

DECIZIE

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, asupra contestatiei formulate de X SA.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 26.06.2008 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala in baza raportului de inspectie fiscala din 23.06.2008, privind impozit pe profit; majorari de intarziere aferente impozitului pe profit; majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti; taxa pe valoarea adaugata; majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost inregistrata la organele de inspectie fiscala in 25.07.2008, dupa cum rezulta din stampila aplicata de Serviciul registratura pe prima pagina a contestatiei, astfel ca in raport de data luarii la cunostinta a deciziei de impunere din 26.06.2008, respectiv 27.06.2008, conform stampilei aplicate pe adresa din 27.06.2008 de inaintare a deciziei de impunere, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata.

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, constatând ca sunt indeplinite prevederile de art.205, 207 si art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. In sustinerea contestatiei X SA, denumita in continuare X, arata urmatoarele:

Referitor la cheltuielile aferente anilor 2004, 2005, 2006 si respectiv 2007, societatea arata ca organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea reprezinta in fapt dobanzi achitate către persoanele juridice A si B din Tara 2, in baza Contractului de Credit Furnizor incheiat cu acestea in anul 2003, cheltuieli a căror deductibilitate ar fi limitată, conform dispozitiilor art.23 alin.(5) lit.a) din Codul fiscal, la nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Nationale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru dobânzile In lei.

Societatea consideră că în mod greșit s-a procedat la excluderea acestor sume din categoria cheltuielilor deductibile, având în vedere următoarele:

Contractul de Credit Furnizor din 01.09.2003 între X, în calitate de beneficiar, A și B, denumite colectiv prin contract creditor și C S.A., în calitate de furnizor, are ca obiect furnizarea întregului sistem la cheie, capabil să funcționeze on-line, de către furnizor, finanțarea Programului de către creditor și rambursarea finanțării de către beneficiar, în condițiile stipulate în contract. Potrivit mențiunilor contractuale, scopul declarat de părți constă în realizarea și implementarea Programului de , program care, potrivit definiției contractuale, reprezintă activitățile de jocuri de noroc ce vor fi desfășurate pe teritoriul României de către beneficiar prin utilizarea terminalelor de , a infrastructurii necesare și a serviciilor aferente furnizate de către furnizor.

De asemenea, potrivit definițiilor contractuale, "Sistemul la cheie" nu se limitează la echipamente, ci reprezintă întreaga infrastructură necesară Programului capabil să funcționeze on-line, și anume: echipamente, software de jocuri, Sistemul Central (hardware, software de operare, aplicații de software), echipamente de comunicații, terminale, echipamente auxiliare necesare desfășurării Programului, piese de schimb, servicii de instalare și inițializare, servicii de operare și întreținere a sistemului, personal pentru exploatare, pregătire tehnică, mentenanță, servicii, documentare, servicii de marketing și promovare a Programului și de dezvoltare a rețelei de vânzare, servicii de instruire a personalului beneficiarului, stabilirea procedurilor operationale și a specificațiilor de joc, asigurarea integrității și credibilității Sistemului, selectarea/modificarea/inlocuirea jocurilor și a specificațiilor de joc, în concordanță cu cerințele pieței, standardele și disponibilitatea pieței, asigurarea asistentei hot-line a agenților de vânzare, promovarea și publicitatea Programului, efectuarea studiilor de marketing și fezabilitate ale programului în vederea stabilirii numărului de terminale și a punctelor de vânzare în care acestea urmează a fi instalate.

Aceste activități se realizează pe toată durata contractului și în permanentă, de către furnizor, astfel că, din acest punct de vedere, contractul poate fi încadrat juridic ca și contract cu executare succesivă.

Analizarea obiectului și a scopului contractului, și nu numai a titlaturii acestuia - contract de Credit Furnizor - se impune datorită faptului că, pentru a evalua prestațiile părților, este necesară interpretarea voinței interne a acestora la încheierea actului juridic. Intenția părților a fost aceea de a finanța, respectiv implementa un Program, conceptul contractual de program înglobând Sistemul la cheie, care, la rândul său presupune toate resursele - echipamente, resurse

umane si orice activități legate de implementarea Programului - necesare pentru functionarea acestuia. De altfel, intentia părților rezultă explicit din cuprinsul contractului, care la cap.IV prevede că părțile vor coopera in vederea rezolvării oricăror probleme legate de functionarea Programului.

In considerarea obligatiilor stabilite prin contract, părțile au stabilit contravaloarea acestora, respectiv modalitatea in care beneficiarul Programului va achita intregul "pachet" pus la dispozitie de către furnizor, astfel că rambursarea finantării constă, conform stipulatiilor contractuale, intr-un procent calculat asupra incasărilor brute realizate de beneficiar prin exploatarea sistemului la cheie, procent care se achită lunar creditorului.

Din acest punct de vedere, contractul analizat este un contract aleatoriu, intrucât intinderea prestatii efectuate de beneficiar nu poate fi expres determinată la incheierea contractului, deoarece nu se poate cunoaste dacă vor exista sau nu câștiguri ca urmare a operării sistemului si nici valoarea acestor câștiguri. Contractul aleatoriu este reglementat si permis de art.947 alin.2 din Codul civil.

In consecință - considera societatea - sumele de bani achitate de către beneficiar creditorului nu reprezintă exclusiv contravaloarea echipamentelor furnizate, ci si implementarea si asistarea exploatării Sistemului, aceasta presupunând toate actiunile si resursele descrise mai sus.

Contestatoarea considera ca fără a tine seama de dispozitiile contractului si de regulile si principiile de interpretare a conventiilor in general, organele de inspectie fiscala au constatat in mod gresit ca fiind indeplinite obligatiile contractuale asumate de furnizor referitoare exclusiv la livrarea de echipamente, eliminând practic orice si toate celelalte prestatii efectuate de acesta in baza contractului. Or, echipamentele nu puteau să devină functionale fără activitățile realizate de furnizor asupra acestora.

Prin incadrarea eronată a Contractului DIN 01.09.2003 de Credit Furnizor pentru implementarea Programului in România, in categoria contractelor de leasing financiar, s-a asimilat diferenta care excede ratelor de rambursare a echipamentelor, plătită creditorului, unei dobânzi financiare, care a condus astfel la incadrarea deductibilității limitate a cheltuielilor, in functie de nivelul ratei dobânzii de referință a B.N.R., conform art.23 alin.(5) lit.a) din Codul fiscal. In aceste conditii s-a considerat, in mod absolut gresit, că tot ceea ce depășeste contravaloarea ratelor de rambursare a echipamentelor ar reprezenta in fapt dobânda achitată creditorului pentru finantarea acordată, in conditiile in care această diferentă inglobează si toate celelalte prestatii contractuale.

Societatea solicită să se ia act de faptul ca printr-o astfel de abordare s-au încălcat orice reguli de interpretare a conventiilor, ajungându-se la situatia in care s-a eliminat practic o parte din obiectul contractului, respectiv s-a considerat ca neexistând o mare parte din prestatiile efectuate efectiv de furnizor. Se arata ca dovada cea mai clară a faptului că respectivele prestatii s-au executat constă in împrejurarea că Sistemul este functional. Printr-o interpretare eronată a conventiei părților, s-a ajuns la schimbarea calificării juridice a contractului. Or, potrivit regulilor de interpretare a conventiilor, un prim aspect ce trebuie avut in vedere este vointa reală a părților, astfel cum rezultă din dispozitiile art.977 din Codul civil, potrivit cărora "Interpretarea contractelor se face după intentia comună a părților contractante". In spetă, vointa părților a fost aceea de a implementa un Program, care include si nu se limitează la un Sistem la cheie. Contrar regulii priorității vointei părților, organele de inspectie fiscala au interpretat sumele achitate de către X creditorului ca fiind exclusiv contravaloarea ratelor de rambursare a echipamentelor furnizate conform contractului, iar ceea ce excede acestei valori, ar reprezenta in fapt dobânzi achitate creditorului.

Cu privire la procedura pe care organul de inspectie fiscala a inteles să o adopte in cadrul controlului, societatea precizeaza că, dupa cum rezultă si din mentiunile inscrise in raportul de inspectie fiscala, acesta s-a limitat la documentele puse la dispozitie de către X, fără a tine seama de explicatiile date de către aceasta si fără a solicita informatii si documente de la terti. In spetă, de la furnizor si/sau creditor, si fără a analiza sub nici un aspect situatia de fapt, conform obligatiilor stabilite la art.94 alin.(2) lit.a) si alin.(3) lit.d), g) si i) din Codul de procedură fiscală, încălcându-se astfel una dintre regulile fundamentale ale inspectiei fiscale prevăzută de art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia inspectia fiscală trebuie să aibă in vedere examinarea tuturor stărilor de fapt.

Societatea considera ca in scopul stabilirii corecte a bazei de impunere, ar fi fost necesar ca organul de inspectie fiscala să efectueze un control incrucisat, in conformitate cu dispozitiile art.97 alin.(1) lit.b din Codul de procedură fiscală, prin solicitarea de documente atât de la furnizor si cat si de la creditor precum si să verifice efectiv locurile in care functionează Sistemul implementat prin contract si, nu in ultimul rând, să procedeze la investigarea tuturor faptelor si a actelor care au rezultat din executarea respectivului contract, precum si a altor persoane, in vederea identificării elementelor relevante pentru aplicarea legii fiscale. Dacă s-ar fi analizat corect Contractul de Credit Furnizor incheiat in anul 2003, s-ar fi observat că una dintre obligatiile furnizorului constă in a pune la dispozitie documentele relevante in legătură cu

contractul art.1, pct. 1.6. lit. d) din Contract. Prin neefectuarea acestor demersuri s-a procedat la stabilirea bazei de impunere fără a se detine și analiza toate informațiile și documentele edificatoare în cauză pentru determinarea situației fiscale a contribuabilului, cu încălcarea dispozițiilor art.7 alin.2 teza II din Codul de procedură fiscală.

