

DECIZIE

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata cu privire la contestatia formulata de S.C. X SRL, judetul J1.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 04.12.2007, astfel cum a fost corectata in privinta erorii materiale de la capitolul impozit pe profit, prin decizia de impunere din 22.01.2008, decizie de impunere emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala J1 in baza raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 04.12.2007, privind impozit pe profit, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata; majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost inregistrata la Administratia Finantelor Publice J1 in data de 27.12.2007, fata de data comunicarii deciziei de impunere, 05.12.2007, dupa cum rezulta din semnatura si stampila aplicate pe decizia de impunere, fiind formulata in termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra cauzei.

I. Prin contestatia formulata SC X SRL, fosta SC G X SRL, arata urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit suplimentar stabilit:

Se arata, referitor la anul 2004, ca organele de inspectie fiscala nu au dat dreptul de deducere pentru dobanzile acordate persoanelor fizice care au creditat societatea, pe considerentul ca in contul 542 Avansuri de trezorerie inregistra sold.

Se mentioneaza faptul ca in perioada anului 2004 s-au acordat avansuri pentru procurarea de materiale, plata unor prestatii de

servicii privind utilitatile, decontarea avansului facandu-se pe masura platii datoriiilor.

Contractarea de imprumuturi de la persoane fizice nu este conditionata de existenta unor creante sau disponibilitati, actele normative neprevazand acest lucru. Avansurile de trezorerie nu constituie a cheltuiala si in consecinta nu pot fi incadrate in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Se arata ca pentru anul 2005 organele de control au considerat ca suma reprezentand contravaloarea facturii din 22.03.2005, constituie cheltuieli cu reclama si publicitate si au aplicat prevederile art.21 litera m din Legea nr.571/2003, in sensul ca nu sunt incheiate contracte, fara sa tina seama de situatia de fapt, intrucat nu este vorba de o reclama prin presa, radio TV, panouri de publicitate, care impune existenta unor contracte incheiate cu prestatorii acestor servicii. Activitatea hoteliera si de turism, obiect principal al activitatii societatii, presupune o publicitate permanenta pentru informarea si atragerea clientilor. Din aceste considerente societatea a recurs la tiparirea de pliante, brosure si cataloage care pentru a informa clientii au fost distribuite prin diferite agentii de turism. Pentru aprovizionarea acestora nu era necesara incheierea de contracte.

Referitor la anul 2006, se mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au majorat veniturile societatii, considerand ca prin vanzarea a 110.000 bucati Cartele societatea a realizat venituri, in mod eronat aceste organe considerand ambalaj cartela fara incarcare, iar incarcarea electronica ca un produs in care s-a ambalat produsul si s-a vandut ca marfa.

Cartelele (cardurile) in discutie devin produs (marfa) in momentul consumarii in totalitate a incarcarii electronice - minutelor, prin efectuare de convorbirii telefonice de catre posesorii cartelelor.

Derularea contractului incheiat cu SC A SRL a inceput in octombrie 2006. In perioada octombrie 2006 - noiembrie 2007 SC A SRL a emis facturi care reprezinta servicii de voce pentru minutele consumate pentru convorbirile telefonice efectuate de catre posesorii cartelelor si care constituie cheltuieli, pe care SC G X SRL le-a inregistrat ca atare.

Societatea, avand in vedere ca era in derulare contractul incheiat cu SC A SRL, considera nelegala majorarea calculul profitului impozabil cu venituri care se vor realiza in timp, aratand ca este nelegala luarea in considerare a unor venituri de ordinul zecilor de miliarde pentru care nu exista nici o cheltuiala. Se precizeaza ca veniturile

rezultate din vanzarea cartelelor vor fi cunoscute si determinate in momentul consumarii in totalitate a incarcarii electronice continuta in cartelele telefonice si care coincide cu ultima factura emisa de SC A SRL, moment in care va avea loc inchiderea contului 472 Venituri inregistrate in avans.

Referitor la taxa pe valoare adugata suplimentar stabilita:

La data de 31.12.2003 societatea a inregistrat o taxa pe valoare adaugata de rambursat, pe care organul de control a diminuat-o cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila neacceptata de organele de control. Se mentioneaza ca urmare a operatiei de diminuare a taxei pe valoare adaugata organele de control au calculat accesorii, precum si faptul ca aceste organe motiveaza diminuarea taxei pe valoare adugata cu suma inscrisa in factura din 25.06.2003 emisa de SC B SA O2, prin aceea ca aceasta factura a fost anulata prin stornare de catre SC B SA O2, cu factura din 13.10.2003.

