru produsele prevazute in anexa, respectiv pungi tip banana, fara sa prezinte documente din care sa rezulte daca aceste materiale achizitionate au fost utilizate in campanii publicitare efectuate in scopul stimulării vanzarilor.

Societatea prezinta si Contractul incheiat cu **SC N SRL** pentru potientiale servicii de consultanta, de management de proiect, de creatie, de productie, cerute de societate si pentru care va plati un onorariu pe ora persoanelor puse la dispozitie de SC N SRL, fara sa se aduca si alte documente in sustinere din care sa rezulte natura acestor servicii, prestarea efectiva a acestora, necesitatea efectuării acestor cheltuieli cu prestarile de servicii.

Fata de cele prezentate mai sus rezulta ca societatea prezinta in sustinerea argumentelor sale contracte de prestari servicii sau de livrare si o comanda, anexa la contract privind perioada valabilitatii contractului, anexe cu bugetele estimative ale costurilor directe si de personal in cazul G SRL si facturi fiscale, insa potrivit prevederilor legale in vigoare si asa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, documentele prezentate nu sunt de natura sa faca dovada prestarii efective a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile sau utilizarea produselor achizitionate pentru realizarea de operatiuni impozabile.

Mai mult, in ceea ce priveste produsele promotionale achizitionate de la AV, materialele achizitionate de la C, N si F pentru care sustine ca au fost acordate ca stimulente in vederea cresterii vazarilor si pentru reclama si publicitate se retine ca din punct de vedere al TVA, aceste operatiuni de predarea cu titlu gratuit catre agentii comerciali distribuitori de produse achizitionate si pentru care a dedus TVA, sunt asimilate unor livrari, potrivit art.128 alin.4 din Legea nr.571/2003 care prevede ca :

“(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

cea ce presupune obligarea colectării TVA în același cuantum cu cel dedus, deci, pe cale de consecință, societatea oricum datorează TVA aferentă acestora.

Ca urmare, în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală neacceptând la deducere TVA aferentă achizițiilor de produse și prestațiilor de servicii.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia legislația privind TVA nu prevede și nu impune ca beneficiarul unei prestări de servicii să justifice realizarea efectivă a acestora pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât dreptul de deducere a TVA este indisolubil legat de noțiunea de operațiune care intră în sfera TVA sau în folosul unei operațiuni taxabile. **Pentru a demonstra ca operațiunile de achiziție au fost efectuate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile este necesară prezentarea de documente justificative și numai în condițiile desfășurării unor astfel de operațiuni se analizează dreptul de deducere a TVA.**

Susținerea contestației potrivit căreia printre modelele formularelor comune prevăzute de HG nr.831/1997 nu este prevăzut niciunul dintre documentele solicitate suplimentar de organele de inspecție fiscală în vederea deductibilității TVA nu se poate reține întrucât prevederile art.145 (8) din Codul fiscal referitoare la justificarea dreptului de deducere a TVA cu factura fiscală care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.8, invocate de organele de inspecție fiscală se referă la neacceptarea la deducere a TVA pe motiv că societatea nu are documente justificative, în accepțiunea Legii contabilității documente care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, respectiv facturi fiscale, sau a prezentat documente ce nu au calitatea de document justificativ, respectiv facturi fiscale ce nu cuprind toate datele cerute de formular.

De asemenea, se reține că HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, reglementează **formularele tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă** ori documentele care fac dovada prestării serviciilor sunt documente specifice, menite să se constituie într-un probatoriu adecvat naturii operațiunii comerciale, neavând caracter comun pe economie, întocmirea acestora efectuându-se în funcție de natura prestării, de prestator, de etapele ce trebuie parcurse în realizarea prestării, etc..