Societatea, față de toate dispozițiile legale sus citate, raportat la obiectul contractului analizat, solicită să se constate că, în temeiul Contractului de Credit Furnizor încheiat la data de 01.09.2003, X a achitat creditorului, lunar, contravaloarea ratei de finanțare, compusă din: ratele, conform scadențarului convenit de părți, pentru echipamentele livrate, plus diferența până la procentul stabilit de părți din încasările brute, diferență care reprezintă contravaloarea celorlalte prestații contractuale, cu excepția livrărilor de echipamente. Prin refacerea în sensul arătat a situațiilor privind calculul cheltuielilor realizate de X pentru Contractul de Credit Furnizor pentru implementarea Programului în România încheiat în anul 2003, se solicită încadrarea sumelor lunare achitate de X conform contractului ca și rate de finanțare, și nu ca dobândă plătită către creditor.

Referitor la cheltuielile aferente anilor 2004, 2005, 2006 și respectiv 2007, societatea arată ca organele de inspecție fiscală au constatat că pentru serviciile achitate de X conform Actului adițional din 23.03.2000 la Contractul DIN 26.06.1992, nu s-au prezentat documente justificative care să ateste prestarea și nu s-a putut cuantifica valoarea lor.

Societatea consideră, ca și în cazul Contractului de Credit Furnizor încheiat la data de 01.09.2003 pentru implementarea Programului în România, în mod greșit s-a procedat la excluderea sumelor menționate din categoria cheltuielilor deductibile, fapt generat de interpretarea juridică eronată a clauzelor Actului adițional din 23.03.2000 la Contractul DIN 1992.

Actul adițional nr.3 la Contractul DIN 1992 încheiat la data de 23.03.2000 între X, în calitate de beneficiar, A și B, denumite colectiv prin contract furnizor, are ca obiect implementarea Sistemului și dezvoltarea unei rețele de comunicații VSAT de către furnizor, precum și finanțarea Programului de către acesta și rambursarea finanțării de către beneficiar, în condițiile stipulate în contract.

Societatea precizează ca desi art.1 din Actul adițional nr.3 la Contractul DIN 26.06.1992, care poartă denumirea "Obiectul Actului Adițional", nu precizează în mod clar obiectul contractului raportat la obligațiile corelative ale părților contractante, în realitate, obiectul acestui act adițional este similar celui prevăzut în cadrul Contractului de credit - furnizor DIN 01.09.2003.

Se arata ca acest fapt rezultă si din preambulul Contractului de Credit Furnizor incheiat In anul 2003, in care se specifică că la data de 26.06.1992, X a incheiat un contract de Credit Furnizor cu A, potrivit căruia acesta din urmă a acordat un credit - furnizor in favoarea X pentru implementarea unui Sistem la cheie având ca obiect infrastructura unui sistem computerizat si serviciile aferente operării acestui sistem, parte din acest contract de credit fiind garantat de Statul Român prin Ministerul Finantelor Publice, in conformitate cu Hotărârea de Guvern nr.171/1992 privind garantarea creditului extern acordat de A S.A. Tara 2 pentru automatizarea activității.

Având in vedere calificarea de act aditional la Contractul DIN 1992, si nu aceea de conventie de sine stătătoare, este necesar a se analiza clauzele Actului aditional din 2000 la Contractul DIN 26.06.1992 prin coroborare cu clauzele conventiei de bază, respectiv Contractul DIN 26.06.1992. Astfel, potrivit mentiunilor contractuale, scopul declarat de părți constă in furnizarea si implementarea Sistemului, respectiv upgradarea acestuia prin dezvoltarea unei retele de comunicatii VSAT, ceea ce presupune atât livrarea echipamentelor cât si identificarea si implementarea solutiei de operare a Sistemului.

Conform stipulatiilor contractuale, obiectului contractului i se circumscriu următoarele activități: livrarea echipamentelor necesare pentru modernizarea a 500 de terminale inteligente si a sistemului aferent pentru operarea in regim on-line in cele 400 de puncte de vânzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletelor câstigătoare; up-gradarea a 2000 de terminale off-line, initial numai cu noile tipuri de capsule flash care vor fi deservite prin terminalele apropiate, iar ulterior prin adoptarea unui nou tip de operare a sistemului off-line; livrarea unui număr de 400 echipamente VSAT, in vederea instalării acestora in cele 400 de agentii on-line ale beneficiarului; asigurarea serviciului de comunicatii prin satelit pentru conectarea agentii on-line printr-o statie centrală instalată in România, pe intreaga durată a contractului; licenta de utilizare pe timp nelimitat a software-ului pentru jocurile noi on-line si servicii de intretinere a acestuia; instalarea si intretinerea sistemului on-line, pe toată durata contractului; scolarizarea personalului beneficiarului in vederea operării jocurilor in regim de lucru on-line; asigurarea service-ului pe toată durata derulării contractului.

La fel ca si in cazul Contractului de Credit Furnizor incheiat in anul 2003, analizarea obiectului si a scopului contractului, si nu numai a titlaturii acestuia - contract de livrare si prestatii - se impune datorită faptului că, pentru a evalua prestatiile părtilor, este necesară interpretarea vointei interne a acestora la incheierea actului juridic.

Intentia părților a fost aceea de a finanta, respectiv implementa un Sistem, potrivit unui Plan de implementare prevăzut la art. 5 al Actului aditional. Implementarea Sistemului presupune atât echipamente, cât și pregătirea personalului beneficiarului, precum și orice activități legate de implementare - necesare pentru functionarea Sistemului.

Intentia părților rezultă din interpretarea coordonată a clauzelor contractuale, prin aplicarea principiului prevăzut de art.982 din Codul civil, potrivit căruia toate clauzele convențiilor se interpretează unele prin altele, dându-se fiecăreia intelesul ce rezultă din actul întreg. Având în vedere prestațiile la care s-au obligat părțile prin contract, rezultă că intentia acestora a fost de a agreea cu privire la finantarea și implementarea Sistemului, obligație asumată de către furnizor, căreia îi corespunde obligația corelativă de plată - rambursare a finanțării - asumată de beneficiar. La art.2 din Actul aditional din 2000 la Contractul DIN 26.06.1992 se stabilește că *suma contractuală suplimentară* este reprezentată de suma totală pentru echipamente și software, pretul echipamentelor astfel descris neincluzând și contravaloarea serviciilor prestate în favoarea beneficiarului. Ceea ce excede pretului echipamentelor reprezintă contravaloarea serviciilor prestate de furnizor pentru implementarea Sistemului.

În considerarea obligațiilor stabilite prin contract, părțile au stabilit contravaloarea acestora, respectiv modalitatea în care beneficiarul va achita întregul Sistem implementat de către furnizor. Astfel, rambursarea finanțării constă, conform stipulațiilor contractuale, într-un procent calculat asupra încasărilor totale ale jocurilor, procent care se achită lunar furnizorului.

Contractul analizat este un contract aleatoriu, întrucât întinderea prestațiilor efectuate de beneficiar nu poate fi expres determinată la încheierea contractului, deoarece nu se poate cunoaște dacă vor exista sau nu câștiguri ca urmare a operării Sistemului și nici valoarea acestor câștiguri. Contractul aleatoriu este reglementat și permis de art. 947 alin. 2 din Codul civil.

În consecință, sumele de bani achitate de către beneficiar furnizorului nu reprezintă exclusiv contravaloarea echipamentelor furnizate, ci și implementarea și asistarea exploatarei Sistemului, aceasta presupunând toate acțiunile și resursele descrise mai sus.

Atât Contractul de Credit Furnizor încheiat la data de 01.09.2003 cât și Actul aditional nr. 3 încheiat la data de 23.03.2000 la contractul DIN 26.06.1992, au obiect similar, constând în esență în implementarea unui Sistem, ceea ce include toate activitățile adiacente, finanțarea de către furnizor, respectiv creditor a acestor operațiuni și rambursarea finanțării de către beneficiarul X.

Societatea arata ca, fără a lua în considerare stipulațiile contractuale raportate la regulile și principiile de interpretare a convențiilor în general, organul de inspecție fiscală a constatat că fiind indeplinite obligațiile contractuale asumate de furnizor, referitoare exclusiv la livrarea de echipamente, eliminând practic toate celelalte prestații efectuate de acesta în baza actului adițional.

Ca și în cazul Contractului de Credit Furnizor încheiat la 01.09.2003, prin interpretarea și încadrarea greșită a Actului adițional din 23.03.2000 la Contractul DIN 26.06.1992 în categoria contractelor de livrare, s-a asimilat întreaga diferență care excede ratelor de rambursare a echipamentelor, plătită furnizorului, unei cheltuieli nedeductibile fiscal, care a condus astfel la eliminarea cheltuielilor efectuate de X peste valoarea echipamentelor din categoria cheltuielilor deductibile. În aceste condiții s-a considerat, în mod absolut greșit, că tot ceea ce depășește contravaloarea echipamentelor ar reprezenta în fapt cheltuieli nedeductibile fiscal. Fată de această modalitate de calcul, societatea solicită să se constate că, printr-o astfel de abordare, s-au încălcat orice reguli de interpretare a convențiilor, ajungându-se la situația în care s-a eliminat practic o parte din obiectul contractului, respectiv s-a considerat ca neexistând o mare parte din prestațiile efectuate efectiv de furnizor.

