

DECIZIA NR. _123/_2006

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice - Activitatea de Control Fiscal, asupra contestatiei formulata de SC X SRL

Societatea contesta sumele stabilite de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de control fiscal cuprinse in decizia de impunere nr., reprezentand:

- Taxa pe valoarea adaugata
- dobanzi de intarziere
- penalitati de intarziere

- Impozit pe profit
- dobanzi de intarziere
- penalitati de intarziere

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.177 alin.(1) din OG nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii catre contribuabil a Deciziei de impunere nr.1218/24.08.2005, comunicare facuta in data de 31.08.2005 potrivit confirmarii de primire anexata la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la Directia generala a finantelor publice a judetului Ilfov, respectiv 03.10.2005.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175, art.176 si art. 179 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia formulata de S.C. X SRL

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr..., societatea sustine urmatoarele:

1) Cu privire la cheltuielile cu chiria auto efectuate catre SC... SRL, conform contractelor de inchiriere societatea contestatoare motiveaza ca in realizarea obiectului principal de activitate care consta in comertul cu ridicata al produselor cosmetice si de parfumerie, SC X SRL, utilizeaza mijloacele de transport inchiriate in mai multe situatii, la mai multe nivele de distributie, in precomercializarea (vizitarea clientilor in vederea efectuarii de comenzi, contactarea de noi clienti , etc.) si livrarea marfurilor sale catre beneficiari finali ,asigurand la cererea cumparatorului , transportul marfurilor comandate

In fiecare an , numarul si tipul de autovehicule inchiriate a variat in functie de nevoile comerciale, ajungand in anul 2005 ca numarul acestora sa fie de doar 41, sub numarul salariatilor SC X SRL la data controlului (56 salariati).

Utilizarea autovehiculelor inchiriate a condus la realizarea de venituri, concretizate in cresterea cifrei de afaceri de la an la an si in obtinerea incepand cu anul 2003 de profit, cheltuielile de inchiriere fiind aferente acestor venituri, in sensul art.4alin.4 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.In plus aceste autovehiculele inchiriate fiind inscriptionate cu numele si emblema firmei folosesc promovarii produselor comercializate.

De asemenea, contestatoarea sustine ca autovehiculele inchiriate nu au fost utilizate in alte scopuri decat in cele producatoare de venituri. Iar numarul angajatilor a fost constant mai mare decat numarul autovehiculelor inchiriate de la SC... SRL si in concluzie, TVA aferenta acestor cheltuieli este deductibila conform dispozitiilor art.21 alin.1 din OUG nr.17/2000, art.22 alin.4 lit.a si art.24 alin.2 lit.a din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, precum si ale art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, avand in vedere caracterul taxabil al operatiunii de inchiriere si comercial al activitatii desfasurate in scopul obtinerii de venituri.

2) Cu privire la cheltuielile aferente achizitiilor de la SC Y SRL, contestatoare argumenteaza:

Partile sociale detinute de asociati la SC Y SRL au fost cesionate.

La data de 29.05.2002 partile au solicitat inscrierea mentiunilor cu

privire la schimbarea asociatilor si sediului SCY SRL la Registrul comertului, certificatul de inregistrare mentiuni fiind eliberat la 11.06.2002, or operatiunile vizate de organele de inspectie fiscala ca fiind inregistrate in facturi fiscale eronat intocmite , ca neavand sediul corect al societatii vanzatoare, au fost efectuate la datele:

Asadar, din punct de vedere legal noul sediu al vanzatoarei nu putea fi indicat in documentele societatii inaintea eliberarii noului certificat de inmatriculare ca urmare a inregistrarii mentiunii de schimbare a sediului social si autorizarii functionarii la noul sediu. Majoritatea facturilor emise de SC Y SRL catre SC X SRL au fost emise inaintea eliberarii certificatului de inmatriculare privind noul sediu al furnizorului.

Documentele in care au fost consemnate livrarile de bunuri sunt documente cu regim special care au fost achizitionate in mod legal de catre SC Y SRL, denumirea si codul fiscal fiind consemnate in mod corect in facturi, fapt necontestat de organul de inspectie fiscala

In ceea ce priveste sediul furnizorului, contestatoarea sustine ca modificarea acestuia a devenit opozabila fata de terti, odata cu eliberarea certificatului de inregistrare de mentiuni si a certificatului de inmatriculare, incepand cu data de 11.06.2002, deoarece certificatul de inmatriculare este documentul care face dovada mentiunilor cu privire la sediu, denumirea societatii, codul unic de inregistrare si numarul de inregistrare in Registrul Comertului.