Se sustine ca organul de control nu a facut dovada existentei facturii prin care a stornata factura initiala, prin care sa se demonstreze sub semnatura ca SC G X SRL are cunostinta de existenta facturii respective.

SC G X SRL nu are cunostinta de existenta facturii din 13.10.2003 prin care a fost stoamata factura, respectiv din 25.06.2003, neintrand in posesia ei nici pana la aceasta data. SC B SA O2 este obligata sa faca dovada ca SC G X SRL a semnat factura de anulare si ca are cunostinta de existenta acesteia.

In sustinerea faptului ca nu are cunostinta de aceasta situatie, societatea mentioneaza ca SC B SA se afla in lichidare judiciara, SC G X SRL fiind inscrisa la masa credala cu suma reprezentand contravaloarea marfurilor aflate in custodie la acest furnizor si neachitata.

In ce priveste majorarile de intarziere pentru neplata in termen a TVA, se arata ca organele de control au stabilit pentru ianuarie - iunie 2007 ca societatea datora majorari, care nu se regasesc in situatia anexata. Societatea considera ca valoarea majorarilor stabilite este mai mare, rezultand o majorare nejustificata a dobanzilor.

II. Prin raportul de inspectie fiscala din 04.12.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 04.12.2007 contestata, reprezentantii Administratiei Finantelor Publice J1 au efectuat un control privind aspectele mentionate prin adresele din 02.05.2007 si din 21.05.2007, transmise de Garda Financiara - sectia J1 si respectiv

Inspectoratul de Politie al Judetului J1, prin care s-a solicitat stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare datorate de societate, in baza notei de constatare din 30.03.2007 a Garzii Financiare J1, efectuand verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2004-30.06.2007 si taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.06.2003-30.06.2007.

De la data infiintarii societatea s-a numit G x S.R.L. J1, iar prin cererea de inregistrare de mentiuni nr.29324/21.05.2007 denumirea s-a schimbat in S.C. X S.R.L. J1, cu acelasi sediu social.

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

S.C. G x S.R.L. in calitate de beneficiar, a incheiat contractul din 21.02.2006 cu SC C SRL O2 - Sucursala O3, prin care aceasta din urma se obliga sa execute servicii tipografice solicitate de beneficiar. Astfel, in baza comenzilor din 21.02.2006 si 06.03.2006, clientul a solicitat executarea unui numar total de 600.000 bucati « carduri ». S.C.C S.R.L. a emis catre SC G x SRL o serie de facturi, a caror valoare reprezinta suportul tehnic (valoarea cartei fara incarcare electronica) al celor 600.000 carduri, la pret de cumparare de la furnizor si a fost inregistrata in evidenta contabila a S.C."G x" S.R.L. in debitul contului 371 Marfuri .

in vederea activarii cardurilor telefonice mentionate anterior SC G x SRL in calitate de beneficiar (agent), a incheiat cu SC A SRL O3, avand calitatea de furnizor, contractul din 09.12.2005. Prin contract s-a stipulat ca SC A SRL va furniza serviciile de voce, pentru a accesa in regim de convorbiri interjudetene, abonati D si convorbiri internationale, folosind reseaua proprie, in vederea distribuirii de catre «agent» a serviciilor de telefonie prin intermediul cartelelor preplatite(valoarea cartei plus valoarea de incarcare electronica) .

SC A SRL a emis catre SC G x SRL facturi fiscale, inregistrate in evidenta contabila a societatii in debitul contului 371 Marfuri. S.C. "G x" S.R.L. a comercializat pe baza de facturi in anul 2006, carduri, astfel: factura din 27.02.2006 emisa catre S.C. E S.R.L., reprezentand 35.000 bucati; factura din 01.03.2006 emisa catre S.C. F S.A., reprezentand 65.000 bucati; factura din 5.08.2006 emisa catre S.C. E S.R.L., reprezentand 10.000 bucati; factura din 21.08.2006, de stornare, emisa catre S.C.G S.R.L., reprezentand 14.000 bucati; factura din 02.10.2006, de stornare, emisa catre S.C. G S.R.L., reprezentand 16.000 bucati; factura din 04.08.2006 emisa catre S.C. G S.R.L.,

reprezentand 46.000 bucati; factura din 11.10.2006 emisa catre S.C. E S.R.L., reprezentand 800 bucati.