În ceea ce privește procedura pe care organul fiscal a înțeles să o adopte în cadrul controlului, societatea precizează că, astfel cum rezultă și din mențiunile înscrise în Raportul contestat, s-a limitat la a aprecia exclusiv pe baza afirmațiilor reprezentanților X, în sensul că nu ar exista documente justificative la beneficiar pentru a dovedi prestarea efectivă a serviciilor, fără a solicita informații și documente de la terți, în special de la furnizor, și fără a analiza sub nici un aspect situația de fapt, conform obligațiilor stabilite la art.94 alin.(2) lit.a) și alin.(3) lit.d), g) și i), încălcându-se astfel una dintre regulile fundamentale ale inspecției fiscale prevăzute de art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt.

Contestatoarea consideră că în scopul stabilirii corecte a bazei de impunere, ar fi fost necesar ca organul de control să efectueze un control încrucișat, în conformitate cu dispozițiile art. 97 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, prin solicitarea de documente de la furnizor, precum și să verifice efectiv locurile în care funcționează Sistemul implementat prin contract și, nu în ultimul rând, să procedeze la investigarea tuturor faptelor și a actelor care au rezultat din executarea respectivului contract, precum și la investigarea altor persoane în vederea identificării elementelor relevante pentru aplicarea legii fiscale. Un aspect relevant cu privire la situația de fapt constă în verificarea

efectivă a echipamentelor. Dacă s-ar fi procedat la o astfel de verificare, s-ar fi constatat că acestea se află în stare de funcționare, această stare neputând exista în condițiile neîndeplinirii prestațiilor de către furnizor. Cu alte cuvinte, dovada cea mai clară a prestării efective a serviciilor este funcționarea echipamentelor, situație de fapt care nu a fost verificată de către organul de control. Prin neefectuarea acestor demersuri, s-a procedat la stabilirea bazei de impunere fără a se detine și analiza toate informațiile și documentele edificatoare în cauză pentru determinarea situației fiscale a contribuabilului, cu încălcarea dispozițiilor art.7 alin.2 teza II din Codul de procedură fiscală.

Contestatoarea solicită să se constate că, în temeiul Actului adițional din 23.03.2000 la Contractul DIN 1992, X a achitat furnizorului, lunar, contravaloarea unei rate de finanțare, compusă din: ratele, conform scadențarului convenit de părți, a echipamentelor livrate, plus diferența până la procentul stabilit de părți din încasările totale realizate prin exploatarea jocurilor din Sistemul implementat, diferență care reprezintă contravaloarea celorlalte prestații contractuale, cu excepția livrărilor de echipamente. Se solicită și încadrarea sumelor lunare achitate de X conform contractului ca și rate de finanțare.

Societatea acuză o abordare neunitară a celor două convenții în baza cărora s-au stabilit arătând că deși obiectul acestora este similar și modalitatea de control a fost aceeași, motivația eliminării cheltuielilor efectuate de X în temeiul celor două convenții din categoria cheltuielilor deductibile este total diferită.

Referitor la cheltuielile aferente anilor 2004, 2005, 2006 și respectiv 2007, societatea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit că fiind cheltuieli nedeductibile sumele menționate, reprezentând taxă pe valoare adăugată aferentă facturilor emise de către locatori - persoane juridice pentru spațiile închiriate X în O1 și în țară, cu motivarea că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că nu ar fi deductibile fiscal, conform art.21 alin.(1) din Codul fiscal, iar operațiunea de închiriere ar fi scutită de TVA fără drept de deducere, potrivit art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal.

Societatea precizează că art.21 alin.(1) din Codul fiscal prevede că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. X a închiriat spații, atât în O1 cât și în alte localități din țară, în scopul desfășurării activităților specifice, respectiv în scopul realizării de venituri, astfel că punctul de vedere al organului fiscal apare ca fiind inacceptabil.

Cu privire la cel de-al doilea aspect, referitor la aplicabilitatea prevederilor legale privind TVA, societatea consideră că organul de

control, in mod absolut arbitrar, a aplicat prevederile legale mentionate, având in vedere următoarele:

Pentru inchirierea spatiilor in discutie, X a achitat locatorului contravaloarea chiriei si TVA, in conditiile in care dispozitiile art.141 alin.(2) lit.k) prevăd că operatiunea privind inchirierea bunurilor imobile este scutită de TVA.

Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, pct. 40, referitor la interpretarea prevederilor art.141 alin.(3) din Codul fiscal si art. 141 alin. (3) din Codul fiscal - prevede posibilitatea persoanelor neplătitoare de TVA de a opta pentru taxarea operatiunilor scutite, cu conditia de a notifica acest fapt organelor fiscale teritoriale, conform pct.42 alin.(3) (in prezent, pct. 38 alin. (3)) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, referitor la interpretarea prevederilor art.141 alin.(3) din Codul fiscal. In conditiile in care acest fapt nu este notificat organelor fiscale teritoriale, iar persoana neplătitoare de TVA in conditiile art.141 alin.(3) din Codul fiscal, facturează cu TVA operatiunea scutită, beneficiarul nu are "dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate in mod eronat. Acestia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă si emiterea unei noi facturi fără taxă, potrivit dispozitiilor Hotărârii Guvernului nr.44/2004, pct.40 referitor la interpretarea prevederilor art.141 alin.(3) din Codul fiscal.

Se mai arata ca in spetă este vorba de deducerea TVA si nu de deducerea unei cheltuieli din baza de impozitare privind impozitul pe profit. Impozitul pe profit si taxa pe valoare adăugată sunt două specii de taxe diferite, tratate si reglementate in mod distinct de Codul fiscal.

Pornind de la această confuzie s-a ajuns la situatia in care s-a eliminat din categoria cheltuielilor deductibile contravaloarea TVA achitată de X pentru inchirierea spatiilor in care desfășoară activități comerciale, desi nici un text legal nu interzice deducerea din baza de impozitare privind impozitul de profit a unei astfel de cheltuieli. Practic, s-au confundat două notiuni si taxe distincte, prima reglementată de art. 21 alin. (1) referitor la impozitul de profit, iar cea de-a doua de art. 141 referitor la TVA.

In plus, se precizeaza că, in considerarea dispozitiilor art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, raportat la prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, X nu a dedus si nici nu a recuperat TVA aferent operatiunilor de inchiriere a spatiilor in discutie.

Societatea solicită să se constate că sumele achitate cu titlu de TVA locatorilor persoane juridice pentru inchirierea spatiilor in vederea desfășurării activității de către X nu se incadrează in dispozitiile art.141 din Codul fiscal, fiind cheltuieli deductibile.

Referitor la masura vizand anii 2004 - 2006, privind nerecunoasterea de către organele de inspectie fiscala a inregistrarii in contul contabil "venituri in avans" a unei sume, ca urmare a diminuării veniturilor inregistrate in contul contabil Venituri din sisteme specifice cu această sumă, cu reincluderea acestei sume la venituri impozabile pe anul 2004, societatea precizeaza că datorită nerecunoasterii inscrierilor contabile efectuate de X si recalculării de către organul de inspectie fiscala a profitului fiscal, respectiv a unei obligatii suplimentare de plată cu privire la impozitul de profit aferent perioadei mentionate, au fost calculate majorări de intârziere.

Cu privire la acest aspect, se mentioneaza că inregistrarea de către X a sumei in contul contabil "Venituri in avans" este rezultatul aplicării de către aceasta a politicii contabile de recunoastere a veniturilor in conformitate cu principiile contabilității de angajamente, pentru tranzactiile corespunzătoare seriilor de lozuri, tranzactii care sunt specifice activității , rezultând astfel impozit pe profit suplimentar, pentru exercitiul financiar 2004, care a fost corectat prin necuprinderea in baza impozabilă de către organul fiscal a veniturilor recunoscute de X in perioada 2005 - 2006, corectându-se astfel si obligatia fiscală cu aceeasi valoare. Desi, din punct de vedere al obligatiei fiscale, suma de plată este zero, pentru neachitarea acesteia la scadentă, ca urmare a operatiunilor efectuate de organul fiscal, au fost calculate si stabilite majorări de intârziere pentru exercitiile financiare 2004 si 2005.

Aratand ca X a aplicat coroborat principiul contabilității de angajamente si principiul corespondentei intre cheltuielile si veniturile realizate, in conformitate cu dispozitiile Deciziei MFP nr.9/2003 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementările contabile armonizate cu directivele europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate, societatea consideră că in mod gresit s-au dispus de către organul fiscal masurile mentionate, solicitand să se constate netemeinicia acestora.

Revenind la sustinerile referitoare la incadrarea gresită, din punct de vedere juridic, a Actului aditional din 23.03.2000 la Contractul DIN 26.06.1992, in categoria contractelor de livrare si servicii, societatea solicita să se constate netemeinicia stabilirii obligatiilor suplimentare de plată cu privire la TVA aferent presupuselor servicii efectuate de furnizor.

Contestatoarea arata ca organul de inspectie fiscala a considerat ca fiind purtătoare de TVA asa numitele servicii prestate de furnizor in temeiul Actului aditional din 23.03.2000 la Contractul DIN 26.06.1992. Or, pentru alinierea abordării cu cel de-al doilea contract, de

credit furnizor, incheiat la data de 01.09.2003, având ca obiect o finanțare, respectiv rambursarea unei finanțări, apare ca firesc a se aplica același tratament fiscal și Actului adițional din 23.03.2000 la Contractul DIN 26.06.1992, în speță fiind aplicabile dispozițiile art.133 alin.(2) lit.g) pct.7 coroborate cu cele ale art. 141 alin. (2) lit. a) pct.1 din Codul fiscal.

