

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 11 din 22 februarie 2008

Cu adresa nr.74/15.01.2008, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr.6383/16.01.2008, **Activitatea de Inspectie Fiscala Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. S.R.L.** din localitatea, Jud. Prahova, impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.**

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

Obiectul contestatiei îl constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- ... lei - TVA stabilita suplimentar de plata;
- ... lei - majorari si penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoarei sunt urmatoarele:

"[...] I. - TVA deductibila:

1. In perioada august 2004 - august 2007 a fost dedusa TVA in suma de lei, aferenta spatiului secundar din, str..... nr....., fapt apreciat de organul de control, ca nelegal, nefiind declarat ca punct de lucru, in schimb exista contract de inchiriere.

De retinut este faptul ca acest sediu secundar a fost declarat initial, la Registrul Comertului, dar la prelungirea contractului de inchiriere s-a omis a se declara si in continuare la ORC, fapt remediat in luna septembrie 2007.

[...].2. Din actul de control si din modul de tratare a acestei situatii de fapt de catre organul de control, rezulta ca in perioada cat a fost contract de inchiriere declarat la Registrul Comertului cu sediu secundar, s-a apreciat ca a fost folosit pentru derularea activitatii destinate scopului operatiunilor sale taxabile, fapt care are drept consecinta deducerea TVA aferenta, potrivit art.145 (3) din codul fiscal, operatiune si temei legal invocat de organul de inspectie in a admite ca legale deducerile de TVA din aceasta perioada.

Cum se explica pozitia organului de control care, constatand existenta aceluiasi contract de inchiriere, a acelorasi activitati desfasurate, aceluiasi spatiu - sediu secundar, pentru motivul ca nu s-a prelungit o perioada de timp mentiunea la Registrul Comertului, invocand acelasi temei legal, ne infirma deducerea, obligandu-ne la plata?

[...]. II. - TVA colectata

1. Ziarele care nu au fost vandute si astfel nu au fost consemnate in facturile fiscale, au fost apreciate ca lipsuri si astfel s-a procedat la colectarea TVA, [...]. De mentionat ca, in perioada supusa controlului, s-a colectat o diferenta de TVA in suma de lei.

2. De precizat este faptul ca ziarele nevandute au fost distribuite gratuit catre cititori si operatiunea a fost inregistrata ca atare in contabilitate, dar articolul contabil, respectiv nota contabila, efectuate nu au avut anexat si documentul justificativ, limitandu-se la faptul inregistrarii corecte si reale, chiar daca au existat intocmite in acest sens acte justificative.

3. Masura colectarii TVA in acesta situatie nu corespunde realitatii operatiunilor, mai ales ca justificarea distribuirilor gratuite a ziarelor nevandutese poate reconstitui, avand in vedere ca dupa inmatricularea societatii la Registrul Comertului, conducerea societatii a hotarat ca in scopul popularizarii si reclamei activitatii noastre, ziarele ramase in stoc sa fie distribuite gratuit cititorilor. In acest sens exista Hotararea nr.... din04.2001 care se gaseste in arhiva societatii, dar este adevarat ca nu era anexata la fiecare operatiune de deducere. In acest sens, anexam copie dupa aceasta hotarare. [...].”

II. Prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la S.C. S.R.L. din, jud.Prahova, s-au stabilit urmatoarele:

“a) Referitor la TVA deductibila

[...] - verificarea efectuata a retinut ca deficiente faptul ca in perioada august 2004 - august 2007, unitatea a inregistrat cheltuieli si TVA deductibila corespunzatoare unui spatiu ce nu a fost declarat ca punct de lucru (respectiv sediu secundar), acest lucru realizandu-se abia din luna septembrie 2007 potrivit mentiunii nr...../.....). Situatia analitica a acestor cheltuieli, precum si a TVA deductibila aferenta este prezentata in anexa nr....