Organele de control au constatat ca facturile emise, pentru vanzarea cardurilor, in anul 2006, au fost inregistrate in jurnalele de vanzari si a fost evidentiata taxa pe valoarea adaugata colectata, iar veniturile realizate au fost inregistrate in creditul contului 472 Venituri inregistrate in avans, in loc sa le evidentieze pe venituri din vanzarea marfurilor.

Prin nota explicativa, directorul executiv al societatii explica inregistrarea veniturilor din vanzarea cartelelor in contul 472, prin faptul ca aceste carduri, la data vanzarii, nu erau activate. Astfel SC A SRL, in calitate de operator de telefonie, in baza obligatiilor contractuale urma sa emita facturi fiscale pentru furnizarea minutelor consumate prin efectuarea de convorbiri telefonice de catre posesorii cartelelor. Suma mai sus mentionata a fost inregistrata in evidenta contabila a SC G X SRL in contul 626, cheltuieli postale si taxe de telecomunicatie. Directorul executiv a mai consemnat in nota explicativa ca in momentul in care minutele continute in cartelele telefonice vor fi consumate in totalitate prin efectuarea de convorbiri telefonice, precum si prin expirarea termenului de utilizare a cartelelor, vor fi inregistrate in contul de venit curent al societatii si se va efectua descarcarea contului 472 Venituri inregistrate in avans.

Considerand cartelele fara incarcare sub forma de ambalaj si incarcarea electronica ca un produs in care s-a ambalat produsul si s-a vandut in totalitate ca marfa, sumele facturate au fost considerate venituri certe care ar fi trebuit inregistrate in contul de venituri.

SC G x SRL a livrat catre SC G SRL conform facturii din 09.01.2007, diferenta de 489.200 carduri ramasa in stoc (600.000-110 800).

Referitor la impozitul pe profit:

Anul 2004:

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu dobanzile acordate persoanelor fizice care au creditat societatea, deoarece la data de 01.01.2004 societatea avea in contul „542” un sold debitor care nu este recuperat pana la inchiderea exercitiului financiar 2004. Masura a fost dispusa cu invocarea prevederilor Legii nr.571/2003 art.21 punctul 4 lit.e referitoare

la nedeductibilitatea cheltuielilor facute in favoarea actionarilor sau asociatilor.

Administratorul societatii avea obligatia recuperarii acestor sume de la persoanele fizice responsabile. Prin recalcularea cheltuielilor s-a stabilit o diferenta la profitul impozabil calculat de organele de control. Din totalul profitului impozabil stabilit la control, calculat de societate, s-a scazut pierderea fiscala aferenta anului 2003, rezultand profitul impozabil, pentru care s-a calculat impozit pe profit.

De asemenea, s-a constatat ca in trimestrul II 2004 au fost inregistrate cheltuieli deductibile reprezentand cheltuieli cu dobanzile acordate persoanelor fizice care au creditat societatea, suma pentru care organele de control nu au dat dreptul la deducere, deoarece la data de 01.01.2004 societatea avea in contul „542” un sold debitor, nerecuperat pana la inchiderea exercitiului financiar 2004. Prin recalcularea cheltuielilor organele de control au stabilit o diferenta la profitul impozabil. S-a stabilit profitul impozabil, pentru acesta calculandu-se impozitul profit.

Fata de cheltuielile inregistrate de agentul economic in trimestrul III 2004, organele de control nu au acceptat pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu dobanzile acordate persoanelor fizice care au creditat societatea, deoarece la data de 01.01.2004 societatea avea in contul „542” un sold debitor, care nu este recuperat pana la inchiderea exercitiului financiar 2004. Prin recalcularea cheltuielilor organele de control au stabilit o diferenta la profitul impozabil.

In ceea ce priveste cheltuielile inregistrate in trimestrul IV 2004, de agentul economic, organele de control nu au acceptat pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu dobanzile acordate persoanelor fizice care au creditat societatea, deoarece la data de 01.01.2004 societatea avea in contul “542” un sold debitor care nu a fost recuperat pana la inchiderea exercitiului financiar 2004. Prin recalcularea cheltuielilor organele de control au stabilit o diferenta la profitul impozabil si un impozit profit.

Pentru impozitul pe profitul recalculat, nevirat pana la data controlului s-au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Anul 2005:

In trimestrul I 2005 organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere pentru suma aferenta facturii din 22.03.2005, reprezentand cheltuiala cu reclama si publicitatea, deoarece agentul economic, pana la acea data, inregistreaza pierdere, iar conform

prevederilor Legea nr.571/2003, republicata, art 21, litera m, nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte. Societatea nu a prezentat contractul de prestarii servicii prin care sa justifice efectuarea acestei activitatii in scopul popularizarii firmei, produselor sau serviciilor acesteia.