Potrivit celor retinute mai sus se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

2. In ceea ce priveste TVA neacceptata la deducere aferenta cheltuielilor nedeductibile declarate de societate, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra cuantumului TVA neacceptata la deducere aferenta cheltuielilor stabilite de societate ca nedeductibile in conditiile in care contestatoarea prezinta o serie de documente si sustine ca in unele cazuri TVA aferenta cheltuielilor stabilite ca nedeductibile a fost tratata ca si cost nedeductibil .

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de lei aferenta cheltuielilor nedeductibile stabilite de societate.

Din anexa 3 la raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata rezulta ca organele de inspectie fiscala au aplicat cota de TVA de 19% asupra cuantumului cheltuielilor nedeductibile pentru care se calculeaza TVA, stabilite de societate, in suma de lei.

Prin contestatie societatea aduce argumente in sensul ca organele de inspectie fiscala au calculat TVA prin anexa 3 la raportul de inspectie fiscala prin aplicarea cotei de 19% asupra unor cheltuieli in care era deja inclusa TVA aferenta.

De asemenea, contestatoarea anexeaza la contestatie o serie de documente privind cheltuielile nedeductibile, respectiv fisele conturilor privind cheltuielile nedeductibile cu combustibilul, alte materiale nestocate, cu energia, cu intretinerea si reparatiile, de protocol, de transport, cazare, cu telefoanele, cu servicii executate de terti, cu alte cheltuieli precum si bonuri fiscale PE, facturi fiscale emise de supermarketuri, societati comerciale, societati hoteliere, de la Romtelecom, FDEE Electrica, facturi fiscale emise pentru bilete de avion, costuri directe, masa, cazare, servicii de consultanta imobiliara, s.a., si sustine ca TVA din aceste facturi fiscale si bonuri fiscale nu a fost dedusa ci a fost tratata de societate ca si cost nedeductibil fiscal iar aplicarea cotei de TVA la aceste sume conduce la dubla impozitare.

Potrivit celor de mai sus contestatoarea sustine ca ar trebui admisa contestatia pentru TVA in suma de lei si respinsa pentru TVA in suma de 121.600 lei.

In drept, potrivit prevederilor art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”

Iar potrivit art.137 alin.1 din acelasi act normativ:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:[...]

b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) și (5). Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achiziție sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme;”

Fata de prevederile legale se retine ca aplicarea cotei de TVA se efectueaza la baza de impozitare reprezentata de contravaloarea achizitiilor.

Avand in vedere cele invocate in cotestatie precum si faptul ca din documentele prezentate de contestatoare rezulta ca in unele cazuri sumele din facturi nu erau purtatoare de TVA sau aveau TVA inclusa in valoarea de achizitie, de exemplu: factura din data de 27.01.2005 de achizitie instalatie receptie satelit in valoare de lei este inregistrata in fisa contului de cheltuieli cu alte materiale suma de lei, factura Romtelecom in valoare cu TVA de lei este inregistrata in fisa contului cheltuieli cu telefoanele cu suma de lei, etc.

Totodata, se retine ca din anexa 3 la raportul de inspectie fiscala nu rezulta natura cheltuielilor nedeductibile stabilite de societate pentru care se calculeaza TVA astfel ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la cuantumul TVA neacceptata la deducere.

Ca urmare, se va desfiinta decizia de impunere pentru acest capat de cerere urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cheltuielile nedeductibile luate in calculul TVA in functie de cele sustinute

de contestatoare si de documentele prezentate si, daca este cazul, sa recalculeze cuantumul TVA neacceptata la deducere.

**3. In ceea ce priveste TVA neacceptata la deducere .
aferinta materiilor prime si produselor finite pentru care au fost
constituite provizioane nedeductibile,** cauza supusa solutionarii este
daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei
Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra cuantumului
TVA neacceptata la deducere aferenta materiilor prime si produselor finite
pentru care au fost constituite provizioane nedeductibile fiscal in conditiile
in care organele de inspectie fiscala au aplicat cota de TVA de 19% la
cuantumul cheltuielilor cu provizioanele constituite pentru acestea fara a
avea in vedere faptul ca provizioanele nu sunt purtatoare de TVA.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza
emiterii deciziei de impunere contestata organele de inspectie fiscala nu au
acceptat la deducere TVA in suma delei aferenta costurilor pentru
materiale, materii prime si produselor finite depreciate pentru care s-au
constituit, pe perioada 2005 – 2007, provizioane nedeductibile, pe motiv ca
acestea nu au fost aferente operatiunilor impozabile.