Astfel, SC Y SRL putea solicita eliberarea noilor documente cu regim special si inregistre noul sediu pe facturile fiscale numai dupa data eliberarii documentelor necesare, respectiv dupa 11.06.2002.

Cu privire la realitatea operatiunii, societatea sustine ca aceasta este dovedita pe langa factura fiscala si cu notele de intrare-receptie pentru marfuri, documente contabile verificate de organele de inspectie fiscala si care stabilesc faptul ca transferul marfurilor ce au fost consemnate in facturile emise de SC Y SRL catre SC X SRL s-a realizat si faptic, nu numai scriptic prin intocmirea facturii.

De asemenea, marfurile achizitionate au fost achitate efectiv la cumparare, fapt dovedit cu ordinele de plata vizate de banca.

Totodata, o mare parte din marfurile achizitionate au fost comercializate, inregistrandu-se taxa pe valoarea adaugata de plata iar veniturile obtinute se regasesc in baza de calcul a impozitului pe profit.

Sub acest aspect, pentru argumentele expuse, contestatoarea sustine ca aceste cheltuieli inscrise in facturile mai sus mentionate , au fost interpretate in mod eronat ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit si la calculul taxei pe valoarea adaugata.

Referitor la factura fiscala nr.... contestatoarea sustine ca organul de inspectie fiscala a inclus in mod eronat o parte din valoarea cuprinsa in factura la recalcularea impozitului pe profit si la calculul TVA nedeductibil aferent anului 2002, intrucat aceasta cuprinde in mare parte mijloace fixe ce au inregistrata cheltuiala cu amortizarea, cheltuiala ce nu a fost inlaturata.

Privitor la facturile fiscale nr.... emise de SC Y SRL catre SC X SRL, contestatoarea sustine ca, aceste documente sunt facturi de retur, iar din jurnalele de vanzari si cumparari rezulta cu claritate ca valoarea acestora a fost inscrisa in minus si deci, sumele nu au fost considerate cheltuieli deductibile fiind aferente iesirii din gestiune a unor marfuri si nu achizitionarii de marfa.

Astfel, organul de inspectie fiscala in mod eronat a diminuat cheltuielile deductibile si valoarea TVA-ului deductibil cu valoarea acestor facturi.

De asemenea, societatea contestatoare motiveaza ca, organul de inspectie fiscala retine in mod neintemeiat TVA aferenta operatiunilor comerciale ca fiind nedeductibila, motivand nedepunerea declaratiilor de catre SC Y SRL incepand cu luna iunie 2002, invocand ca argument legal dispozitiile art.59 din Normele de aplicare a Legii 345/2002 aprobata prin HG.598/2002.

SC X SRL considera motivul neintemeiat deoarece, HG nr.598/2002 fiind publicat in MO nr.437 din 22.iunie 2002, a intrat in vigoare ulterior acestei operatiuni.

Art.22 alin.1 din Legea nr.345/2002 dispunea ” (1) Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata devine exigibila”.

Art.14 din acelasi act normativ prevedea “faptul generator al taxei pe valoarea adaugata ia nastere in momentul efectuarii livrarii de bunuri si/sau in momentul prestarii serviciilor,cu exceptiile prevazute de prezenta lege”.

Referitor la faptul ca SC Y SRL nu a mai depus incepand cu luna iunie 2002 deconturi de TVA, contestatoarea sustine ca acest fapt

nu este in nici un caz de natura sa afecteze exigibilitatea si corespunzator, deductibilitatea la SC X SRL.

Astfel, avandu-se in vedere ca pretul marfii, inclusiv TVA a fost achitat de cumparator, in speta SC X SRL, vanzatorului Y SRL , rezulta ca TVA era exigibila la vanzator si deductibila la cumparator.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, fata de aceeasi motivare, contestatoarea sustine ca organul de inspectie fiscala in mod eronat a considerat contravaloarea facturilor mai sus mentionate ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal.

3) Referitor la cheltuielile cu transportul si manipularea marfii aferente anului fiscal 2003 si inregistrate drept cheltuieli deductibile fiscal in anul 2004, societatea argumenteaza ca in fapt, caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli a fost determinat de organul de control fata de momentul inregistrarii acestora, in anul 2004, intr-adevar aceste cheltuieli fiind inregistrate in contabilitatea societatii intr-un an diferit decat cel in care s-au efectuat.