Astfel in trimestrul I 2005, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil, diminuandu-se cheltuielile deductibile, rezultand cheltuieli deductibile fiscal recalculate. Pentru profitul impozabil aferent trimestrului I 2005, stabilit de organele de control, s-a calculat impozit pe profit.

Anul 2006:

In perioada 01.01.-31.12.2006 societatea declara venituri impozabile, cheltuieli deductibile, cheltuieli nedeductibile, rezultand profitul impozabil.

In trimestrul I 2006 organul de inspectie fiscala a recalculat profitul impozabil prin cumularea la veniturile declarate de societate, a veniturilor realizate din vanzarea cartelelor, la valoarea nominala, conform facturilor mentionate, emise pentru fiecare beneficiar. Astfel a fost calculat un profit impozabil suplimentar. Din venitul recalculat s-au sczut cheltuielile deductibile, rezultand profitul impozabil si impozitul pe profit. Pentru impozitul pe profit suplimentar s-au calculat majorari.

In trimestrul II 2006, organul de inspectie fiscala nu a stabilit sume suplimentare care sa modifice profitul impozabil declarat de societate.

In trimestrul III 2006 organele de inspectie fiscala au cumulat la venitul declarat de societate veniturile din vanzare conform facturii din 5.08.06 emise catre beneficiarul SC E SRL.

Pentru impozitul pe profit suplimentar s-au calculat majorari de intarziere.

In trimestrul IV 2006 organele de inspectie fiscala au cumulat la veniturile declarate de societate veniturile, veniturile din vanzare conform facturii din 11.10.06, beneficiar SC E S.R.L.

Astfel, din venitul recalculat s-au sczut cheltuielile deductibile, rezultand profit impozabil si impozitul pe profit aferent.

Pentru impozitul pe profit calculat de organele de control s-au calculat majorari de intarziere.

In anul 2006, din veniturile recalulate s-au sczut cheltuielile deductibile, rezultand profit impozabil si impozit pe profit calculat de organele de control.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Organele de inspectie au constatat ca la data controlului in evidenta contabila este inregistrat un sold debitor al contului "357 "marfa in custodie", care reprezinta marfa lasata in custodie la S.C. B S.A. O2.

Pentru lamurirea situatiei s-a inaintat adresa catre Garda Financiar O2 si D.G.F.P.O2, referitoare la contractul de custodie din 25.06.2003 si factura fiscala din 25.06.2003, emisa de SC B SA O2, avand ca beneficiar SC G X SRL.

Prin adresa din 13.08.2007, Garda Financiara - Sectia O2 a comunicat ca la data controlului firma era in stare de insolventa si nu mai depusese declaratii de impozite si taxe de la data de 31.12.2005; factura susmentionata apartine SC B SA si a fost inregistrata in evidenta contabila a SC B SA; in data de 13.10.2003, cu factura fiscala SV ACB nr.5358108, SC B SA stomeaza factura SV ACB din 25.06.2003 si anuleaza contractul de custodie din 25.06.2003, stornarea a fost inregistrata in evidenta contabila.

Deoarece societatea verificata nu a inregistrat in contabilitate factura de stornare emisa de S.C. B S.A., organele de control nu au acordat dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata incepand cu luna octombrie 2003.

In anul 2007 organul de control nu a calculat diferente la taxa pe valoarea adaugata colectata si deductibila. Prin recalcularea taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata, societatea avea la data de 30.06.2007 taxa pe valoarea adaugata de plata.

Pentru perioada cand agentul economic a avut T.V.A de plata si nu au fost efectuate plati, organele de control au calculat majorari de intarziere. Deoarece agentul economic nu a efectuat viramentele conform prevederilor legale, organele de control au procedat la calculul accesoriilor.

Cu adresele din 13.12.2007 si din 13.12.2007, organele de inspectie fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Judecatoria J1 si respectiv Inspectoratului de Politie al judetului j3 - Serviciul de investigare a fraudelor, asupra constatarilor mai sus mentionate, referitoare la inregistrarea in anul 2006 a sumei facturate, ca venituri inregistrate in avans, transmitand cate un exemplar din procesul verbal

din 04.12.2007 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala J1, cuprinzand aceleasi constatari ca si raportul de inspectie fiscala din 04.12.2007.

