

DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE

DECIZIA Nr. 60 _____ din _____ 2005

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SRL

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Control Fiscal prin adresa nr. .../ 06.09.2005 cu privire la contestatia formulata de SC "X" SRL din ... impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 15.07.2005 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 15.07.2005.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal ... prin Decizia de impunere nr. .../ 15.07.2005 si Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 15.07.2005 privind virarea la bugetul general consolidat a sumei totale de ... lei, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe profit;
- impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti;
- majorari de intarziere si dobanzi aferente;
- penalitati de intarziere.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 176(1) din Codul de procedura fiscala, adoptat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003, republicata.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform prevederilor art. 178(1), lit.a) din Codul de procedura fiscala.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 15.07.2005 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 15.07.2005 intocmit de organele de inspectie din cadrul Activitatii Controlului Fiscal ..., SC "X" SRL din ... aduce urmatoarele argumente:

1. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, considera ca nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, intrucat studiul de piata intocmit de persoana nerezidenta A, cetatean olandez, nu se considera prestare de servicii efectuata cu plata, fiind realizata in scopuri publicitare sau in scopul stimularii vanzarilor.

2. Referitor la veniturile obtinute din Romania de nerezidenti

- mentioneaza ca persoana nerezidenta a prezentat organelor de inspectie certificatul de rezidenta fiscala eliberat la data de 06.07.2005 de catre Administratia Fiscala - Serviciul de impozite din Olanda, certificat care de fapt a fost obtinut in data de 24.09.2004;

- sustine ca veniturile obtinute de nerezident sunt impozabile in Olanda si nicidecum in Romania, in baza Legii nr. 85/ 25.05.2005 privind ratificarea Conventiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale dintre Romania si Regatul Olandei;

- precizeaza ca singura conditie ce trebuia indeplinita in vederea aplicarii in speta a prevederilor cuprinse in conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre cele doua state, este aceea de a prezenta certificatul de rezidenta fiscala a nerezidentului, conditie indeplinita si constatata de catre organele de inspectie fiscala.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei si anulara Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 15.07.2005 si a Deciziei de impunere nr. .../ 15.07.2005.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../ 15.07.2005 si Raportul de

inspectie fiscala nr. .../ 15.07.2005 cap. III pct. 1, 2 si 3, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii Controlului Fiscal ... au constatat urmatoarele:

1. Cu privire la cap. III pct. 1 “Taxa pe valoarea adaugata”

SC “X” SRL in perioada aprilie - iunie 2002 a inregistrat si a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei in baza unor documente in care nu au fost inscrise codul fiscal si adresa cumparatorului.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in data de 24 septembrie 2004 societatea a inregistrat in evidenta contabila plata prin virament bancar a cetateanului olandez A pentru prestarea unor servicii de studii de piata in suma de ... lei (... euro), in baza facturii externe nr. .../ 09.09.2004, pentru care nu a calculat, declarat si achitat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Luand in considerare constatarile cu privire la taxa pe valoarea adaugata, organele de control au stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de ... lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere in suma de ... lei, respectiv in suma de ... lei.

2. In ceea ce priveste cap. III pct. 2 “Impozitul pe profit”, au constatat ca in perioada februarie - septembrie 2004 societatea a achizitionat marfuri in valoare totala de ... lei in baza unor facturi fiscale care nu indeplinesc conditiile legale pentru a putea fi considerate documente justificative, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe profit aferent anului 2004, rezultand un impozit suplimentar in suma de ... lei, majorari de intarziere si dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

3. Referitor la cap. III pct. 3 “Impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti”

In urma solicitarii de catre organele de inspectie fiscala a certificatului de rezidenta fiscala pentru veniturile realizate in Romania de catre

un cetatean olandez, societatea a prezentat un certificat de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile olandeze la data de 06.07.2005.

Ca atare, deoarece certificatul de rezidenta fiscala nu a fost prezentat la data platii veniturilor sau in termenul legal de cel mult o luna, fiind valabil pentru anul fiscal pentru care a fost emis, pentru veniturile in suma de ... lei (... Euro) organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii un impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti de plata in suma de ... lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile obtinute de nerezidenti au calculat dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SRL cu sediul in ..., este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. ... si are codul unic de inregistrare

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru prestarile de servicii reprezentand studiu de piata achitate unui prestator nerezident.