[...], in baza prevederilor art.145 (3) si (4) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, pentru valoarea totala de lei reprezentand TVA dedusa pentru acele servicii achizitionate (chirii, utilitati etc.), ce nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale agentului economic, societatea nu poate beneficia de deducere.

b) Cu privire la TVA colectata

- in cursul anului 2002, unitatea a evidentiat in conturile contabile 623 “Cheltuieli de protocol, reclama, publicitate” si 658 “Alte cheltuieli de exploatare” sume reprezentand potrivit explicatiei din notele contabile si celelalte situatii intocmite de societate cheltuieli protocol ziare, reprezentand in fapt contravaloarea ziarelor ce nu se regasesc in facturile de vanzare (respectiv descarcarea de gestiune a ziarelor ramase). In anul 2002, acestea au totalizat ROL (..... lei).

Mentionam ca inregistrarea in cheltuielile de exploatare (ct.623 si 658) s-a facut fara a avea la baza documente justificative.

[...], in baza prevederilor art.18, lit.c) din O.U.G. Nr.17/2001, respectiv ale art.22 (4), lit.c) din Legea nr.345/2002, modificate si completate, [...], pentru valoarea totala de lei s-a procedat la colectarea TVA aferenta, aceasta insumand lei.

- o situatie asemanatoare a fost identificata si in anul 2003, in sensul ca, lunar, stocul de ziare ramase (ce nu se regasesc in documentele de vanzare - facturi), a fost trecut pe cheltuieli - cont 658.8 “Alte cheltuieli de exploatare”, fara ca unitatea sa detina vreun document justificativ in acest sens.

La nivelul anului 2003, aceste costuri au totalizat ROL (..... lei);

- aceeasi situatie se repeta si in anul 2004, sumele evidentiate ca si cheltuieli de exploatare in acelasi cont contabil (658), dar si in contul 607 “Cheltuieli privind marfurile”, totalizand ROL (..... lei);

[...], in baza prevederilor art.3, lit.e) din Legea nr.345/2002, respectiv ale art.128 (3), lit.e) din Legea nr.571/2003, modificate si completate, pentru valoarea totala de lei (..... lei + lei) s-a procedat la colectarea TVA corespunzatoare, aceasta insumand lei (..... lei *19% + lei*9%).

- incepand cu anul 2005 (respectiv in intervalul ianuarie 2005 - septembrie 2007), la intrare, contabilizarea ziarelor editate s-a facut direct in contul 607 “Cheltuieli privind marfurile”, veniturile realizate din vanzarea acestora fiind evidentiate in contul contabil 707 “Venituri din vanzarea marfurilor”.

[...]. - lunar stocul de ziare ce nu se regasesc in facturile de vanzare este contabilizat in cheltuielile de exploatare (contul 607 “Cheltuieli privind marfurile”) fara a avea la baza vreun document justificativ intocmit in acest sens.

{...}, in baza prevederilor art.128 (3), lit.e) (pentru anii 2005 si 2006), respectiv ale art.128 (4), lit.d) (an 2007), s-a procedat la colectarea TVA aferenta bunurilor constatate lipsa, aceasta insumand lei (anexa nr.2.5).

[...] Ca deficienta, s-a constatat si faptul ca unitatea nu a colectat TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol la finele 2003, 2004, 2005 si 2006, [...]. In timpul controlului s-a procedat la colectarea TVA corespunzatoare, aceasta insumand lei [...].

Totodata, pentru marfa constatata lipsa la finele anului 2004, evidentiata in contul 658.8 si care a totalizat ROL (..... lei), unitatea a colectat TVA in cota de 19% in suma totala de ROL.

c) Referitor la TVA de plata/de recuperat

[...] Fata de cele mentionate anterior, la control a rezultat TVA de plata in valoare totala de lei, cu lei mai mult fata de cea evidentiata de unitate, [...].

Pentru TVA de plata stabilita suplimentar la control au fost calculate majorari in baza art.12 si 13 din O.G. Nr.61/2002, respectiv art.109 (116) din Codul de procedura fiscala, republicat, modificat si completat, in valoare totala de lei, precum si penalitati de intarziere potrivit art.14, respectiv 119 (121) din aceleasi acte normative in suma totala de lei (anexa nr.2.7). [...].”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat de organele fiscale apartinand A.I.F. Prahova la S.C. S.R.L. in data de a fost verificat modul de determinare, evidenta si virare a obligatiilor datorate bugetului general consolidat al statului.