Se solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere din 26.06.2008 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 23.06.2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au verificat impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei 01.01.2004 - 31.12.2007, constatând următoarele:

II.1. Referitor la impozitul pe profit:

Anul 2004:

a) Suma reprezentând cheltuieli de natura dobânzilor achitate către firmele din țara 2, A și B, în cadrul contractului de credit furnizor încheiat în anul 2003, determinate de organele de control ca fiind peste limitele deductibile prevăzute de art.23(5), lit.a) din Legea nr.571/2003, care prevede că în cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția societăților comerciale bancare române sau străine, sucursalelor băncilor străine, cooperativelor de credit, a societăților de leasing pentru operațiuni de leasing, a societăților de credit ipotecar și a persoanelor juridice care acordă credite potrivit legii, dobânzile deductibile sunt limitate la nivelul ratei dobânzilor de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei.

În data de 1 septembrie între X în calitate de beneficiar, A S.A și B S.A. din Țara 2 în calitate de creditor și C S.A. în calitate de furnizor, s-a încheiat un Contract de credit furnizor, reprezentând înțelegerea completă a părților în legătură cu Programul având ca obiect *"furnizarea întregului Sistem la cheie capabil să funcționeze on-line de către Furnizor, Finanțarea Programului de către Creditor și Rambursarea Finanțării de către Beneficiar în conformitate cu clauzele și condițiile stipulate"* prin contract.

În temeiul contractului, Creditorul se obligă să acorde o finanțare în favoarea Beneficiarului, constând în contravaloarea următoarelor:

- bunuri, echipamente, dispozitive si alte materiale care trebuie livrate de catre Furnizor in vederea functionarii depline a sistemului la cheie si la intreaga gama de servicii incluse in program la performantele corespunzatoare solicitate de beneficiar.

- activitati auxiliare livrarii bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea in functiune, asistenta tehnica si instruirea, necesare pentru operarea adecvata a Programului in Romania, si

- toate riscurile financiare si costurile in vederea implementarii Sistemului la cheie.

Obligatiile Furnizorului constau in :

- livrarea si instalarea sistemul de video loterie la cheie;

- sa furnizeze orice si toate piesele de schimb necesare functionarii corespunzatoare a Programului pe intreaga durata a Contractului;

- sa puna la dispozitie personalul si pregatirea tehnica, precum si sa furnizeze serviciile de intretinere:

- sa puna la dispozitie documentele relevante In legatura cu acest Contract.

Potrivit contractului perioada de rambursare a finantarii se va incheia la 30.11.2013, transferul total al proprietatii pentru toate livrarile efectuate urmand a fi finalizat la aceiasi data.

Pe parcursul intregii durate a contractului Beneficiarul va rambursa finantarea acordata de Creditor in baza unei rate de rambursare lunare, ce va fi exprimata in lei si va fi platita pana in a 27-a zi a lunii.

Beneficiarul va plati o suma echivalenta cu urmatoarele procente din incasarile brute generate de toate terminalele de joc in luna precedenta dupa cum urmeaza:

- 80% de la semnarea contractului pana in 31.08.2006;

- 75% in perioada 01.09.2006 - 31.08.2009;

- 70% in perioada 01.09.2009 - 30.11.2013.

Fata de prevederile acestui contract inspectia a constatat:

Contractul de credit furnizor incheiat in anul 2003 pentru implementarea sistemului "la cheie" a jocului de videoloterie nu are prevazuta o valoare a creditului acordat de catre creditor, nu este determinata valoarea echipamentelor ce urmeaza a fi livrate de catre furnizor si finantate de creditor, valoarea prestarilor de servicii si nici nivelul si valoarea dobanzii ce urmeaza a fi platita de beneficiar pentru creditul acordat, plata acestui credit urmand a se face sub forma unui procent aplicat lunar asupra incasarilor brute realizate de catre beneficiar, fara a exista o corelatie intre valoare platita si valoarea finantata.

Astfel, in anul 2004, din verificarea efectuata a rezultat ca furnizorul, respectiv C SA, a livrat catre X SA echipamente pentru joc, exclusiv TVA, pentru care a emis facturi. Societatea a inregistrat aceste achizitii prin urmatoarele note contabile:

%	-	167.03	"Alte imprumuturi si datorii asimilate"
---	---	--------	-----------------------------------------

2131 "Instalatii tehnice"

208 "Alte immobilizari necorporale"

Echipamentele sunt platite in rate pe o perioada de 10 ani, X achitand ratele lunar catre creditor iar TVA aferenta acestor achizitii a fost achitata direct catre furnizor, valoarea finantarii neincluzand si TVA aferenta.

X SA a achitat catre creditor 80% din incasarile brute realizate in anul 2004, din care o parte reprezinta valoare rata echipamente, iar diferenta reprezinta suma facturata de catre creditor si inregistrata de societate in contul 612 "Cheltuieli cu redevente locatii de gestiune si chirii".

Inregistrarea in contul 612 s-a efectuat conform explicatiilor date de directorul executiv, ca urmare a faptului ca nu s-a cunoscut de catre Serviciul de contabilitate natura tranzactiilor efectuate prin acest Contract, acesta fiind sub regim de secret de serviciu.

Pe facturile emise de catre creditor nu se specifica ce reprezinta suma facturata, pe factura existand doar mentiunea ca aceasta reprezinta plati in cadrul acordului de credit incheiat in 01.09.2003, cu exceptia instalatiilor livrate.

La intrebarea pusa de inspectia fiscala cu privire la aceasta diferenta facturata de creditor, directorul executiv al departamentului economic, prin nota explicativa, arata ca, potrivit art.5.1 din Contract, finantarea acopera contravaloarea tuturor echipamentelor, serviciilor aferente, pieselor de schimb, tuturor riscurilor financiare si a costurilor, precum si a altor elemente, exclusiv obligatiile de plata ale beneficiarului privind plata oricaror taxe, taxa pe valoarea adaugata si orice alte obligatii impuse de legislatia romana conform art. 3.III din contract, precum si a oricaror alte elemente necesare pentru implementarea si operarea in Romania cu succes a sistemului "la cheie".

La solicitarea facuta de organele de inspectie fiscala privind punerea la dispozitie a documentelor justificative cu privire la serviciile efectuate de catre furnizor, a pieselor de schimb, si a altor costuri ale furnizorului privind implementarea sistemului "la cheie" de videoloterie, X nu a putut prezenta documente in acest sens si nici nu a putut cuantifica valoarea prestarilor de servicii efectuate de furnizor si finantate de creditor, sau a altor elemente de costuri.

In ceea ce priveste riscul financiar invocat in contract si in nota explicativa, acesta nu a putut fi cuantificat si nici nu s-a putut explica in ce consta acest risc financiar asumat de catre creditor si platit de catre beneficiar.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, suma reprezentand diferenta dintre suma platita catre creditor in anul 2004 si valoarea ratelor echipamentelor livrate, nu poate fi considerata ca fiind finantare care acopera prestarile de servicii, piesele de schimb si alte costuri ale furnizorului si nici contravaloarea tuturor riscurilor financiare, intrucat acestea nu au putut fi justificate cu documente si nici cuantificate asa cum se prevede la art.21(4), lit m) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, precum si la pct.48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In nota explicativa conducerea Departamentului economic *"excluse posibilitatea ca vreo portiune din sumele platite de X catre finantator ar reprezenta plata vreunei dobanzi"*.

Organele de inspectie constata: Contractul incheiat la data de 01.09.2003 este intitulat "Contract de credit-furnizor" in care X are calitatea de beneficiar, firmele din tara 2, A si B, au calitatea comuna de creditor iar SC C SA are calitatea de furnizor.

Potrivit art.7(1), pct.13 din Codul fiscal, reprezinta dobânda orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită in cadrul unei datorii, in legătură cu un depozit sau in conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata in rate sau orice vânzare cu plata amânată.

Aplicand acest articol la Contractul de credit furnizor incheiat de X in data de 01.09.2003, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma achitata catre creditorii -A si B - peste valoarea echipamentelor livrate reprezinta dobanda platita pentru utilizarea sumelor finantate de catre creditor.

S-a mentionat ca aceeasi interpretare rezulta si din raspunsul formulat de Ministerul Economiei si Finantelor - Directia de Legislatie in Domeniul TVA prin adresa din 23.08.2007, la solicitarea X.

Din verificarea efectuata a rezultat ca desi suma achitata creditorului nu poate fi justificata cu documente si nici nu poate fi stabilit cuantumul prestarilor de servicii, a riscului financiar si a altor costuri, societatea a dedus intreaga suma la calculul impozitului pe profit, excluzand incadrarea ca dobanda a acestei sume, integral sau partial.

Intrucat societatea nu a putut prezenta alte documente justificative si avand in vedere prevederile Codului fiscal mentionate mai sus, precum si imprejurarea conform careia contractul incheiat in anul

2003 este considerat un contract de credit furnizor, inspectia a luat in considerare intreaga diferenta facturata de creditor ca dobanda la creditul utilizat.