In fapt, SC "X" SRL a achitat la data de 24 septembrie 2004 suma de ... lei (... Euro) reprezentand contravaloarea unui studiu de piata efectuat de un cetatean olandez, fara sa calculeze, sa declare si sa plateasca taxa pe valoarea adaugata aferenta.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 150 alin.(1) lit.b), 156 alin.(3) si 157 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizeaza :

"Art. 150 - (1) Pentru operatiunile din interiorul tarii, platitorii taxei pe valoarea adaugata sunt:

[...]

b) **beneficiarii prestarilor de servicii taxabile, efectuate de persoane impozabile stabilite in strainatate, prevazute la art. 133 alin.(2)**

lit.c), indiferent daca beneficiarii sunt sau nu inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

[...]

Art. 156 [...]

(3) Persoanele neinregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care sunt beneficiari ai operatiunilor prevazute la art. 150 alin.(1) lit.b) si art. 151 alin.(1) lit.b), trebuie sa intocmeasca un decont de taxa pe valoarea adaugata special, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finantelor Publice, pe care il depun la organul fiscal competent numai atunci cand realizeaza astfel de operatiuni. Decontul se depune pana la data de 25 a lunii urmatoare celei in care a fost primita factura prestatorului sau a fost efectuata plata catre prestator, in cazul platilor fara factura. [...]

Art. 157 - (1) **Persoanele obligate la plata taxei trebuie sa achite taxa pe valoarea adaugata datorata, stabilita prin decontul intocmit pentru fiecare perioada fiscala sau prin decontul special, pana la data la care au obligatia depunerii acestora, potrivit art. 156 alin.(2) si (3).**”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, societatea avea obligatia de a calcula, declara si achita taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta prestarilor de servicii achitate la extern la data de 24 septembrie 2004.

Ca urmare, avand in vedere si constatarea din raportul de inspectie fiscala, cap. III pct. 1.1), privind taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, necontestata, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca societatea are de plata taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei.

In legatura cu sustinerea contestatoarei ca studiul de piata efectuat de persoana nerezidenta nu se considera prestare de servicii cu plata, fiind efectuat in scopul stimularii vanzarilor, precizam ca aceasta nu este relevanta si nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a acestui caput de cerere, intrucat societatea a achitat la extern suma de ... Euro in baza dispozitiei de plata externa din data de 24.09.2004, mai mult a refacturat serviciile in cauza catre beneficiarul acestora SC “Y” SRL din ... cu factura fiscala nr. .../09.09.2004 in valoare de ... lei.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca contestatoarea datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei aferent cheltuielilor privind cumparari de marfuri care nu au la baza documente justificative legale, in conditiile in care aceasta nu aduce documente si argumente legale care sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala.

Potrivit constatarilor inscrise in raportul de inspectie fiscala, se retine ca societatea a inregistrat in perioada februarie - martie 2004 achizitii de marfuri in valoare totala de ... lei in baza unor facturi emise de societati comerciale care nu sunt inregistrate la Oficiul Registrului Comertului.

Cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care mentioneaza:

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

[...]

f) **cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor.**”,

coroborate cu dispozitiile pct. 44 din Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizeaza:

“Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, **pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ** care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare.”

Ca atare, intrucat cheltuielile respective nu au la baza documente justificative legale, rezulta ca acestea nu sunt deductibile fiscal, prin urmare organele de inspectie fiscala in mod legal au recalculat impozitul pe profit pe perioada in cauza, stabilind impozit suplimentar de plata in suma de ... lei.

De asemenea, SC “X” SRL nu a prezentat nici un fel de documente si nu a adus argumente concrete care sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala.

In speta sunt incidente prevederile art. 175(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se specifica:

“**Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice.”

Pe cale de consecinta, urmeaza a se respinge contestatia formulata de societate si ca neargumentata si nesustinuta cu documente si argumente legale pentru impozitul pe profit in suma de ... lei si obligatiile accesorii aferente.

3. In legatura cu impozitul in suma de ... lei pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, dobanzile in suma de ... lei si penalitatile de intarziere aferente in suma de ... lei, Cauza supusa solutionarii este daca pentru veniturile obtinute din Romania de cetateanul olandez nerezident contestatoarea datoreaza aceste sume, in conditiile in care in timpul controlului a prezentat certificatul de rezidenta fiscala pe anul 2004.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei rezulta ca pentru veniturile in suma de ... lei obtinute din Romania de cetateanul olandez A, la solicitarea organelor de inspectie fiscala SC "X" SRL in timpul controlului a pus la dispozitia acestora un certificat de rezidenta fiscala emis de organul fiscal din Apeldoorn - Olanda la data de 06.07.2005, in original, tradus si legalizat.