Referitor la indreptarea erorii materiale din decizia de impunere, reprezentand impozit pe profit: Fata de impozitul pe profit suplimentar, calculat conform raportului de inspectie fiscala - pagina 11, pentru care au fost stabilite majorarile de intarziere si penalitati aferente, organele de inspectie fiscala, prin adresa din 11.01.2008 inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in 11.01.2008, au mentionat ca impozitul pe profit suplimentar este mai mare, urmand ca pentru indreptarea erorii materiale sa se comunice agentului economic actul administrativ corectat.

Suma in cauza, reprezentand impozit pe profit, a fost stabilita in sarcina societatii prin decizia de impunere din 22.01.2008 emisa in baza art.48 Indreptarea erorilor materiale din O.G. nr.92/2003 republicata, aceasta decizie de impunere fiind comunicata societatii in data de 22.01.2008, cu mentiunea de primire si semnatura inscrisa de reprezentantul societatii pe decizia de impunere.

In conditiile in care prin contestatia inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in 08.01.2008, formulata impotriva deciziei de impunere din 04.12.2007, societatea se refera la fiecare dintre exercitiile financiare care fac obiectul masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala, impozitul pe profit total contestat se considera a fi cel ce include si impozitul pe profit, eronat neinscris in decizia de impunere din 04.12.2007, aspect corectat, dupa cum s-a aratat, prin decizia de impunere din 22.01.2008, emisa ulterior, in baza art.48 Indreptarea erorilor materiale din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata.

Cu adresa din 11.01.2008 Activitatea de Inspectie Fiscala J1 a transmis situatia impozitului pe profit stabilit si a accesoriilor aferente, situatie ce precizeaza quantumul acestor sume, defalcat pentru exercitiile financiare 2004-2007 ce au facut obiectul inspectiei fiscale.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la

dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

III.1. Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit aferent anului 2006 si majorari de intarziere aferente, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor poate solutiona pe fond contestatia, in conditiile in care Activitatea de Inspectie Fiscala J1, prin adresele din 13.12.2007 si din 13.12.2007 a transmis organelor de cercetare penala procesul verbal cuprinzand aceleasi constatari cu cele ale raportului de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2006-31.12.2006

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala din 04.12.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 04.12.2007 contestata, reprezentantii Administratiei Finantelor Publice J1 au efectuat verificarea impozitului pe profit aferent anului 2006 in baza adreselor din 02.05.2007 si din 21.05.2007, transmise de Garda Financiara - sectia J1 si respectiv Inspectoratul de Politie al Judetului J1, prin care s-a solicitat stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare datorate de societate, in baza notei de constatare din 30.03.2007 a Garzii Financiare J1.

Prin raportul de inspectie fiscala - capitolul III.1, s-a constatat faptul ca in anul 2006 societatea a facturat contravaloarea a 110.800 carduri telefonice. Cardurile au fost achizitionate de contestatoarea de la SC C SRL, iar in vederea activarii acestor carduri contestatoarea, in calitate de beneficiar (agent) a incheiat cu SC A SRL contractul din 09.12.2005 privind utilizarea retelei acesteia in vederea distribuirii de catre agent a serviciilor de telefonie prin intermediul cartelelor preplatite. Desi, societatea a facturat sume catre SC E SRL, SC F SA si SC G SA, in jurnalele de vanzari fiind evidentiata veniturile aferente, societatea nu a inregistrat aceasta din urma suma ca venituri din vanzarea marfurilor, ci ca venituri realizate in avans. Astfel, s-au stabilit pentru anul 2006 impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente.

Cu adresele din 13.12.2007 si din 13.12.2007, organele de inspectie fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Judecatoria J1 si respectiv Inspectoratului de Politie al judetului j3 - Serviciul de investigare a fraudelor, asupra constatarilor efectuate, mai sus mentionate, transmitand cate un exemplar din procesul verbal din

04.12.2007 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala J1, cuprinzand aceleasi constatari ca si raportul de inspectie fiscala din 04.12.2007 in baza caruia s-a emis decizia de impunere din 04.12.2007 contestata.

In drept, art.214 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

“(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 săvârșirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă; [...]

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”

Se retine ca intre stabilirea obligatiilor bugetare cu titlu de impozit pe profit prin decizia de impunere din 04.12.2007, emisa in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 04.12.2007, contestate de SC X SRL si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei in procedura administrativa.