Din anexa 6 la raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza
emiterii deciziei de impunere contestata rezulta ca organele de inspectie
fiscala au aplicat cota de TVA de 19% asupra cuantumului cheltuielilor cu
provizioanele nedeductibile purtatoare de TVA, in suma de lei.

Totodata, din aceeasi anexa rezulta ca suma de lei ce
reprezinta baza de impozitare pentru TVA este constituita din provizioane
pentru materii prime depreciate in suma de lei si provizioane
pentru produse finite depreciate in suma de lei.

Fata de cele constatate societatea aduce in sustinere
argumente in sensul ca provizioanele nu sunt purtatoare de TVA acestea
reprezentand o datorie cu exigibilitate sau valoare incerta precum si faptul
ca TVA aferenta acestor materii prime depreciate este deductibila intrucat
achizitia acestora a avut loc in vederea desfasurarii procesului de
productie.

In drept, potrivit art.145 alin.3 din Legea nr.345/2002 privind
Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.”

Art.145 a fost modificat modificat prin Legea nr.363/2006 privind modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal în sensul:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Totodata, potrivit pct.45 (4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“ Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor trebuie îndeplinite cerintele prevazute de lege, respectiv bunurile sa fie utilizate pentru operatiuni taxabile, persoana impozabila sa detina o factura fiscala care sa justifice suma taxei si sa nu depaseasca perioada legala.

Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala potrivit carora au aplicat cota de TVA de 19% la cheltuielile cu provizioanele pentru materii prime si produse finite depreciate, nedeductibile, se retine ca, potrivit art.184 din Ordinul MFP nr.1752/2005

pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: “ (1) *Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă*” , astfel ca provizioanele nu sunt purtatoare de TVA.

Mai mult, calculul TVA efectuat prin aplicarea cotei de 19% la valoarea cheltuielilor cu provizioanele pentru materii prime si produse finite depreciate, nedeductibile, este eronat intrucat nu s-a avut in vedere faptul ca in costul produselor finite depreciate intra atat elemente pentru care societatea a dedus TVA la achizitie, (materii prime, materiale, etc.) cat si elemente care nu implica TVA (manopera).

Ca urmare, neacceptarea la deducere a TVA in acest caz nu se justifica intrucat provizioanele nedeductibile nu reprezinta operatiune taxabila.

Astfel, se va desfiinta decizia de impunere pentru acest capat de cerere urmand ca organele de inspectie fiscala sa analizeze daca societatea a dispus casarea materiilor prime si produselor finite depreciate si scoaterea din gestiune a acestora si in functie de modul de scoatere din gestiune a acestora (imputate persoanelor vinovate, valorificate prin vanzare ca deseuri, etc.) sa se stabileasca, daca este cazul, TVA neacceptata la deducere aferenta materiilor prime depreciate si materiilor prime utilizate la realizarea produselor finite depreciate in functie de quantumul TVA dedusa de societate la achizia acestora.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si prevederile art.128 alin.9 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora:

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

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;”

si ale pct.7(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevad ca :

“ 7. (1) Bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri conform art.128 alin. (9) lit. b) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

De asemenea, la reanalizarea se vor avea în vedere și prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora :

“12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

4. Referitor la suma de lei reprezentând majorari/penalități de întârziere aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor/penalităților de întârziere aferente TVA datorat bugetului în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate efectua calculul accesoriilor aferente TVA pentru care s-a respins contestația.