Pentru determinarea deductibilitatii fiscale a dobanzii in conformitate cu prevederile art. 23(5), lit a) din Codul Fiscal, controlul a procedat la calcularea dobanzii tinand seama de valoarea achizitiilor efectuate de X in perioada 2003-2004, graficele de rambursare prezentate de societate, platile efectuate de societate, dobanda de referinta a BNR, precum si de includerea pe cheltuieli a sumelor respective de catre societate.

b) Suma reprezentand prestari de servicii pentru care societatea nu a prezentat documente justificative care sa ateste efectuarea acestora, si nu a putut cuantifica valoarea lor, a fost stabilita de organele de inspectie fiscala ca nedeductibila fiscal, in baza pct.48 din HG nr.44/2004.

Astfel, in anul 2000 a fost incheiat Actul aditional nr.3 la Contractul de livrare si prestatii DIN 1992 intre X in calitate de beneficiar si A SA si A, companii supuse legislatiei din tara 2 denumite impreuna furnizor, avand ca obiect furnizarea si instalarea la X a urmatoarelor:

- echipamentele necesare pentru upgradarea a 500 de terminale inteligente si sistemul aferent pentru a putea opera in regim on-line in cele 400 de puncte de vanzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletelor castigatoare.

- 400 de echipamente VSAT care urmeaza a fi instalate in cele 400 de agentii on-line ale X;

- serviciul de comunicatii prin satelit pentru conectare agentii on-line printr-o statie centrala instalata in Romania, pe intreaga perioada a contractului, extinsa prin Actul aditional ;

- licenta de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru doua noi jocuri, on-line, cat si serviciile de intretinere a software-lui pe intreaga perioada a contractului extinsa prin Actul aditional;

- instalarea si serviciile de intretinere a sistemului on-line pe intreaga perioada a contractului extinsa prin actul aditional, a echipamentelor livrate asa cum este specificat la pct. a) si b) de mai sus;

- scolarizarea personalului X in scopul operarii jocului in regimul de lucru on-line asa cum este specificat in pct.d) de mai sus.

Pentru perioada ce incepe de la semnarea acestui Act aditional, respectiv 23.03.2000 si pana la expirarea contractului initial, extins prin actul aditional cu 10 ani, respectiv pana la 31.12.2013, X va plati o suma echivalenta cu urmatoarele procente aplicate la incasarile totale ale jocurilor jucate pe sistem dupa cum urmeaza:

- 8% de la semnarea Actului aditional pana la 31.08.2000 ;
- 10,5% in perioada 01.09.2000 - 31.12.2003 ;
- 8% in perioada 2004 - 2008 ;
- 7.5% in perioada 2009 - 2013.

Din analiza prevederilor contractuale, a modului de derulare a acestui act aditional, a platilor efectuate catre furnizor si a modului de inregistrare pe cheltuieli si de calculare a impozitului pe profit au rezultat urmatoarele:

La art.2 *Preturi* din Contract se specifica urmatoarele :

“Suma contractuala suplimentara este suma totala pentru echipamente si software furnizate X SA, conform art.1 a), b) si d).

Preturile unitare pentru echipamente si software sunt prezentate in anexa nr.5 la prezentul act aditional.

Preturile se raporteaza numai la formalitatile de import si nu acopera serviciile furnizate X SA si mentionate in art.1 (c), (e) si (f) (denumite Servicii)”.

Conform articolului de mai sus, prin actul aditional nr.3 a fost stabilita doar valoarea echipamentelor si software-ului ce urmau a fi livrate X.

In actul aditional mentionat mai sus nu se face nici o referire la valoarea sau la tarifele serviciilor ce urmeaza a fi efectuate.

In perioada 2000-2002 au fost livrate echipamentele prevazute in Actul aditional la Contractul DIN 1992, iar incepand cu anul 2002, pe baza unui scadentar, a inceput evidentierea si achitarea acestor echipamente catre furnizor.

Datoria X pentru valoarea echipamentelor livrate a fost inregistrata in contu 167.01 «Alte imprumuturi si datorii asimilate» in corespondenta cu contul 213.1 «Instalatii tehnice».

Pentru anul 2004 societatea a platit catre furnizor o suma, fata de aceasta rezultand o diferenta fata de valoarea ratelor pentru echipamente pe anul 2004, facturata de catre furnizor ca reprezentand platii in cadrul Actului aditional nr.3 la Contractul DIN 1992, fara a se preciza ce reprezinta aceasta suma.

Societatea a inregistrat aceasta diferenta in doua conturi respectiv contul 612.02 « Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii » si in contul 666 « Cheltuieli privind dobanzile ».

Conducerea societatii a justificat inregistrarea in aceste conturi prin faptul ca :

- inregistrarea in contul 612.02 s-a efectuat ca urmare a faptului ca nu s-a cunoscut de catre serviciul de contabilitate natura tranzactiilor efectuate prin acest Contract, acesta fiind sub regim de secret de serviciu.

- inregistrarea in contul 666 «Cheltuieli privind dobanzile», s-a efectuat ca urmare a solicitarii auditorului financiar, care a considerat Actul aditional nr.3 la Contractul DIN 1992 ca un contract de leasing, procentul de dobanda si calculul acestor sume fiind stabilite de acesta.

Organele de inspectie au solicitat X punerea la dispozitie a documentelor justificative cu privire la prestarile de servicii efectuate de catre furnizor, conform art.1 pct.c), e) si f) din Actul aditional nr.3 la Contractul de livrare si prestatii DIN 1992, constand in servicii de instalare, servicii de comunicatii prin satelit, servicii de intretinere a sistemului on-line, pe intreaga perioada a contactului, a serviciilor de scolarizare a personalului, precum si cuantificarea-acestora.

Conform explicatiilor date de directorul executiv, X nu dispune de documente justificative pentru nici una din prestarile de servicii prevazute in obiectul contractului si in obligatiile furnizorului si nici nu se poate cuantifica valoarea acestora.

S-a constatat neindeplinirea de catre X a conditiilor prevazute de pct.48 din H.G. nr.44/2004, respectiv:

- in actul aditional nr.3 la Contractul DIN 1992 nu este prevazuta valoarea totala a serviciilor ce urmeaza a fi efectuate de catre furnizor;

- nu sunt precizate tarifele percepute;

- cu exceptia unor procese verbale de instalare-dezinstalare, nu au fost prezentate situatii de lucrari, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare care sa ateste efectuarea lucrarilor, iar serviciile nu au putut fi cuantificate nici dupa eventuala efectuare a acestora;

- in facturile emise de furnizor nu a fost detaliata valoarea prestarilor de servicii;

In consecinta s-a stabilit ca nedeductibila fiscal diferenta intre valoarea platilor efectuate si valoarea ratelor aferente echipamentelor livrate.

c) Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, drept cheltuiala nedeductibila fiscal, TVA inclusa de X pe cheltuiala deductibila in anul 2004, suma aferenta facturilor emise de locatori persoane juridice, pentru spatiile inchiriate in municipiul O1 si in centrele zonale din tara, achitata de X, in conditiile in care operatiunea de inchiriere este scutita de TVA fara drept de deducere, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.141, alin.2 lit.k). Suma reprezinta o cheltuiala neaferenta realizarii de venituri impozabile si ca urmare nedeductibila fiscal potrivit art.21, alin.1 din Codul fiscal.

In perioada 2004-2007 X SA a inchiriat spatii in O1 si in tara, de la diverse persoane juridice cu destinatia de puncte de lucru. O parte

din locatorii de la care societatea a inchiriat spatii au facturat sumele reprezentand chiria pentru aceste spatii, cu TVA. Intrucat activitatea de jocuri este scutita de TVA, fara drept de deducere, X a achitat si a trecut pe cheltuiala taxa pe valoarea adugata facturata de proprietari.

In conformitate cu Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.141, alin 2, lit.k) sunt scutite de TVA arendarea, concesionarea si inchirierea de bunuri imobile.

Conform pct 42(3) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, persoanele impozabile inregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operatiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Optiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut in anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice si se aplică de la data Inscrisă in notificare. In situatia in care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operatiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal si se optează pentru taxarea acestora, in notificarea transmisă organului fiscal se va inscrie in procente partea din imobil destinată acestor operatiuni.

La pct.44 din HG nr.44/2004 se prevede ca, daca o persoana impozabila inregistrata ca platitor de TVA a facturat in mod eronat cu TVA livrari de bunuri si/sau prestari de servicii scutite de TVA, catre beneficiari cu sediul in Romania, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita, acestia trebuind sa solicite furnizorului / prestatorului, stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

Totodata, art. 126(4) lit c) din Legea nr. 571/2003 precizeaza ca operatiunile impozabile pot fi «operatiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată si nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achizitionate.

La solicitarea organelor de control de a se face dovada ca locatorii au notificat la organele fiscale optiunea de colectare a TVA pentru operatiunea de inchiriere a spatiilor respective, societatea nu a putut prezenta notificari pentru unele spatii inchiriate, sau locatorul a notificat optiunea de taxare cu TVA incepand cu anul 2007 sau 2008, pentru perioada 2004-2006 nefiind notificata aceasta optiune.

Pentru contractele de inchiriere incheiate inainte de data de 01.03.2003, organele de inspectie au avut in vedere optiunea tacita de taxare cu TVA, potrivit HG nr.598/2002, modificata prin HG nr. 348/2003.

Avand in vedere prevederile actelor normative enumerate mai sus X SA avea obligatia sa refuze achitarea TVA facturata de locatori pentru prestarile de servicii din inchirieri, in conditiile in care acestia au facturat eronat cu TVA sumele aferente contravalorii chiriei.