4) In ceea ce priveste “ vanzarea in pierdere”,contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au apreciat eronat faptul ca la nivelul lunilor septembrie si decembrie 2002 si pe parcursul primului trimestru al anului 2004 societatea a vandut in pierdere o parte din produsele aprovizionate invocand dispozitiile art.19 din OG.99/2000 intrucat adoptarea si intrarea in vigoare a respectivei ordonante a avut urmatoarea evolutie:

A fost publicata in Monitorul Oficial la data de 01.09.2000.

Prin OUG 21/2001 publicata in Monitorul Oficial la data de 19.02.2001, se suspenda pe termen necunoscut aplicarea OG 99/2000 intrucat se dispune “ aplicarea Ordonantei Guvernului nr.99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor pe piata, publicata in Monitorul oficial al Romaniei, Partea I, nr.424 din 1 septembrie 2000, aflata in procedura de legiferare, se suspenda pana la adoptarea legii de aprobare sau de respingere de catre Parlament”;

La data de 16.12.2002, se publica in Monitorul ficial, Legea nr.650/2002 pentru aprobarea OG.99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor pe piata, care la pct.71 introduce art.91 cu urmatorul continut: “Prezenta ordonanta intra in vigoare la data de 1 ianuarie 2003”.

Totodata, societatea contestatoare considera ca organul de inspectie fiscala in mod eronat a adaugat in structura cheltuielilor cu costul de achizitie , a unor cheltuieli de comercializare legate direct de

iesirea din gestiune si nu de intrarea in gestiune cum cer reglementarile contabile, aducand in sustinere urmatoarele:

In reglementarile contabile , la cap.2-Forma si continutul situatiilor financiare anuale simplificate, in Sectiunea 3- Tratamente contabile, pct.3.1, lit.a), se prevede: “ Costul de achizitie al unui bun este egal cu pretul de cumparare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport -aprovizionare si alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea in stare de utilizare sau intrarea in gestiune a bunului respectiv”.

Iar in sectiunea 4 - prevederi referitoare la bilant,pct.40.6 se mentioneaza : “ Costul stocurilor trebuie sa cuprinda toate costurile aferente achizitiei si prelucrarii, precum si alte costuri suportate pentru a aduce stocurile in forma si in locul in care se gasesc, conform pct.3.1 din prezentul capitol”.

Societatea considera ca, in costul de achizitie se includ numai cheltuieli accesorii pentru punerea in stare de utilizare sau intrarea in gestiune a bunului respectiv iar in cazul SC X SRL, marfurile sunt active circulante detinute spre a fi revandute, prin urmare costul stocului cuprinde cheltuielile de achizitie conform DVI si cheltuieli de manipulare si transport, dar numai in masura in care acestea servesc la aducerea stocurilor in locul in care se gasesc, respectiv in depozit/gestiune.

Asa cum rezulta din raport, organul de control a adaugat in structura cheltuielilor cu costurile de achizitie, unele cheltuieli de comercializare legate direct de iesirea din gestiune si nu de intrarea in gestiune , asa cum este prevazut de reglementarile contabile.

Tot in sustinerea acestei cauze , SC X SRL mentioneaza ca pentru comercializarea produselor au fost stabilite raporturi contractuale complexe cu mai multe lanturi de magazine concretizate in contracte potrivit carora, in plus fata de comercializarea produselor livrate, acestea se angajau sa presteze o serie de servicii de promovare si marketing pentru care facturarea era separata.

Prestarea acestor servicii a fost facturata de fiecare din marile lanturi de magazine si achitata de SC X SRL si reprezinta costuri specifice acestei etape a activitatii- comercializarea, deci ele nu fac parte din costul de achizitie al produselor respective.

II. Din Raportul de inspectie fiscala nr... incheiat de organele fiscale din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice - Activitatea de control fiscal , ale carui constatari au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... s-au constatat urmatoarele:

A fost supusa controlului fiscal activitatea societatii in perioada februarie 2002 - mai 2005 privind taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe profit.

Activitatea societatii in aceasta perioada a constat in comert cu ridicata al produselor cosmetice si de parfumerie.