Activitatea principala desfasurata de societatea comerciala a fost cea de “...”, cod CAEN

Verificarea taxei pe valoarea adaugata a vizat perioada **ianuarie 2002 - septembrie 2007**.

La control a fost stabilita TVA de plata in valoare totala de lei, cu lei mai mult fata de cea evidentiata de societatea comerciala, din care se contesta diferenta suplimentara de TVA in suma de lei (..... lei TVA deductibila + lei TVA colectata). Pentru TVA de plata stabilita suplimentar la control au fost calculate majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei, contestata partial.

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila contestata in suma de lei:

In perioada analizata (ianuarie 2002 - septembrie 2007), societatea comerciala a dedus TVA in suma totala de lei. La control s-a stabilit o TVA deductibila in suma totala de lei, cu lei mai mica decat cea evidentiata de unitatea verificata.

Diferenta de lei (.....lei -lei) reprezinta TVA pentru care la control nu s-a acordat drept de deducere.

Astfel, in perioada august 2004 - august 2007, societatea comerciala a inregistrat TVA deductibila aferenta serviciilor achizitionate (chirii, utilitati) corespunzatoare unui spatiu inchiriat, ce nu a fost declarat punct de lucru (respectiv sediu secundar).

Conform raspunsului dat de dl, in calitate de administrator al S.C. S.R.L., la intrebarea nr.... din Nota explicativa, desi in spatiul inchiriat unitatea nu a desfasurat activitate, totusi au fost achitate cheltuielile aferente in vederea redeschiderii acestuia.

In baza prevederilor art.145 alin.(3) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de control au concluzionat ca pentru valoarea totala de lei reprezentand TVA dedusa pentru servicii achizitionate

care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale agentului economic, societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere.

Prin contestația formulată, S.C. S.R.L. susține că spațiul închiriat a fost declarat inițial la Registrul Comerțului, dar la prelungirea contractului de închiriere s-a omis să se declare și în continuare la O.R.C., fapt remediat în luna septembrie 2007.

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizează următoarele:

“**Art. 145.** - [...].

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

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

Fata de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Societatea comercială susține că până în data de 01 august 2004, S.C. S.R.L. a avut închiriat și declarat la O.R.C. ca punct de lucru, un spațiu situat în, Str....., Nr..... Odată cu prelungirea contractului de închiriere pentru acest spațiu, societatea comercială nu a mai declarat la O.R.C. existența unui punct de lucru. Declarația punctului de lucru situat în, str....., nr..... s-a făcut începând cu luna septembrie 2007, conform Mențiunii nr...../.....

Astfel, deși în perioada august 2004 - august 2007 pentru spațiul din, str....., nr..... a fost încheiat contract de închiriere, totuși prin nedeclararea acestuia ca punct de lucru, societatea comercială recunoaște că spațiul nu a fost folosit pentru activitatea proprie.

În această perioadă au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuieli reprezentând chirie și telefon (Romtelecom și Zapp) aferente spațiului închiriat și a fost dedusă TVA aferentă în suma totală de lei

Conform prevederilor art.145 alin.(3) din Codul fiscal, deducerea TVA este strict legată de realizarea unei activități economice, astfel cum este definită la art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

Însă, așa cum declară chiar administratorul S.C. S.R.L. în Nota explicativă - anexă la Raportul de inspecție fiscală, “*În perioada august 2004 - august 2007 în spațiul menționat nu am desfășurat activitate dar am continuat să plătesc chirie și utilități având în vedere că urma să redeschidem activitatea în acest spațiu, fapt care s-a și întâmplat începând cu septembrie 2007.*”

Din cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de lei, conform prevederilor art.145 alin.(3) din Codul fiscal, întrucât spațiul închiriat în perioada august 2004 - august 2007 nu a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile ale societății comerciale, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru TVA de plată în suma de lei, **contestația se va respinge ca neîntemeiată.**

Societatea contestatoare susține că dintr-o omisiune nu a fost declarat la O.R.C. punctul de lucru, însă “*omisiunea*” putea fi remediată în perioada de trei ani (august 2004 - august 2007) dacă S.C. S.R.L. ar fi desfășurat activitate în spațiul închiriat.