Suma calculata reprezinta TVA platita si trecuta pe cheltuiala de societate, dar nedatorata, si ca urmare reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.21, alin 1.

d. Cu privire la veniturile in avans, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.12.2004, X a procedat la diminuarea veniturilor inregistrate in contul 704 "Venituri din sisteme ", suma respectiva fiind inregistrata in contul 472 "Venituri in avans", diminuand-se astfel cu aceasta suma profitul impozabil pe anul 2004.

Din explicatiile date de conducerea X a rezultat ca aceasta stornare din venituri s-a efectuat ca urmare a recunoasterii incorecte, in perioada anterioara, a veniturilor din comercializarea lozurilor, respectiv pe baza principiilor contabilitatii de casa -pe masura ce numerarul sau echivalentele de numerar sunt incasate sau platite- si nu in conformitate cu principiile contabilitatii de angajament - recunoasterea veniturilor pe masura realizarii tranzactiei.

Organele de inspectie arata ca din punct de vedere fiscal veniturile si cheltuielile se iau in calcul la determinarea profitului impozabil, la data realizarii acestora si ca urmare suma reprezentand venituri realizate de X la data de 31.12.2004 si inregistrata in contul de venituri in avans, a fost repusa pe venituri impozabile de catre organele de inspectie.

Prin recalcularea de catre control a profitului impozabil pentru anul 2004 avand in vedere influentele de mai sus, a rezultat profit fiscal suplimentar si impozit pe profit suplimentar.

Anul 2005

a. Organele de inspectie fiscala au stabilit suma reprezentand cheltuieli de natura dobanzilor efectuate de societate in cadrul Contractului de credit furnizor incheiat in anul 2003, ca nedeductibila fiscal. Aceasta a fost determinata de organele de control ca fiind peste limitele deductibile prevazute de art.23(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Argumentele organelor de inspectie fiscala care au stat la baza determinarii cheltuielilor reprezentand diferenta intre valoare platita creditorului (A SA si B SA) si valoarea ratelor echipamentelor livrate de

furnizor (C SA) in cadrul Contractului de credit furnizor incheiat in anul 2003 drept cheltuieli de natura dobanzilor precum si modul de determinare al dobanzii nedeductibile fiscal au fost prezentate la capitolul privind impozitul pe profit pentru anul 2004.

b. Organele de inspectie fiscala au stabilit suma reprezentand cheltuieli nedeductibile, privind prestarile de servicii achitate de societate in cadrul Actului aditional nr.3 la Contractul DIN 1992, pentru care nu s-au prezentat documente justificative care sa ateste efectuarea acestora si nu s-a putut cuantifica valoarea lor. Masura s-a intemeiat pe prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat societatea nu a respectat aceste prevederi respectiv nu a prezentat documente justificative cu privire la efectuarea prestarilor de servicii achitate catre A SA si B SA, suma a fost considerata de organele de inspectie fiscala drept cheltuiala nedeductibila fiscal.

Suma a fost calculata ca diferenta intre suma achitata furnizorului (A SA si B SA) si valoarea ratelor echipamentelor achizitionate de la acesta.

c. Organele de inspectie fiscala au stabilit suma reprezentand TVA, inclusa pe cheltuieli deductibile in anul 2005 de catre companie, aferenta facturilor emise de locatari persoane juridice pentru spatiile inchiriate in O1 si in centrele zonale din tara, achitata de X in conditiile in care operatiunea de inchiriere este scutita de TVA fara drept de deducere potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.141 alin 2 lit.k).

Suma reprezinta o cheltuiala neaferenta realizarii de venituri impozabile si ca urmare nedeductibila fiscal potrivit art.21, alin.1 din Codul fiscal.

Argumentele organelor de inspectie fiscala privind determinarea unor cheltuieli cu TVA aferenta facturilor emise de locatori pentru spatiile inchiriate, drept cheltuieli nedeductibile fiscal, au fost prezentate la calculul impozitului pe profit pentru anul 2004.

d. Cu privire la veniturile in avans, prin raportul de inspectie fiscala se face trimitere la capitolul referitor la impozitul pe profit la 31.12.2004, constatand: X a procedat la diminuarea veniturilor inregistrate in contul 704 "Venituri din sisteme " cu suma inregistrata in contul 472 "Venituri in avans", diminuand-se astfel cu aceasta suma profitul impozabil pe anul 2004.

Organele de inspectie au reconsiderat calculul profitului impozabil pe anul 2004 incluzand suma pe venituri impozabile.

In anul 2005 societatea a reluat la venituri impozabile parte din aceasta suma, si ca urmare controlul a considerat la calculul impozitului pe profit pe anul 2005 aceasta parte, drept venit neimpozabil.

Prin recalcularea de catre control a profitului impozabil pentru anul 2005 avand in vedere influentele de mai sus, a rezultat un profit fiscal suplimentar si un impozit pe profit suplimentar.

Anul 2006

a) Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuielile de natura dobanzilor in cadrul Contractului de credit furnizor incheiat in anul 2003, determinata de organele de control ca fiind peste limitele deductibile prevazute de art.23(5), lit a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Argumentele organelor de inspectie fiscala care au stat la baza stabilirii nedeductibilitatii acestor cheltuieli, reprezentand diferenta intre valoarea platita creditorului A si B si valoarea ratelor echipamentelor livrate de furnizor (C SA) in cadrul Contractului de credit furnizor incheiat in anul 2003 drept cheltuieli de natura dobanzilor precum si modul de determinare al dobanzii nedeductibile fiscal au fost prezentate la capitolul privind impozitul pe profit pentru anul 2004.

b) Organele de inspectie fiscala au stabilit suma reprezentand cheltuieli cu prestarile de servicii achitate de societate in cadrul Actului aditional nr.3 la Contractul DIN 1992, pentru care nu s-au prezentat documente justificative care sa ateste efectuarea acestora sau a altor costuri, si nu s-a putut cuantifica valoarea lor. Cheltuiala de mai sus este nedeductibila fiscal, potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Suma a fost calculata ca diferenta intre suma achitata furnizorul extern (A SA si B SA) si valoarea ratelor la echipamentelor livrate de acesta.

c) Organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea sumei reprezentand TVA, inclusa de societate pe cheltuieli deductibile in anul 2006, aferenta facturilor emise de locatori persoane juridice pentru spatiile inchiriate in O1 si in centrele zonale din tara, achitata de X in conditiile in care operatiunea de inchiriere este scutita de TVA fara drept de deducere, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art.141, alin.2 lit.k.

Suma nu reprezinta o cheltuiala aferenta veniturilor impozabile realizate, fiind nedeductibila fiscal potrivit art.21, alin.1 din Codul fiscal.

Argumentele organelor de inspectie fiscala privind determinarea cheltuielilor cu TVA aferenta facturilor emise de locatori pentru spatiile inchiriate drept cheltuieli nedeductibile fiscal, au fost prezentate la calculul efectuat pentru impozitul pe profit pentru anul 2004.

d. Referitor la veniturile in avans, organele de inspectie fiscala fac trimitere la capitolul din raport privind impozitul pe profit aferent anului 2004, constatand: X a procedat la diminuarea veniturilor inregistrate in contul 704 "Venituri din sisteme " cu suma inregistrata in contul 472 "Venituri in avans" diminuand-se astfel cu aceasta suma profitul impozabil pe anul 2004.

Organele de inspectie au reconsiderat calculul profitului impozabil pe anul 2004 incluzand suma pe venituri impozabile.

In anul 2006 societatea a reluat la venituri impozabile parte din aceasta suma si ca urmare controlul a considerat la calculul impozitului pe profit aceasta suma drept venit neimpozabil.

Prin recalcularea de catre control a profitului impozabil pentru anul 2006 avand in vedere influentele de mai sus a rezultat profit fiscal suplimentar si impozit pe profit suplimentar.

Anul 2007

a) Organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea sumei reprezentand dobanda achitata catre firmele din tara 2, A si B, in cadrul Contractului de credit furnizor incheiat in anul 2003, suma inregistrata peste limitele deductibile prevazute de art.23(5) lit.a din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Argumentele organelor de inspectie fiscala care au stat la baza determinarii cheltuielilor reprezentand diferenta intre valoare platita creditorului (A SA si B SA) si valoarea ratelor echipamentelor livrate de furnizor (C SA) in cadrul Contractului de credit furnizor incheiat in anul 2003, drept cheltuieli de natura dobanzilor, precum si modul de determinare al dobanzii nedeductibile fiscal a fost prezentata la capitolul privind impozitul pe profit pentru anul 2004.

b) Organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea sumei reprezentand prestari de servicii achitate de societate in cadrul Actului aditional nr.3 la contractul DIN 1992, servicii pentru care nu s-au prezentat documente justificative care sa ateste efectuarea acestora sau

a altor costuri si nu s-a putut cuantifica valoarea lor. Cheltuiala de mai sus este nedeductibila fiscal, potrivit pct.48 din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Suma a fost calculata ca diferenta intre suma platita de furnizor si valoarea ratelor la echipamentele livrate. Argumentele organelor de inspectie fiscala care au stat la baza acestei constatari se regasesc la capitolul privind impozitul pe profit pentru anul 2004.

c) Organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea sumei reprezentand TVA, inclusa pe cheltuieli deductibile in anul 2007, aferenta facturilor emise de locatori persoane juridice pentru spatiile inchiriate in O1 si in centrele zonale din tara achitata de X, in conditiile in care operatiunea de inchiriere este scutita de TVA fara drept de deducere potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art..141, alin.2 lit.e.