A. Referitor la TVA in suma de.... lei precum si accesoriile aferente, dobanzi de intarziere in suma de.... lei si penalitati de intarziere in suma de lei, nu a fost acceptata la deducere din urmatoarele motive:

1) chirie auto achitata catre SC.... SRL Bucuresti, pentru autoturismele si autoutilitarele peste numarul de angajati in activitatea de transport-distributie , contravenind prevederilor art.22 alin.4 lit.a si art.24 alin.2 lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, precum si prevederilor art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2) La nivelul anului 2002, organul de inspectie fiscala a considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile contravaloarea achizitiilor de marfa de la SC Y SRL in suma totala de....lei, intrucat , conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, orice operatiune economico- financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate.

Totodata, organul de inspectie fiscala considera ca nu exista certitudinea efectuarii operatiunii economico-financiare intrucat adresa furnizorului inscrisa in documente nu corespunde cu adresa reala a acestuia, sub mentiunea ca, la data emiterii facturilor fiscale SC Y SRL nu mai functiona la sediul declarat in documentele justificative deoarece, conform cererii de mentiuni nr..... depusa la Oficiul Registrului Comertului, societatea a fost cesionata de actualii asociati ai SC X SRL, modificandu-i-se sediul social, contrar prevederilor art.29 alin.B lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in sensul ca adresa furnizorului este nereala.

De asemenea, SC Y SRL, dupa cesionarea partilor sociale, nu a mai functionat la adresa mentionata si nici la adresa nou declarata.

3) Organul de inspectie fiscala a considerat cheltuiala nedeductibila diferenta dintre cheltuielile cu costul marfii si veniturile

obtinute din vanzarea acesteia , in suma de.... aferenta anului 2002 si.. lei aferenta anului 2004), considerand aceasta vanzare in pierdere.

Pentru vanzarea in pierdere echipa de control a colectat TVA la nivelul cheltuielilor cu costul marfii ce depasesc veniturile obtinute din vanzarea acesteia, conform prevederilor art.22 alin.4 lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 republicata, privind Codul fiscal.

B. In ceea ce priveste suma de.... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar , precum si a accesoriilor aferente, dobanzi de intarziere in suma de.... lei si penalitati de intarziere in suma de.... lei, prin raportul de inspectie fiscala a constatat nedeductibilitatea urmatoarelor cheltuieli :

1) cheltuielile aferente cu chiria auto achitata si SC ... SRL, pentru autoturismele si autoutilitarele peste numarul de angajati in activitatea de transport - distributie, ce contravin prevederilor art.4 alin.4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare si art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, precum si prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2) Contravaloarea facturilor aferente achizitiilor de marfa de la SCY SRL in suma totala de.. lei, a fost considerata de catre organul de inspectie fiscala ca fiind cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, intrucat documentele de vanzare nu indeplineau calitatea de document justificativ si totodata nu s-a putut dovedi certitudinea efectuarii acestor operatiuni economico-financiare, incalcandu-se prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.

In acest sens s-a constatat ca, adresa furnizorului inregistrata in documente nu corespunde cu adresa reala a acestuia, sub mentiunea ca, la data emiterii facturilor fiscale SC Y SRL nu mai functiona la sediul declarat in documentele justificative deoarece, conform cererii de mentiuni nr.... depusa la ORC, societatea a fost cesionata de actualii asociati ai SC X SRL, modificandu-i-se sediul social contrar prevederile art.29 alin.B lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in sensul ca adresa furnizorului este nereala.

De asemenea, SC X SRL, dupa cesionarea partilor sociale, nu a mai functionat la adresa mentionata si nici la adresa nou declarata

3) Cheltuielile cu transportul si manipularea marfii in suma totala de.... lei efectuate in anul 2003 dar inregistrate de catre

societatea contestatoare in anul fiscal 2004, de asemenea au fost considerate ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2004, conform prevederilor art.21 alin.1 si art.16 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicata.

4) Organul de inspectie fiscala a considerat cheltuiala nedeductibila diferenta dintre cheltuielile cu costul marfii si veniturile obtinute din vanzarea acesteia in suma de.... lei aferenta anului 2002 si... lei aferenta anului 2004 conform art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si art.19 din OG 99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor pe piata.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta faptul ca, au fost considerate parti integrate in costul marfii atat cheltuielile cu marfa conform declaratiei vamale de import cat si cheltuielile cu manipularea si transportul pana la depozitul firmei si taxele aferente percepute de diversele magazine prin care societatea isi comercializeaza produsele, conform sectiunii 3 pct.3.1 si sectiunii 4 pct.4.6 din OMF nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

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

Verificarea a cuprins perioada februarie 2002 - mai 2005.