Existența legală a sediului secundar a fost recunoscută și confirmată de organul de control în perioada când acesta a fost declarat la O.R.C. Prahova, însă doar faptul că

societatea a inchiriat un spatiu nu dovedeste si utilizarea acestuia in folosul operatiunilor sale taxabile pentru a avea dreptul de deducere a TVA aferenta chiriei si utilitatilor achitate pentru acest spatiu.

2) Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata contestata in suma de .. lei:

In perioada analizata (ianuarie 2002 - septembrie 2007), societatea comerciala a colectat TVA in suma totala de lei, iar la control s-a stabilit o TVA colectata in suma totala de lei, cu lei mai mult decat cea evidentiata de unitatea verificata.

Diferenta de lei este rezultatul urmatoarelor influente:

- lei - TVA colectata aferenta ziarelor editate dar care nu se regasesc in facturile de vanzare;

- lei - TVA colectata aferenta depasirii cheltuielilor de protocol la finele anilor 2003, 2004, 2005 si 2006;

- lei - TVA colectata aferenta marfii constatate lipsa la finele anului 2004.

Fata de TVA colectata suplimentar la control in suma de lei, societatea comerciala contesta si motiveaza TVA colectata in suma de lei aferenta ziarelor ce nu se regasesc in facturile de vanzare.

Referitor la acest aspect, organele de control au constatat urmatoarele:

- In cursul anului 2002 societatea comerciala a evidenciat in conturile contabile 623 "*Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate*" si 658 "*Alte cheltuieli de exploatare*" sume reprezentand cheltuieli protocol ziare, potrivit explicatiei din notele contabile si din celelalte situatii intocmite de societate.

In anul 2002, cheltuielile cu ziarul neandute au totalizat lei RON, respectiv 65% din totalul aprovizionarilor.

Avand in vedere explicatiile din notele contabile ("*Cheltuieli protocol ziare*"), cat si faptul ca la 31.12.2002 societatea comerciala a inregistrat pierdere contabila si nu profit, deci nu are drept de deducere pentru cheltuielile de protocol, conform prevederilor art.18 lit.c) din O.U.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si art.22 alin.(4) lit.c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, pentru valoarea totala de lei s-a colectat TVA in suma de lei.

- In anul 2003, stocul de ziare neandut a fost inregistrat in cont contabil 658.8 "*Alte cheltuieli de exploatare*", fara ca societatea sa detina un document justificativ in acest sens.

La nivelul anului 2003, aceste costuri au totalizat lei. Conform prevederilor art.3 lit.e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, pentru aceasta suma s-a colectata TVA in valoare de lei.

- In anul 2004, stocul de ziare neandut a fost inregistrat in contul contabil 658.8 "*Alte cheltuieli de exploatare*" si in contul 607 "*Cheltuieli privind marfurile*", fara ca societatea sa detina un document justificativ in acest sens. La nivelul anului 2004, aceste costuri au totalizat lei.

Conform prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru aceasta suma s-a colectata TVA in valoare de lei aferenta lipsei de marfuri in gestiune in suma de lei.

Se mentioneaza ca in perioada ianuarie 2003 - decembrie 2004, ziarul editat au fost evidenciate ca marfuri in contul analitic 371.2 "*Marfuri - ziare*", lunar unitatea urmarind ca acest cont sa nu prezinte sold. In acest sens, stocul de ziare ce nu se regaseste

in facturile de vanzare a fost preluat pe cheltuieli, fara ca unitatea sa detina documente justificative in acest sens. In aceasta perioada stocul de ziare nevandut reprezinta ...% din totalul aprovizionarilor cu ziare.

- In perioada ianuarie 2005 - septembrie 2007 in momentul aprovizionarii, ziarele editate s-au inregistrat direct in contul 607 "*Cheltuieli privind marfurile*", veniturile rezultate din vanzarea acestora fiind evidentiata in contul 707 "*Venituri din vanzarea marfurilor*".