Suma de mai sus reprezinta o cheltuiala neefectuata in scopul realizarii de venituri impozabile si ca urmare nedeductibila fiscal potrivit art.21, alin.1 din Codul fiscal.

Argumentele organelor de inspectie fiscala privind determinarea cheltuielilor cu TVA aferenta facturilor emise de locatori pentru spatiile inchiriate, drept cheltuieli nedeductibile fiscal, au fost prezentate la calculul impozitului pe profit pentru anul 2004.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

In ceea ce priveste TVA aferenta prestarilor de servicii efectuate persoanele juridice nerezidente, aceasta a fost verificata pentru perioada 2004-2006 a fost verificata de ANAF - Directia Antifrauda Fiscala, care a emis decizia de impunere din 02.11.2007, in baza raportului de inspectie fiscala din 30.10.2007.

Inspectia fiscala partiala efectuata de Directia Antifrauda a avut obiectiv valorificarea constatarilor prezentate in Procesul verbal de control financiar incheiat la X de Directia de control financiar din cadrul ANAF, inregistrat in 22.03.2007.

Obiectivul inspectiei l-a reprezentat determinarea consecintelor fiscale rezultate din tratamentul fiscal aplicat serviciilor prestate de catre A si B, in cadrul Actului aditional nr.3 Contractului de prestari de servicii incheiat in anul 1992, intre X SA pe de o parte si A si B, de de alta.

Organele de control mentionate au stabilit ca diferenta din sumele platite celor doua firme din tara 2 si valoarea echipamentelor livrate catre acestia reprezinta contravaloarea prestarilor de servicii efectuate potrivit prevederilor contractuale.

Prin Decizia de impunere din 02.11.2007 au fost stabilite pentru perioada 21.10.2003-31.12.2006 obligatii suplimentare reprezentand TVA aferent prestarilor de servicii efectuate de persoanele juridice nerezidente si majorari de intarziere.

Decizia de impunere mentionata mai sus a fost contestata de X la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, solutionarea acesteia fiind suspendata pana la finalizarea cercetarii in dosarul penal aflat pe rol.

Referitor la anul 2007 organele de inspectie fiscala au constatat:

In anul 2000 a fost incheiat Actul aditional nr.3 la Contractul de livrare si prestatii DIN 1992, intre X in calitate de beneficiar, si furnizorii A si B din Tara 2, avand ca obiect furnizarea si instalarea la X a urmatoarelor:

- echipamentele necesare pentru upgradarea a 500 de termina inteligente si sistemul aferent pentru a putea opera in regim on-line in cele 400 de puncte de vanzare, inclusiv folosirea barcodului pentru gestionarea biletel castigatoare.

- 400 de echipamente VSAT care urmeaza a fi instalate in cele 400 agentii on-line ale X;

- serviciul de comunicatii prin satelit pentru conectarea agentiiilor on-line printr-o statie centrala instalata in Romania, pe intreaga perioada a contractului, extinsa prin actul aditional

- licenta de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru doua noi jocuri, on-line, cat si serviciile de intretinere a software-ului pe intreaga perioada a contractului extinsa prin Actul aditional ;

- instalarea si serviciile de intretinere a sistemului on-line pe intreaga perioada a contractului extinsa prin actul aditional, a echipamentelor livrate

- scolarizarea personalului X in scopul operarii jocului in regim de lucru on-line.

Pentru perioada ce incepe de la semnarea acestui Act aditional, respectiv 23.03.2000 si pana la expirarea contractului initial, extins prin actul aditional cu 10 ani, respectiv pana la 31.12.2013, X a inteles sa plateasca o suma echivalenta urmatoarele procente aplicate la incasarile totale ale jocurilor juc, pe sistem dupa cum urmeaza :

- 8% de la semnarea Actului aditional pana la 31.08.2000;

- 10,5% in perioada 01.09.2000 - 31.12.2003 ;

- 8% in perioada 2004 - 2008 ;

- 7.5% in perioada 2009 - 2013.

Din analiza prevederilor contractuale, a modului de derulare a acestui act aditional, a platilor efectuate catre furnizor si a modului de inregistrare pe cheltuieli au rezultat urmatoarele:

La art.2 « Preturi» din Contract se specifica faptul ca: suma contractuala suplimentara este suma totala pentru echipamente soft-ware furnizate X SA, conform art.1 a), b) si d); preturile se raporteaza numai la formalitatile de import si nu acopera serviciile furnizate X SA.

Prin Actul aditional a fost stabilita doar valoarea echipamentelor si software-ului ce urmau a fi livrate X. In actul aditional nu se face nici o referire la valoarea sau la tarifele serviciilor ce urmeaza a fi efectuate.

Desi pentru perioada 2004-2006 organele de inspectie au calculat TVA aferenta serviciilor prestate, in anul 2007 societatea nu a calculat si nu a virat TVA.

Cu toate ca in facturile emise de catre furnizor in anul 2007 nu se detaliaza serviciile prestate de catre acesta, tarifele practicate si nici valoarea acestora, potrivit contractului furnizorul avea obligatia sa efectueze urmatoarele categorii de servicii : servicii de comunicare prin satelit, pentru conectare agentilor on-line printr-o statie centrala instalata in Romania, pe intreaga perioada a contractului extinsa prin Actul aditional ; instalarea si serviciile de intretinere a sistemului on-line pe intreaga perioada a contractului extinsa prin actul aditional, a echipamentelor livrate ; scolarizarea personalului X in scopul operarii jocului in regim de lucru on-line.

In anul 2007 societatea a achitat furnizorului (A si B) suma care potrivit prevederilor contractuale ar reprezenta contravaloarea prestarilor servicii efectuate de furnizor.

Din analiza prestarilor de servicii cuprinse in obligatiile furnizorului si achitate de X rezulta urmatoarele:

- pentru servicii de comunicare prin satelit, potrivit art.133, alin.2, lit.g, pct.10 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile completarile ulterioare, locul prestarii serviciului il constituie locul un clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, conditia ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix in afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă actionând ca atare, stabilita sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul.

Potrivit art.150, alin.1 pct.b din acelasi act normativ, persoana obligata la plata taxei pentru operatiunile taxabile din Romania, este persoana impozabilă care actioneazã ca atare si care beneficiazã de serviciile prevãzute la art. 133 alin. (2) lit. g), dacã aceste servicii sunt prestate de o persoana impozabilă care nu este stabilită in

România, chiar dacă este înregistrată scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) sau (5).

Având în vedere prevederile legale de mai sus X în calitate de persoană impozabilă beneficiară a serviciilor de telecomunicații, era obligată să calculeze și să plătească TVA pentru aceste servicii.

- pentru servicii de instalare și reparații, potrivit art.133 alin.2 lit.h, pct.2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, locul prestării este considerat a fi locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii: expertize privind bunuri mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora.

Potrivit art.150, alin.1, pct.c) din același act normativ, persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, este persoana înregistrată conform art.153 sau 153¹, care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.c-f, lit. h, pct. 2.

Având în vedere prevederile legale de mai sus X în calitate de persoană impozabilă beneficiară a serviciilor de instalare și reparații la bunuri mobile corporale aflate în România la punctele de lucru ale X, e obligată să calculeze și să plătească TVA pentru aceste servicii.

- pentru serviciile de școlarizare, X era obligată la plata TVA potrivit Legii nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, art.133(2), lit.g), pct.5 și art.150(1), lit.b).

Având în vedere cele prezentate, întrucât pentru prestațiile de servicii achitate furnizorului în anul 2007 X nu a calculat și achitat TVA, organele de inspecție au determinat obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA pe anul 2007.

Pentru obligațiile reprezentând TVA stabilite mai sus au fost stabilite majorări de întârziere .

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

III.1. Referitor la impozitul pe profit; majorările de întârziere aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adăugată; majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată; cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor, se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.

In fapt, obligatiile fiscale in cauza au fost stabilita suplimentar prin decizia de impunere din 26.06.2008 de catre Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, in baza constatarilor efectuate cu privire la operatiunile desfasurate de "X" SA in temeiul Actului aditional din 2000 la Contractul de livrare si prestatii DIN 1992 si Contractului de Credit - Furnizor din 01.09.2003.

Astfel, conform raportului de inspectie fiscala din 23.06.2008 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 26.06.2008 contestate, in anul 2000 a fost incheiat Actul aditional din 23.03.2000 la Contractul de livrare si prestatii DIN 1992 intre contestatoare, in calitate de beneficiar si furnizorii A si A din Tara 2, avand ca obiect furnizarea: echipamentelor necesare pentru upgradarea a 500 de terminale inteligente si sistemul aferent pentru a putea opera in regim on-line in cele 400 de puncte de vanzare, furnizarea a 400 echipamente VSAT aferente celor 400 de agentii on-line ale X, serviciului de comunicatii prin satelit pentru conectare agentilor on-line printr-o statie centrala instalata in Romania, pe intreaga perioada a contractului, extinsa prin Actul aditional, licentei de utilizare pe timp nelimitat a software-lui pentru doua noi jocuri si a serviciilor de intretinere a software-lui; instalarea si serviciile de intretinere a sistemului on-line pe intreaga perioada a contractului extinsa prin actul aditional, a echipamentelor livrate; scolarizarea personalului X in scopul operarii jocului in regimul de lucru on-line.