Aceasta interdependenta consta in stabilirea modului de inregistrare a sumelor in cauza -facturate de contestatoare in anul 2006-, de catre beneficiari, respectiv daca se justifica inregistrarea de catre SC X SRL a veniturilor ca privind exercitiile financiare următoare, organele de urmarire si cercetare penala urmand sa stabileasca daca sunt intrunite elementele constitutive ale infractiunilor prevazute de art.9(1) lit.b din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, motiv pentru care va suspenda solutionarea contestatiei pe cale administrativa, pentru impozitul pe profit aferent anului 2006, si majorarile de intarziere aferente, .

In functie de solutia pronuntata pe latura penala, cu caracter definitiv, procedura administrativa va fi reluata in conditiile legii.

III.2.1. Referitor la impozitul pe profit aferent anului 2004 si majorarile de intarziere aferente, cauza supusa solutionarii este daca

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile platite persoanelor fizice care au creditat societatea, in conditiile in care din actul de inspectie fiscala nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au efectuat o analiza a creditelor acordate de aceste persoane.

Perioada supusa inspectiei fiscale: anul 2004

In fapt, in trimestrele I-II-III-IV 2004 societatea a evidenciat cheltuieli cu dobanzile platite persoanelor fizice care au creditat societatea. Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca suma in cauza a fost evidenciată de societate pe cheltuieli cu dobanzile, in conditiile in care la data de 01.01.2004 aceasta avea sold debitor in contul 542 Avansuri de trezorerie, sold nerecuperat pana la inchiderea exercitiului financiar 2004, stabilind nedeductibilitatea, cu invocarea art.21 punctul 4 lit.e referitor la cheltuielile efectuate in favoarea asociatilor, din Legea nr.571/2003.

Prin contestatie se arata ca societatile comerciale au posibilitatea de a apela la imprumuturi, indiferent de existenta unor creante.

In drept, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, aplicabila in perioada verificata, prevede:

“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”, iar conform art.21 alin.4 lit.e din Legea nr.571/2003:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

e) cheltuielile făcute în favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piață pentru aceste bunuri sau servicii [...]

Se retine ca prin raportul de inspectie fiscala anexat deciziei de impunere contestate s-a stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile platite persoanelor fizice care au creditat societatea, fara ca din dosarul cauzei sa rezulte ca aceste dobanzi sunt aferente imprumuturilor acordate societatii prin autocreditarea acesteia de catre proprii asociati, respectiv daca se justifica masura dispusa cu invocarea art.21 punctul 4 lit.e, referitor la cheltuielile efectuate in favoarea asociatilor, din Legea nr.571/2003. De asemenea, in situatia in care creditarea s-a efectuat de catre terte persoane, se impunea analiza deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile in conformitate cu prevederile

art.21 alin.1 si art.23 din Legea nr.571/2003, respectiv a se stabili daca imprumuturile primite au fost utilizate la realizarea obiectului de activitate al societatii si in caz afirmativ daca din analiza raportului dintre capitalul imprumutat si capitalul propriu rezulta deductibilitatea acestora.

In conditiile in care din raportul de inspectie fiscala nu rezulta efectuarea unei analize a deductibilitatii, in sensul aratat, respectiv cu analizarea imprejurarii ca imprumuturile sa provina de la proprii asociati, sau, dupa caz, daca la stabilirea deductibilitatii s-a tinut seama de prevederile speciale in materia cheltuielilor cu dobanzile - art.23 din Legea nr.571/2003, se va desfiinta partial decizia de impunere din 04.12.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice J1 - Activitatea de inspectie fiscala, pentru impozitul pe profit aferent anului 2004 si majorarile de intarziere aferente impozitul pe profit, urmand ca organele fiscale, prin alta echipa, sa emita un nou act administrativ fiscal, in conformitate cu pct.12.8 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 si considerentele prezentei decizii.

III.2.2. Referitor la impozitul pe profit aferent anului 2005 si majorarile de intarziere aferente, cauza supusa solutionarii este de a stabili daca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile privind serviciile de reclama si publicitate evidentiata de societate, in situatia in care factura fiscala emisa de prestatorul acestor servicii nu are la baza un contract incheiat cu respectivul furnizor.

Perioada supusa inspectiei fiscale: trimestrul I 2005

In fapt, in trimestrul I 2005 contestatoarea a inregistrat cheltuielile inscrise in factura din 22.03.2005 privind servicii de reclama si publicitate.

Prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere contestate, s-a constatat neprezentarea contractului pentru serviciile in cauza, cu incalcarea prevederilor art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel ca nu a fost acordat dreptul de deducere.