In speta sunt aplicabile dispozitiile art. 118 alin.(2) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

"Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit certificatul de rezidenta fiscala."

completate cu cele ale pct. 15 alin.(1), (1¹) si (1²) din Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, modificata si completata prin Hotararea Guvernului nr. 1.840/ 2004, unde se precizeaza:

"(1) Nerezidentii care au realizat venituri din Romania pentru a beneficia de prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri vor depune **in anul realizarii venitului sau in anul urmator realizarii acestuia** la platitorul de venituri originalul certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut la pct. 13 alin.(1), tradus si legalizat de organul autorizat din Romania.

(1¹) Pana la prezentarea certificatului de rezidenta fiscala sau a documentului prevazut la pct. 13 alin.(1), veniturile din anul in care au fost realizate se impoziteaza potrivit titlului V din Codul fiscal.

(1²) **Dupa prezentarea certificatului de rezidenta fiscala** sau a documentului prevazut la pct. 13 alin.(1) **se aplica pentru veniturile realizate**

in anul respectiv prevederile din conventiile de evitare a dublei impuneri si se va proceda si la regularizarea impozitului.”

In fapt se retine ca, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de dispozitiile Hotararii Guvernului nr. 1.840/ 2004, publicata in Monitorul Oficial nr. 1.074/ 18.11.2004, care modifica si completeaza pct. 15 din Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, precizand atat in raportul de inspectie fiscala cat si in decizia de impunere doar prevederea legala initiala privind obligatia prezentarii certificatului in termen de cel mult o luna de la data platii veniturilor.

Luand in considerare ca societatea a prezentat **in timpul controlului** certificatul de rezidenta fiscala din data de 06.07.2005, completat la data de 04.08.2005 cu mentiunea expresa “pentru anul 2004”, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa efectueze regularizarea impozitului pe veniturile realizate din Romania in anul 2004 de catre cetateanul olandez potrivit prevederilor Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Regatul Olandei.

In concluzie, urmeaza a se desfiinta cap. III. pct. 3 din Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 15.07.2005 si pct. 2.3.1 din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../ 15.07.2005 pentru **impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de ... lei, precum si pentru dobanzile in suma de ... lei si penalitatile de intarziere in suma de ... lei.**

In acest sens, sunt prevederile art. 185 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care specifica:

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

In legatura cu **majorarile de intarziere si dobanzile in suma totala de ... lei,** aferente taxei pe valoarea adaugata si impozitului pe profit, acestea raman de plata in sarcina contestatoarei fiind calculate in baza dispozitiilor art. 33 din Legea nr. 345/ 2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 114 si 115 din Hotararea Guvernului nr. 1.050/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu cele ale

Hotararilor Guvernului nr. 874/ 2002 si nr. 1.513/ 2002 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere si dobanzilor datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare.

In acest sens, la art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 11/ 1996 privind executarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, se mentioneaza:

“Orice obligatie bugetara neachitata la scadenta genereaza plata unor majorari calculate pentru fiecare zi de intarziere pana la data achitarii sumei datorate, inclusiv.”

Prevederile legale de mai sus, aplicabile pana la data de 31.12.2002, isi pastreaza valabilitatea si ulterior datei de 01.01.2003, conform art. 13 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/ 2002 privind colectarea creantelor bugetare si din data de 01.01.2004 prin art. 115(1) din Codul de procedura fiscala, adoptat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003, republicata, care precizeaza:

“Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Iar, **penalitatea de intarziere in suma totala de ... lei** aferente taxei pe valoarea adaugata si impozitului pe profit sunt datorate in conformitate cu prevederile art.3 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr. 26/ 2001 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr. 11/ 1996 privind executarea creantelor bugetare, art. 14 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/ 2002 privind colectarea creantelor bugetare si art. 120(1) din Codul de procedura fiscala, adoptat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003, republicata, care specifica:

“Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/ sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.”

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 179(1) din Codul de procedura fiscala, adoptat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de SC "X" SRL din ..., ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, majorari de intarziere si dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

2. Respingerea ca neargumentata si nesustinuta cu documente a contestatiei pentru impozitul pe profit in suma de ... lei, dobanzi aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

3. Desfiintarea cap. III pct. 3 din Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 15.07.2005 si a pct. 2.3.1 din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../ 15.07.2005 pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, dobanzile aferente in suma de ... lei si penalitatile de intarziere in suma de ... lei, urmand ca revarificarea sa se efectueze in termen de 30 de zile de la comunicare, vizand strict regularizarea impozitului potrivit prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri, inclusiv calculul accesoriilor aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata, pentru pct. 1 si 2, la Tribunalul ... conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

DIRECTOR EXECUTIV,