A.TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma ..de lei, dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere insumand... lei, cauzele supuse solutionarii sunt dupa cum urmeaza:

1. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de.... lei aferenta chiriei auto achitata in baza contractelor de inchiriere catre SC SRL pentru autoturismele si autoutilitarele inchiriate, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acesteia, in conditiile in care societatea nu justifica ca serviciul achizitionat este destinat realizarii de operatiuni taxabile.

In fapt, SC X SRL in baza contractelor de inchiriere incheiate cu SC..... SRL Bucuresti, inchiriat de la aceasta autoturisme si

autoutilitare pentru desfasurarea activitatii , pentru care achita lunar chirie, organul de inspectie fiscala constatand ca numarul autoturismelor inchiriate depaseste nu numai numarul angajatilor din societate care participa direct la activitatea de transport si distributie, ci si numarul total de angajati ai firmei, astfel ca nu se justifica intreaga cheltuiala cu chiria auto.

Contestatoarea apreciaza insa ca, organul de inspectie fiscala a dat o interpretare total gresita documentelor puse la dispozitia sa si considerand nedeductibile jumatate din cheltuielile cu chiriile achitate pentru un numar de masini peste numarul de angajati.

In drept, in aceasta speta si pentru perioada verificata, aplicabilitate au prevederile art.19 pct.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, prin care se stipuleaza:

"Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente intrarilor contribuabilii sunt obligati:(...)

b) sa justifice ca bunurile în cauza sunt destinate pentru nevoile firmei si sunt proprietatea acesteia "

precum si prevederile art.22 alin.4 lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata , mentioneaza:

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

a) operatiuni taxabile".

Totodata, art.24 alin.2 lit.a din actul normativ mai sus invocat, stipuleaza:

" Nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la:

a)operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile"

De asemenea, pentru perioada verificata aplicabilitate in aceasta speta o au si prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ,republicata prin care se stipuleaza:

"(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila".

Din documentele depuse de societatea contestatoare la dosarul cauzei si anume copii contracte de inchiriere, liste personal angajat, nu reiese implicarea in activitatea economica a societatii a intregului numar de autoturisme si autoutilitare inchiriate si achizitionate in perioada 2002 - mai 2005 .

In anul 2002, conform contractului de inchiriere incheiat pentru o perioada de 9 luni (01.aprilie.2002 - 31.decembrie.2002), societatea inchiriaza un numar de 71 autovehicole din care 51- autoturisme, 20 - autoutilitare, in conditiile in care numarul mediu al angajatilor pe perioada 01.04.2002 - 31.12.2002, se ridica la 17 acestia avand functiile de directori de zona, asistent manager, secretar, reprezentant vanzari, soferi, manipulanti, contabili si agenti comerciali;

In anul 2003, societatea incheie cu SC SRL contractul de inchiriere, cu valabilitate 12 luni, prin care inchiriaza de la aceasta din urma un numar de 50 autoturisme si 20 de autoutilitare, pe cand din documentele depuse la dosarul cauzei rezulta ca, activitatea era desfasurata cu un numar mediu de 17 angajati in functiile de directori de zona, asistent manager, secretar, reprezentand vanzari, soferi, manipulanti, contabili si agenti comerciali, conform anexelor depuse de aceasta la dosarul contestatiei (pag.140-152). In acelasi an au mai fost achizitionate in numele societatii 17 autoturisme , numarul autovehiculelor ridicandu-se astfel la 87.

Pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2004, conform contractului de inchiriere nr.1044/2004, societatea contestatoare a inchiriat de la aceeasi societate ca si in anii precedenti, un numar de 53 autoturisme si 20 autoutilitare. Totodata, achizitioneaza in decursul anului 2004 un numar de 33 autoturisme, numarul acestora ajungand la 123, incluzand si pe cele 17 achizitionate in anul anterior, iar activitatea in anul 2004 a fost desfasurata cu un numar mediu de 37 angajati in functiile de directori de zona, asistent manager, secretar, reprezentand vanzari, soferi, manipulanti, contabili si agenti comerciali.