Prin contestatie societatea arata ca suma reflecta servicii nejustificate pe baza de contract, dar sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au facut aplicatiunea art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003, intrucat reclama a constat in tiparirea de pliante, brosure si cataloage distribuite clientilor prin agentii de turism, pentru aceasta forma de reclama legiuitorul neprevazand incheierea de contracte.

In drept, art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede:

Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte[...].

Pct.48 din Normele de aplicare a a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 precizeaza:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

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

Nu intrã sub incidenta conditiei privitoare la încheierea contractelor de prestãri de servicii, prevãzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate si de persoane juridice, cum sunt: cele de întretinere si reparare a activelor, serviciile postale, serviciile de comunicatii si de multiplicare, parcare, transport si altele asemenea."

Pe baza prevederilor legale de mai sus se retine faptul ca Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal a prevazut ca se pot deduce cheltuielile cu serviciile numai in cazul in care acestea sunt justificate pe baza de contracte incheiate cu prestatorii. Deductibilitatea acestor cheltuieli numai pe baza documentelor fiscale se aplica in cazul unei categorii restranse de servicii, prestate in mod ocazional, in care nu sunt incluse si serviciile de reclama si publicitate.

De altfel prin insasi contestatia formulata societatea sustine, dupa cum s-a aratat, ca serviciile au constat in tiparirea de oferte turistice, distribuite prin agentii, fiind evident caracterul organizat si nu ocazional al serviciilor.

In consecinta, intruct societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspectie contractul incheiat cu prestatorul, in mod legal aceste organe au dispus excluderea sumei din categoria cheltuielilor deductibile, astfel ca urmeaza sa se respinga ca neintemeiata contestatia formulata pentru impozitul pe profit aferent anului 2005, precum si pentru majorarile de intarziere aferente, in baza principiului de drept "accesorium sequitur principale".

III.2.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare poate deduce taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura reprezentand marfuri achizitionate si lasate in custodia furnizorului, in conditiile in care acesta a stornat respectiva factura si a anulat contractul de custodie.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.06.2003 - 30.06.2007

In fapt, SC X SRL a inregistrat taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii din 25.06.2003, emisa de SC B SA O2. Factura se refera la achizitia unor marfuri lasate in custodia vanzatorului, conform contractului din 25.06.2003.

Prin adresa din 13.08.2007 Garda Financiara O2 a comunicat organelor de inspectie fiscala faptul ca factura mai sus mentionata, inregistrata in contabilitatea furnizorului, a fost stornata de acesta cu factura din 13.10.2003, iar contractul de custodie din 25.06.2003 a fost anulat, stornarea operatiunii fiind inregistrata in evidenta contabila.

Pe total perioada verificata, organele de inspectie fiscala au stabilit, avand in vedere taxa pe valoarea adaugata stabilita ca nedeductibila, stornata de furnizor, precum si taxa pe valoarea adaugata de rambursat declarata de societate, taxa pe valoarea adaugata suplimentara si majorari de intarziere aferente, contestate de societate.

In drept, art.22 din Legea nr.345/2002 prevede:

(1) Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă. [...]

(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru

prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată[...].”

Fata de prevederile legale de mai sus citate, se retine ca in cauza marfurile vandute initial cu factura din 25.06.2003, nu au fost livrate societatii comerciale X SRL, fiind lasate in custodia vanzatorului, acesta din urma anuland operatiunea, dupa cum s-a aratat, cu factura din 13.10.2003.

In consecinta, in cauza nu exista o achizitie de marfuri, efectuata, sau una viitoare, in sensul legii, care sa dea contestatoarei dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata, atat din punct de vedere contabil cat si patrimonial -prin anulara contractului de custodie, marfa ramanand la vanzator.

In plus legea prevede explicit faptul ca dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă, or in cauza, prin stornarea vanzarii, SC B SA O2 a anulat si taxa pe valoarea adaugata in contabilitatea proprie, astfel ca aceasta nu mai poate fi considerata ca datorata de catre furnizor bugetului de stat.

De altfel, prin insasi contestatia formulata se arata ca pentru recuperarea contavalorii marfurilor, care include taxa pe valoarea adaugata, s-a in scris la masa credala in procesul de lichidare judiciara la care este supus vanzatorul, astfel ca insasi contestatoarea recunoaste neefectuarea operatiunii si arata ca face demersuri pentru recuperarea platii efectuate fara contrapartida.

Ca urmare, se retine ca legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru taxa pe valoarea adaugata, precum si pentru majorarile de intarziere, reprezentand diferenta intre majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, stabilite prin decizia de impunere, si majorarile de intarziere pentru care societatea contesta modul de calcul si care fac obiectul punctului III.2.4 din prezenta decizie.