In anul 2005, pretul de vanzare practicat a acoperit din punct de vedere valoric stocurile de ziare inregistrate pe cheltuieli pentru care unitatea nu detine documente justificative privind destinatia acestora, astfel ca diferenta dintre veniturile din vanzarea marfurilor si cheltuielile aferente acestora este pozitiva.

Aceiasi situatie nu se inregistreaza si in anii 2006 si 2007, in care rulajele contului 607 "*Cheltuieli privind marfurile*" sunt mai mari decat rulajele contului 707 "*Venituri din vanzarea marfurilor*".

Stocul de ziare ce nu se regaseste in facturile de vanzare si este contabilizat in contul 607 "*Cheltuieli privind marfurile*" fara a avea la baza documente justificative, se prezinta anual astfel:

- in anul 2005 : lei;
- in anul 2006 : lei;
- ianuarie - septembrie 2007 : lei.

Astfel in baza prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de control au procedat la colectarea TVA aferenta bunurilor constatate lipsa in gestiune, respectiv: lei pentru anul 2005, lei pentru anul 2006 si lei pentru perioada ianuarie - septembrie 2007.

S.C. S.R.L. precizeaza ca ziarele nevandute au fost distribuite gratuit catre cititori si operatiunea a fost inregistrata ca atare in contabilitate, "*[...], dar articolul contabil, respectiv nota contabila, efectuate nu au avut anexat si documentul justificativ, limitandu-se la faptul inregistrarii corecte si reale, chiar daca au existat intocmite in acest sens acte justificative*". In sprijinul sustinerilor sale, societatea contestatoare anexeaza Hotararea nr.1 din 25.04.2001, "*[..] care se gaseste in arhiva societatii, [...]*".

Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:

- O.U.G. nr.17/2000 privind TVA, in vigoare in perioada ianuarie - mai 2002:

"Art. 18. - Contribuabilii inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor si serviciilor achizitionate, destinate realizarii de:

[...]

c) actiuni de sponsorizare, reclama si publicitate, precum si alte actiuni prevazute de legi, cu respectarea plafoanelor si destinatiilor prevazute in acestea."

- Legea nr.345/2002 privind TVA, in vigoare in perioada iunie 2002 - decembrie 2003:

"Art. 3. - (1) Prin livrare de bunuri se intelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, direct sau prin persoanele care actioneaza in numele acestora.

[...]

(4) Este asimilata livrarilor de bunuri preluarea de catre persoane impozabile a bunurilor achizitionate sau fabricate de catre acestea pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata sau pentru a fi puse la dispozitie altor persoane fizice sau juridice in

mod gratuit, daca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial. Se excepteaza de la aceste prevederi bunurile acordate in mod gratuit, in limitele si potrivit destinatiilor prevazute prin lege.

Art. 22. - [...]

(4) Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de:

[...]

c) actiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum si pentru alte actiuni prevazute in legi, cu respectarea limitelor si destinatiilor prevazute in acestea;”

- H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

“Art. 3. - In sensul art. 3 din lege se considera livrari de bunuri:

[...]

e) bunurile constatate lipsa pe baza de inventariere, atat cele imputabile, cat si cele neimputabile, cu exceptia celor prevazute la art. 4 alin. (1) lit. b) din prezentele norme; [...]

Art. 4. - [...].

(2) Bunurile acordate si/sau serviciile prestate in mod gratuit, precum si punerea la dispozitie in mod gratuit de bunuri care fac parte din activele persoanei impozabile, potrivit limitelor si destinatiilor prevazute de lege, cum sunt actiunile de sponsorizare, mecenat, protocol si alte actiuni stabilite prin lege, nu sunt asimilate cu livrarile de bunuri si/sau cu prestarile de servicii. Incadrarea in plafonanele legale se determina pe baza datelor raportate prin situatiile financiare anuale. Depasirea plafonului constituie operatiune asimilata livrarii de bunuri si/sau prestarii de servicii, daca s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata corespunzatoare depasirii, respectiv se colecteaza taxa pe valoarea adaugata. [...].

Art. 60. - [...].