La inceputul anului 2005, in baza contractului de inchiriere nr.2044/2005, incheiat cu SC..... SRL, societatea pe langa cele 50 de autoturisme achizitionate in anii anterior, inchirieaza un numar de 46 autoturisme si totodata achizitioneaza inca 2 autoturisme. Astfel, la momentul controlului societatea dispunea de un numar de 98 autovehicole inchiriate si cumparate, in conditiile in care activitatea se desfasura cu un numar mediu de 44 angajati in functiile de directori de zona, asistent manager, secretar, reprezentand vanzari, soferi, manipulanti, contabili si agenti comerciali.

Chiar daca operatiunile de distributie, vanzare si promovare a produselor comercializate de societatea contestatoare sunt reale,

aspect necontrazis de organul de inspectie fiscala, societatea nu justifica prin documentele prezentate, ca in activitatea desfasurata a fost implicat intregul numar de autovehicole inchiriate, ca activitatea pe care o desfasoara necesita implicarea unui numar de autovehicole mult mai mare decat numarul angajatilor, respectiv daca acestea au suportat defectiuni si reparatii ce ar fi implicat stationarea acestora, astfel incat sa fie utilizate alte masini in locul celor defecte.

In concluzie, societatea nu aduce documente pentru a sustine necesitatea efectuarii intregii cheltuieli cu chiria auto in folosul activitatii sale, inregistrata in facturile emise de..... SRL , drept urmare organul de inspectie fiscala in mod corect a considerat ca nu se justifica jumatare din cheltuielile cu chiria auto pentru un numar de masini peste numarul de angajati.

Fata de cele retinute, intrucat argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ, se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata pentru acest capat de cerere in ceea ce priveste suma de..... RON reprezentand TVA.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de.... lei, aferenta achizitiei de marfuri de la SC.... SRL in anul 2002, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acesteia in conditiile in care facturile fiscale in baza carora s-a efectuat inregistrarea in evidenta contabila au fost emise dupa ce in statutul societatii furnizoare au intervenit modificari.

In fapt, SC X SRL in evidenta contabila facturi emise de SC Y SRL, (acestea au fost mentionate la cap.I pct.2 din prezenta decizie) care, la rubrica privind adresa furnizorului aveau inregistrata vechea adresa a societatii furnizoare, ca urmare a faptului ca partile sociale detinute de asociatii SC Y SRL au fost cesionate altor actionari , care au schimbat si domiciliul fiscal al societatii,

La data de 29.05.2002, SC Y SRL a solicitat inregistrarea mentiunilor cu privire la schimbarea asociatilor precum si a sediului social , certificatul de inregistrare mentiuni fiindu-i eliberat in data de 11.06.2002.

In aceste conditii , contestatoarea considera ca noul sediu al SC Y SRL nu putea fi inregistrat pe documentele societatii inaintea eliberarii noului certificat de inmatriculare.

Organul de inspectie fiscala a considerat aceste facturi fiscale de achizitie de marfuri de la SC Y SRL ca nefiind documente

justificative care sa stea la baza deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata intrucat nu indeplinesc conditiile obligatorii de document justificativ , avand inscrisa la adresa furnizorului vechea adresa a acestuia .

In drept, pentru perioada verificata sunt aplicabile prevederile art.6 alin.(6) lit.a din Ordonanta de Guvern nr.70/1997 cu modificarile si completarile ulterioare prin care se stipuleaza:

“În exercitarea atributiilor ce le revin, organele fiscale au dreptul:

a) sa examineze orice înscrisuri, documente, registre sau evidente contabile ale contribuabililor care pot fi relevante pentru stabilirea corecta a impozitelor datorate si pentru modul de respectare a obligatiilor fiscale de catre acestia”,

precum si prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanta de Guvern nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala care mentioneaza:

“(2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”.

Din sustinerile contestatoarei se retine ca taxa pe valoarea adaugata a fost dedusa in baza unor facturi fiscale emise in perioada 03.06.2002 - 01.07.2002 de catre SC Y SRL care la data de 29.05.2002 a inregistrat o cerere de mentiuni la registrul comertului privind modificarea actionariatului si a adresei sediului social, eliberandu-i-se pentru aceasta un certificat de mentiuni la data de 11.06.2002.