III.2.4. Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita a se pronunta asupra modului de stabilire a acestora, in conditiile in care in mod eronat organele de inspectie fiscala au avut in vedere un numar de 31 de zile pentru luna februarie 2007.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2007 - 22.10.2007

In fapt, conform situatiei Calculul accesorii taxa pe valoarea adaugata anexata raportului de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au stabilit majorari aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentar stabilita, de la data de 25.02.2007 reprezentand termenul scadent de plata al TVA aferent lunii ianuarie 2007, pana la 22.10.2007.

Societatea sustine ca in mod eronat au fost stabilite majorarile reprezentand diferenta intre suma mentionata si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, astfel cum au fost calculate de societate, propriul calcul rezultand majorari de intarziere aferente TVA suplimentar stabilita pentru luna iunie 2007, cu luarea in calcul a unui numar de 30 zile intarziere, fata de un numar de 89 zile intarziere cat au fost avute in vedere la calculul efectuat de organele de inspectie fiscala.

In drept, art.120 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

“Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

In materia taxei pe valoarea adaugata, Legea nr.571/2003, prevede:

“ART. 156²

Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.[...]

ART. 157

Plata taxei la buget

Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevăzute la art. 156² si 156³.[...]

Din analiza modului de calcul al majorarilor de intarziere aferente TVA, prezentat de organele de inspectie fiscala, prin anexa Calculul accesorii taxa pe valoarea adaugata la raportul de inspectie fiscala, mai sus mentionata, comparativ cu cel efectuat de societate prin contestatie, se retine ca societatea a avut in vedere la calculul

majorarilor in cauza un numar de 28 de zile intre termenul scadent de plata al taxei pe valoarea adaugata aferenta lunii februarie, respectiv 25.03.2007 si termenul scadent de plata al taxei pe valoarea adaugata aferenta lunii martie, respectiv 25.04.2007, in timp ce organele de inspectie fiscala au considerat eronat, la calculul majorarilor, o perioada de 31 de zile intre data de 25.02.2007 si data de 25.03.2007, respectiv cu 3 zile mai mult.

In consecinta in mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit majorarile de intarziere aferente TVA, rezultand din inmultirea bazei de calcul a majorarilor pentru perioada 25.02.-25.03.2007, cu numarul de zile -3 si cota legala de 0.1%, urmand ca pentru aceasta suma sa se admita contestatia formulata. Suma respectiva se regaseste si in calculul efectuat de organele de inspectie fiscala, conform adresei din 06.02.2008, prin care se arata ca pentru perioada ianuarie 2007-iunie 2007, majorarile de intarziere sunt in quantum mai mic, fata de suma care a fost calculata prin raportul de inspectie fiscala din 04.12.2007 in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata.

In ceea ce priveste diferenta intre suma contestata si majorarile de intarziere aferente TVA, se retine ca aceasta provine, dupa cum s-a aratat din faptul ca societatea eronat, pe de o parte a calculat majorarile de intarziere aferente TVA suplimentar pentru luna iunie 2007, cu luarea in calcul a unui numar de 30 zile intarziere, fata de un numar de 89 zile intarziere cat au fost avute in vedere la calculul efectuat de organele de inspectie fiscala, iar pe de alta parte in mod eronat societatea a inmultit baza de calcul aferenta lunii februarie, pentru care termenul scadent este 25 martie, cu 28 reprezentand numarul de zile ale lunii februarie, si nu baza de calcul a lunii ianuarie, pentru care termenul scadent este 25 februarie. In consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E

1. Suspendarea solutionarii cauzei pentru impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, pana la

pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului organului de inspectie fiscala urmand ca la incetarea motivului care a determinat suspendarea sa fie inaintat organului competent conform legii, pentru solutionarea cauzei in functie de rezolvarea laturii penale.

2. Desfiintarea partiala a deciziei de impunere din 04.12.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice J1 - Activitatea de inspectie fiscala, pentru impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente impozitul pe profit, urmand ca Administratia Finantelor Publice J1 - Activitatea de inspectie fiscala, prin alta echipa, sa emita un nou act administrativ fiscal, in conformitate cu pct.12.8 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 si considerentele prezentei decizii.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X SRL pentru impozitul pe profit, majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

3. Admiterea contestatiei SC X SRL pentru majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel J1 sau Curtea de Apel O3, in termen de 6 luni de la comunicare.