(2) Actiunile de sponsorizare, publicitate, protocol, precum si alte actiuni prevazute in legi, efectuate in limitele si potrivit destinatiilor prevazute in acestea, nu constituie livrare de bunuri si/sau prestare de servicii, conform art. 3 alin. (4) si art. 4 alin. (4) din lege. Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitiile destinate realizarii acestor actiuni, in conformitate cu art. 22 alin. (4) lit. c) din lege.

(3) Actiunile prevazute la alin. (2), efectuate peste limitele prevazute de legi, precum si nerespectarea destinatiilor prevazute de acestea constituie livrare de bunuri si/sau prestare de servicii conform art. 3 alin. (4), respectiv art. 4 alin. (3) din lege, si se supun regulilor de impozitare a operatiunilor taxabile, respectiv se colecteaza taxa pe valoarea adaugata aferenta si se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor.

(4) Microintreprinderile care se incadreaza in prevederile Ordonantei Guvernului nr. 24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, pentru bunurile acordate in cadrul actiunilor de protocol, au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitiile destinate realizarii acestor actiuni ca si unitatile care sunt impuse in baza actelor normative care reglementeaza impozitul pe profit.”

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare din ianuarie 2004:

“Art. 128. - [...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrari de bunuri efectuate cu plata, in sensul alin. (1):

[...]

e) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor prevazute la alin. (9) lit. a) si c).

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

[...];

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate in conditiile stabilite prin norme.

[...]

e) acordarea in mod gratuit de bunuri ca mostre in cadrul campaniilor publicitare, pentru incercarea produselor sau pentru demonstratii la punctele de vanzare, alte bunuri acordate in scopul stimularii vanzarilor.”

- H.G. nr.44/2004 printru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“7. (1) [...]”

In categoria bunurilor degradate calitativ se incadreaza si ziarele, revistele, cartile, manualele scolare, care sunt returnate de catre difuzori si care nu mai pot fi valorificate.”

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei concluzioneaza ca S.C..... S.R.L. avea obligatia colectarii TVA in suma de lei aferenta ziarelor ce nu se regasesc in facturile de vanzare, intrucat:

- In **anul 2002**, conform prevederilor art.18 alin.c) din O.U.G. nr.17/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.22 alin.(4) lit.c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, contribuabilii inregistrati ca platitori de TVA aveau dreptul la deducerea acestei taxe pentru bunurile achizitionate si destinate realizarii actiunilor de reclama, publicitate si protocol si in conditiile respectarii plafonului si destinatiilor prevazute de legi (O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare si Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit).

Astfel, plafonul maxim pentru admiterea cheltuielilor deductibile cu protocolul a fost in anul 2002 de 2% aplicat asupra profitului brut contabil din care se scad aceste cheltuieli.

Conform prevederilor art.4 alin.(2) si art.60 alin.(3) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin H.G. nr.598/2002, depasirea plafonului sus mentionat al cheltuielilor de protocol constituie operatiune asimilata livrarii de bunuri pentru care se colecteaza TVA.

La art.60 alin.(4) din Normele mentionate, se precizeaza ca si societatile comerciale care se incadreaza in categoria microintreprinderilor - asa cum este cazul S.C. S.R.L. - li se aplica prevederile privind bunurile acordate in cadrul actiunilor de protocol.

Avand in vedere considerarea de catre S.C. S.R.L. a cheltuielilor in suma de lei RON ca si cheltuieli de protocol, cat si faptul ca la 31.12.2002 societatea comerciala a inregistrat pierdere contabila, deci nu a inregistrat profit pentru a beneficia de deductibilitatea limitata a cheltuielilor de protocol si a TVA aferenta, rezulta ca aceasta are obligatia colectarii TVA calculata la control in suma de lei aferenta cheltuielilor de protocol inregistrate in anul 2002 in suma de lei, conform prevederilor legale sus mentionate.

- In perioada ianuarie 2003 - septembrie 2007, diferenta dintre ziarele aprovizionate si cele vandute (stocul de marfa nevandut) a fost inregistrata lunar pe cheltuieli, respectiv in contul “658 Alte cheltuieli de exploatare” si contul 607 “Cheltuieli privind marfurile”, fara a avea la baza documente justificative.