Urmare celor mai sus retinute, organul de inspectie fiscala avea obligatia de a examina toate documentele existente la societate, precum si cele depuse la dosarul contestatiei, referitoare la operatiunile economice derulate tinand cont de faptul ca SC Y SRL nu ar fi putut utiliza alte documente justificative intrucat la momentul respectiv nu i se emisese de catre Oficiul registrului Comertului un alt certificat de inregistrare fiscala pentru a putea procura noi carnete de facturi fiscale.

Astfel, conform prevederilor art.186 alin.(3) din Ordonanta de Guvern nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala conform caruia *“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act*

administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

Drept urmare, se va desfiinta decizia de impunere pentru suma de 110.531 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, urmand a se reface controlul de catre o alta echipa pentru acelasi impozit si aceeaasi perioada.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei ca facturile nr.... si nr..... ambele din data de 04.06.2002 , reprezentand achizitii de marfa de la SC Y SRL in suma totala de lei si un TVA de... lei, reprezinta facturi de retur a marfurilor si nu de achizitie, inregistrate de aceasta in jurnalul de cumparari cu semnul minus, ceea ce ar fi trebuit sa diminueze TVA deductibil, aceasta se retine ca fiind reala intrucat prin adresa nr.transmisa de Directia generala a Finantelor Publice - Activitatea de control fiscal, organul de inspectie fiscala recunoaste calitatea acestor facturi, ca fiind facturi de retur si considera “oportuna reducerea cuantumului impozitului pe profit, tva-ului si accesoriilor acestora(....)” cu urmatoarele sume:

- TVA in suma ..de lei,
- dobanzi de intarziere in suma de.... lei ,
- penalitati de intarziere in suma de... lei.”

Fata de cele retinute mai sus, se desfiinteaza decizia de impunere pentru TVA in suma de.... lei, urmand a se reface controlul de catre o alta echipa pentru acelasi impozit si aceeaasi perioada si se admite pentru suma de ... lei reprezentand TVA,... lei - dobanzi de intarziere si... lei - penalitati de intarziere aferente.

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de.... lei, aferenta vanzarii marfurilor sub pretul de achizitie Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceasta a fost legal calculata in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala nu rezulta temeiul legal aplicabil spetei in cauza.

In fapt, in luna septembrie si decembrie 2002 precum si in primul trimestru al anului 2004, SC X a vandut marfuri cu un pret de vanzare sub cel de achizitie, ca urmare a neincluserii in pretul de achizitie si a cheltuielilor aferente comercializarii produselor, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a recalculat taxa pe valoarea adaugata colectata.

Din continutul raportului de inspectie fiscala, se retine ca organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art.22 alin.(4) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata conform carora:

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

a) operatiuni taxabile",

precum si prevederile art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , care stipuleaza:

"Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;

b) taxa pe valoarea adugata achitata pentru bunurile importate",

dar, organul de inspectie fiscala a constata necesitatea colectarii taxei pe valoarea adaugata pentru vanzarea marfurilor sub pretul de achizitie .

Temeiul legal invocat implica notiunea de deductibilitate a taxei pe valoarea adaugata si nu pe cea de colectata la care a procedat organul de inspectie fiscala.

Astfel, ca urmare a constatarilor inscrise in raportul de inspectie fiscala si a cadrului legal aplicat de catre organele de inspectie fiscala, nu se poate stabili o situatie de fapt, daca este vorba de deductibilitatea sau de colectarea taxei pe valoarea adaugata.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 186 alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, conform caruia *" prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*.

Drept urmare, se va desfiinta actul fiscal atacat in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de... lei, urmand a se reface controlul de catre o alta echipa care va analiza daca in speta in cauza este vorba de TVA deductibila sau TVA colectata.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara, calculate de organul de inspectie fiscala, intrucat acestea nu pot fi defalcate pe capete de cerere ,urmeaza a se desfiinta raportul de inspectie fiscala pentru intreaga suma stabilita si refacerea controlului de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada , vizand accesoriile aferente TVA, conform celor retinute in prezenta decizie.

B. IMPOZIT PE PROFIT

Cu privire la impozitul pe profit in suma totala de... lei reprezentand debit suplimentar stabilit in sarcina societatii prin Decizia de impunere nr..., dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere insumand.... lei, cauzele supuse solutionarii sunt dupa cum urmeaza:

Perioada supusa controlului : februarie 2002 - mai 2005.