Pentru perioada ce incepe de la semnarea acestui Act aditional si pana la expirarea contractului initial, extins prin actul aditional cu 10 ani, respectiv pana la 31.12.2013, s-a prevazut plata de catre X a unei sume echivalente cu urmatoarele procente aplicate la incasarile totale ale jocurilor jucate pe sistem dupa cum urmeaza:

- 8% de la semnarea Actului aditional pana la 31.08.2000 ;
- 10,5% in perioada 01.09.2000 - 31.12.2003 ;
- 8% in perioada 2004 - 2008 ;
- 7.5% in perioada 2009 - 2013.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in actul aditional nr.3 la Contractul DIN 1992 nu este prevazuta valoarea totala a serviciilor ce urmeaza a fi efectuate de catre furnizor, nu sunt precizate tarifele percepute, iar cu exceptia unor procese verbale de instalare-dezinstalare, societatea nu prezinta situatii de lucrari, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare care sa ateste efectuarea lucrarilor, stabilind ca nedeductibile fiscal cheltuielile aferente anilor 2004, 2005, 2006 si respectiv 2007 reprezentand diferenta intre valoarea platilor efectuate si valoarea ratelor aferente echipamentelor livrate, in conformitate cu prevederile pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, s-a constatat ca pentru serviciile de comunicare prin satelit, instalare si reparatii, scolarizare, X era obligata sa calculeze si sa plateasca TVA, in conformitate cu art.133 alin.2 lit.g si h din Legea nr.571/2003, stabilind in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste Contractul de Credit - Furnizor din 01.09.2003, prin raportul de inspectie fiscala din 23.06.2008 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 26.06.2008 s-a constatat ca acest contract, incheiat intre X in calitate de beneficiar, A S.A si B S.A. din Tara 2 in calitate de creditor si C S.A. in calitate de furnizor, reprezinta intelegerea completa a partilor in legatura cu Programul, respectiv *"furnizarea intregului Sistem la cheie capabil sa functioneze on-line de catre Furnizor, Finantarea Programului de catre Creditor si Rambursarea Finantarii de catre Beneficiar in conformitate cu clauzale si conditiile stipulate"* .

In temeiul contractului, creditorul s-a obligat sa acorde o Finantare in favoarea Beneficiarului, constand in contravaloarea bunurilor, echipamente, dispozitivelor si altor materiale care trebuie livrate de catre Furnizor in vederea functionarii depline a sistemului la cheie; sa presteze activitati auxiliare livrarii bunurilor, precum transportul, instalarea, punerea in functiune, asistenta tehnica si instruirea, necesare pentru operarea adecvata a Programului in Romania; sa suporte riscurile financiare si costurile in vederea implementarii Sistemului la cheie. Furnizorul s-a obligat sa livreze si sa instaleze sistemul de video loterie la cheie; sa furnizeze piesele de schimb necesare functionarii corespunzatoare a Programului pe intreaga durata a Contractului; sa puna la dispozitie personalul si pregatirea tehnica, precum si sa furnizeze serviciile de intretinere; sa puna la dispozitie documentele relevante in legatura cu contractul.

In vederea rambursarii finantarii s-a prevazut ca beneficiara X sa achite lunar sume echivalente cu urmatoarele procente din incasarile brute generate de toate terminalele de joc in luna precedenta dupa cum urmeaza:

- 80% de la semnarea contractului pana in 31.08.2006;
- 75% in perioada 01.09.2006 - 31.08.2009;
- 70% in perioada 01.09.2009 - 30.11.2013.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca diferentele intre sumele platite anual catre creditor si valoarea ratelor aferente echipamentelor livrate, au natura dobanzilor, stabilind in conformitate cu art.23 alin.5 lit.a din Legea nr.571/2003, cuantumul dobanzilor nedeductibile fiscal in anii 2004, 2005, 2006 si 2007.

Se retine ca dupa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala - pagina 40 - anexat deciziei de impunere contestate, aspectele referitoare la Actul aditional din 2000 la Contractul DIN 1992 si Contractul de Credit - Furnizor din 01.09.2003 mai sus mentionate, au facut si obiectul raportului de inspectie fiscala din 30.10.2007 in baza caruia prin decizia de impunere din 02.11.2007 emisa de Directia Antifrauda Fiscala din Agentia Nationala de Administrare Fiscala au fost stabilite obligatii suplimentare cu titlu de TVA si impozit pe veniturile nerezidentilor, aferente perioadei 21.10.2003-31.12.2006.

Societatea a contestat respectivele obligatii, iar in conditiile in care organele de inspectie fiscala au transmis cu sesizarea penala din 28.02.2007, catre Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie, procesul verbal de control financiar din 26.02.2007, ale carui constatari se regasesc si in raportul de inspectie fiscala din 30.10.2007, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin decizia emisa in anul 2008, a dispus suspendarea solutionarii contestatiei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

Prin adresa din 30.09.2008 Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie, sa precizeze daca pe rolul Parchetului se afla cauza referitoare la operatiunile efectuate de societate in baza contractului de Credit - Furnizor incheiat in 01.09.2003 intre X SA, in calitate de beneficiar si firmele A SA Tara 2, B SA Tara 2 si C SA din O1 si contractului de livrare si prestatii DIN 1992 si actul aditional din 2000 incheiate intre X SA, in calitate de beneficiar si furnizorii A SA Tara 2 si B SA Tara 2.

Prin adresa din 21.10.2008 a Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor in 21.10.2008, s-a mentionat faptul ca *“se afla in lucru cauza penala P/2007 avand ca obiect aspectele punctuale cuprinse in procesul verbal de control numarul din 26.02.2007 al Directiei de Control Financiar din ANAF, in care, prin rezolutia din data de 17.04.2008 s-a dispus, printre altele, inceperea urmaririi penale sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute si pedepsite de dispozitiile art.248 cpen raportat la art.248¹ cpen cu aplicarea art.75 lit.a cpen [...] cu referire punctuala la actul aditional din 2000 la contractul DIN 26.09.1992 incheiat de X cu firma A SA Tara 2.”*

De asemenea, prin contestatie, societatea precizeaza ca desi art.1 din Actul aditional din 2000 la Contractul DIN 26.06.1992, nu precizează in mod clar obiectul contractului raportat la obligatiile corelative ale părților contractante, in realitate, obiectul acestui act

aditional este similar celui prevăzut în cadrul Contractului de credit - furnizor DIN 01.09.2003.

Aspectele constatate prin raportul de inspectie fiscala din 23.06.2008 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 26.06.2008 contestate, au legatura, pe cale de consecinta, cu obiectul cercetarilor penale efectuate de Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie – Directia Nationala Anticoruptie, fiind identitate de ratiuni.

În drept, art.214 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, precizeaza:

“Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativă

(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor săvârşirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) solutionarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecati.[...]”

Se retine ca între stabilirea obligatiilor bugetare cu titlu de impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata prin decizia de impunere din 26.06.2008 emisa în baza constatarilor din raportul de inspectie înregistrat din 23.06.2008 si contestate de Compania Nationala “X” SA, si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependentă de care depinde solutionarea cauzei în procedura administrativa.

Aceasta interdependentă consta în faptul ca în speta se ridică problema realitatii operatiunilor efectuate de contestatoare si a stabilirii naturii sumelor ce fac obiectul masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala, în conditiile în care exista suspiciuni cu privire la legalitatea operatiunilor derulate ca urmare a încheierii Actului aditional din 2000 la Contractului de baza DIN 26.06.1992, iar Contractul de credit-furnizor F.N./01.09.2003 a fost încheiat cu aceleasi societati elene si are obiect similar. Astfel primul, respectiv Actul aditional din 2000 la Contractului de baza DIN 26.06.1992 priveste furnizarea echipamentelor pentru upgradarea a 500 terminale, instalare si scolarizare, iar cel de al doilea are ca obiect furnizarea de echipamente si dispozitive aferente *Programului*, instalarea, asistenta tehnica, instruirea si finantarea aferenta. Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei înainte de a se finaliza solutionarea laturii penale.

Luand in considerare cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, se va suspenda solutionarea contestatiei pentru impozit pe profit; majorari de intarziere aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata; majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art.214 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, care precizeaza:

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la incetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu.”

Se retine ca impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit au fost stabilite si in baza constatarilor privind nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata facturate de locatori si inregistrata de X pe cheltuieli, precum si in baza celor privind inregistrarea eronata a unor sume cu titlu de venituri in avans, fara ca din dosarul cauzei sa rezulte quantumul obligatiilor fiscale cu titlu de impozit pe profit aferente. In aceste conditii, se va suspenda solutionarea contestatiei si pentru capetele de cerere referitoare la aceste constatari.

III.2. Referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, se poate investi cu solutionarea contestatiei, in conditiile in care societatea nu prezinta nici un fel de motivatii in sustinerea cauzei.

In fapt, prin decizia de impunere din 26.06.2008 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspectie fiscala au fost stabilite majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute de nerezidenti; taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, fara ca pentru aceste sume societatea sa prezinte motivatii in sustinerea contestatiei.

In drept, art.206 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede:

“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]”

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeieaza contestatia [...]".

Pct.12.1 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, precizeaza:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

[...] b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii".

In consecinta, urmeaza a se face aplicatiunea prevederilor legale mentionate in sensul respingerii ca nemotivata a contestatiei formulata pentru majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.206 alin.(1) si art.214 coroborat cu art.216 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

D E C I D E

1. Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de X SA impotriva deciziei de impunere din 26.06.2008 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru impozit pe profit; majorari de intarziere aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata; majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea definitiva a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie, iar la incetarea motivului care a determinat suspendarea, dosarul cauzei sa fie inaintat organului competent, conform legii, pentru solutionarea cauzei in functie de solutia pe latura penala.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel O1 in termen de 6 luni de la data comunicarii.