Astfel, prin aceste inregistrari nu se face dovada ca ziarele au fost distribuite in mod gratuit catre populatie, asa cum se sustine in contestatie, caz in care actiunea ar fi trebuit incadrata ca o cheltuiala de publicitate, reclama.

In cazul in care totusi ziarele au fost distribuite gratuit cititorilor, asa cum se sustine in contestatie, aceasta distribuire nu a condus la stimularea vanzarilor, asa cum prevede art.128 alin.(9) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat, intrucat in toata perioada verificata, ziarele nevandute au fost mai multe decat ziarele vandute.

De asemenea, nu exista nicio dovada a acordarii altei destinatii pentru ziarele nevandute, respectiv retur marfa de catre difuzori, distrugere etc., pentru ca aceste ziare sa

nu fie considerate livrari de bunuri si sa fie incadrate in categoria bunurilor degradate calitativ, conform prevederilor pct.7 alin.(1) din H.G. nr.44/2004.

In plus, nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca ziarele aprovizionate nu au mai putut fi valorificate. Astfel, in conditiile in care cantitatea de ziare vandute nu reprezinta mai mult de ...% din totalul aprovizionarilor, este nejustificata aprovizionarea continua cu aceleasi tiraje.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect organele de control au considerat ca ziarele achizitionate si pentru care nu exista documente de iesire si nici nu se regasesc in stoc, reprezinta marfa lipsa in gestiune, deci o operatiune asimilata livrarilor de bunuri, pentru care societatea comerciala datoreaza TVA colectata, conform prevederilor art.3 alin.(1) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, coroborat cu prevederile art.3 lit.e) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, precum si prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citate.

Documentul prezentat de societatea comerciala in sustinerea afirmatiilor sale si in baza caruia au fost inregistrate pe costuri ziarele aprovizionate si nevandute, respectiv **Hotararea nr. .../....04.2001** a asociatului unic - administrator, prevede urmatoarele:

“Art.1 - Lunar se va stabili stocul de publicatii ramase nevalorificate, urmare carui fapt acestea vor fi difuzate in mod gratuit catre cititori, in scopul realizarii unei activitati intense de reclama si asigurarii, in viitor, a unei difuzari cat mai profitabile pentru societate.

Art. 2 - Valoarea ziarelor si altor publicatii apartinatoare, nevandute, vor fi inregistrate pe cheltuieli, ca activitatea de reclama, reflectandu-se, ca atare, in rezultatele financiare. [...].”

Din continutul acestui document, rezulta ca nu au fost respectate prevederile primului articol, in sensul ca, desi lunar s-a stabilit stocul de publicatii ramas nevalorificat, totusi societatea a continuat sa comande acelasi tiraj de ziare in intreaga perioada verificata (ianuarie 2002 - septembrie 2007), nefiind realizat scopul propus, respectiv difuzarea cat mai profitabila pentru societatea comerciala.

Nu au fost respectate nici prevederile art. ... din Hotarare, respectiv inregistrarea pe cheltuieli, ca activitate de reclama, a publicatiilor distribuite gratuit, acest fapt realizandu-se doar partial in cursul anului 2002.

In plus, doar prezentarea Hotararii nr. .../....04.2001 pentru justificarea necolectarii TVA in suma totala de lei, aferenta ziarelor nevandute in perioada 2002 - 2007, nu este suficienta, intrucat acest caz se supune mai intai prevederilor legale in vigoare privind TVA, asa cum am prezentat mai sus.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere, respectiv pentru TVA colectata suplimentar, devenita TVA de plata in suma de lei, **contestatia se va respinge ca neintemeiata.**

De asemenea, conform prevederilor art.12, art.13 si art.14 din O.G. nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare si ale art.109 si art.119 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, **se va respinge ca neintemeiata contestatia si pentru majorarile si penalitatile de intarziere** in suma totala de lei, aferente diferentei suplimentare de TVA de plata stabilita la control si contestata, in suma totala de lei, prezentata la pct.1) si 2) din prezenta decizie.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. S.R.L. din, Jud.Prahova, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale

suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DE C I D E :

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. S.R.L. pentru suma totala de lei reprezentand TVA de plata si majorari de intarziere aferente.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,