În fapt, pentru TVA în suma de lei stabilită ca datorată prin decizia de impunere contestată organele de inspecție fiscală au calculat majorari/penalități de întârziere aferente în cuantum delei.

În drept, potrivit prevederilor art.119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Și ale art.120 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea datorează majorările de întârziere aferente TVA pentru care a fost respinsă contestația.

Totodată, se reține că din total TVA stabilită la inspecția fiscală în suma de lei societatea contestă suma de lei și accesoriile aferente, fără să precizeze cuantumul acestora.

De asemenea, la cap.C *“Taxa pe valoarea adăugată”* din decizia de soluționare, a fost desființată decizia de impunere pentru TVA în suma totală de lei reprezentând:

-pct.1.b) TVA in suma de lei neacceptata la deducere, aferenta tichetelor cadou achizitionate de la A,

- pct.2 TVA in suma de lei neacceptata la deducere, aferenta cheltuielilor nedeductibile stabilite de societate;

- pct.3 TVA neacceptata la deducere in suma de lei aferenta materiilor prime si produselor finite pentru care au fost constituite provizioane nedeductibile.

Ca urmare, intrucat din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate efectua recalcularea majorarilor/penalitatilor de intarziere aferente TVA pentru care a fost respinsa contestatia si care sunt datorate se va desfiinta decizia de impunere si pentru majorarile/penalitatiile de intarziere aferente TVA in suma de lei urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la recalcularea acestora in functie si de rezultatele reverificarii TVA pentru sumele desfiintate.

C. Referitor la solicitarea contestatoarei de a se anula partial Dispozitia de masuri, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta sa se pronunte asupra Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au emis Dispozitia de masuri privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, prin care s-a dispus *“Recalcularea pierderii fiscale la 31.12.2007 la suma de lei”*.

Contestatoarea solicita anulara partiala a Dispozitiei de masuri in sensul *“majorarii pierderii fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala cu suma de lei”*.

In drept, potrivit art.209 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, se solutioneaza dup cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesoriile acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;

b) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesoriile acestora, al caror quantum este de 1.000.000 lei sau mai mare, cele formulate împotriva actelor emise de organe centrale,

cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, inclusiv accesoriile aferente acestora, indiferent de quantum, si cele formulate împotriva actelor de control financiar se soluioneaza de catre Directia generala de soluionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

(2) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluioneaza de catre organele fiscale emitente.”

Coroborate cu pct.5.2 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

“5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, înstiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”

Intrucat masura stabilita in sarcina SC G SRL prin Dispozitia de masuri nu priveste stabilirea unor diferente suplimentare de obligatii fiscale ci masuri, fapt pentru care dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare pentru acest capat de cerere dosarul privind contestatia SC G SRL va fi transmis spre competenta solutionare Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, in calitate de organ emitent.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul art.12 din Decretul nr.26/1976, art.12 din Decretul nr.145/1978, art.12 (2) din Ordinul MFP nr.1033/2003, ale art.137, 140(1), 145(3) si (8) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.45(4) din HG nr.44/2004, pct.12.1 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.519/2005, art.119, 120, 206 si 209 din OG nr.92/2003, republicata, coroborate cu art.206, art.207 si art.209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Desfiintarea deciziei de impunere pentru:

- impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente ;
- majorari/penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente ;
- TVA ;
- majorari/pealitati de intarziere aferente TVA ,

urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a incheiat actul atacat, sa reanalizeze cauzele, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele retinute in cuprinsul deciziei, raportat la prevederile legale aplicabile.

2. Respingerea contestatiei formulata de **SC GA SRL** ca neintemeiata, pentru **TVA**.

3. Respingerea contestatiei formulata de **SC G SRL** ca nemotivata pentru TVA.

4. In ceea ce priveste Dispozitia de masuri, dosarul cauzei va fi transmis Directiei generale de administrare a marilor contribuabili spre competenta solutionare a acestui capat de cerere, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta materiala de solutionare.

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