1.Referitor la suma de.... lei reprezentand cheltuieli cu transportul si manipularea marfii, cauza supusa solutionarii este daca ANAF prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii acestora in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala nu rezulta ca organul de inspectie fiscala a analizat daca aceste cheltuieli aferente anului 2003 si inregistrate in anul 2004, au contribuit la realizarea de venituri in anul 2003.

In fapt, SC .X SRL a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de lei in anul 2004 avand la baza documente fiscale emise in anul 2003, cheltuielile , in sustinerea contestatoarei, reprezinta cheltuieli cu transportul si manipularea marfurilor si sunt aferente veniturilor din anul 2003.

Organul de inspectie fiscala a considerat aceste cheltuieli drept cheltuieli nedeductibile in anul 2004 intrucat nu sunt aferente veniturilor obtinute in anul in care au fost efectiv realizate,conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal fara sa rezulte din raportul de inspectie ca a fost efectuata o analiza a cestora in sensul corespondentei cu veniturile realizate in anul 2003.

In drept, conform prevederilor art.26 (12) din Legea contabilitatii nr.82/1999, republicata in anul 2002, se stipuleaza:

"(12) Eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea și depunerea situațiilor financiare anuale, vor fi corectate în

anul în care acestea se constata, potrivit reglementarilor contabile date în aplicarea legii".

Se retine astfel ca din punct de vedere legal societatea avea posibilitatea corectarii acestei erori numai daca cheltuielile in cauza erau aferente veniturilor obtinute in anul 2003 insa, acest fapt nu a fost analizat de catre organul de inspectie fiscala in actul incheiat, acesta limitandu-se la a considera nedeductibile cheltuielile inregistrate in anul fiscal 2004 in baza unor documente justificative emise in anul 2003, fara a constata daca au fost sau nu aferente veniturilor obtinute in anul 2003.

Tinandu-se cont de prevederile art.186 alin.(3) din Ordonanta de Guvern nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala conform caruia *"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*.

2.In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor in suma totala de.... lei rezultata din vanzarea marfurilor sub costul de achizitie cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala nu rezulta ca organul de inspectie fiscala a analizat documentele in baza carora au fost emise facturile fiscale aferente cheltuielilor in cauza.

In fapt, SC.... SRL in luna septembrie si decembrie 2002 precum si in primul trimestru al anului 2004 a vandut marfuri cu un pret de vanzare sub cel de achizitie, pe considerentul ca cheltuieli reprezentand costul unor servicii specifice comercializarii cum sunt: taxe de deschidere si de marketing, taxa listare articol nou si taxa promovare produs , au fost facturate separat si drept urmare, nu intra in pretul de vanzare al marfii.

Organul de inspectie fiscala a considerat cheltuielile cu manipularea si transportul pana la depozitul firmei si taxele aferente percepute de diversele magazine prin care societatea isi comercializeaza produsele, taxe de deschidere si de marketing, taxa listare articol nou si taxa promovare produs, facturate separat de catre furnizori, drept cheltuieli nedeductibile intrucat acestea nu au fost incluse in pretul de vanzare al marfii .

In drept, pentru perioada verificata sunt aplicabile prevederile art.6 alin.(6) lit.a din Ordonanta de Guvern nr.70/1997 cu modificarile si completarile ulterioare prin care se stipuleaza:

“În exercitarea atributiilor ce le revin, organele fiscale au dreptul:

a) sa examineze orice înscrisuri, documente, registre sau evidente contabile ale contribuabililor care pot fi relevante pentru stabilirea corecta a impozitelor datorate si pentru modul de respectare a obligatiilor fiscale de catre acestia”,

precum si prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanta de Guvern nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala care mentioneaza:

“(2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca societatea a stabilit raporturi contractuale , constand in acorduri comerciale, cu magazinele prin care-si comercializeaza marfurile, potrivit carora , in plus fata de comercializarea produselor, acestea se angajau sa presteze o serie de servicii de promovare si marketing, pentru care se emiteau facturi separate.

Prin acordurile comerciale incheiate se mentionau conditiile speciale anuale care prevedeau serviciile de promovare si marketing ce se prestau , constand in taxa acces magazin pentru fiecare articol , buget marketing per articol, plasare secundara la celelalte puncte de desfacere ale magazinelor , taxa listare articol in catalogul magazinului si de asemenea perioada de prestare si valoarea serviciului.

Urmare celor mai sus retinute, organul de inspectie fiscala avea obligatia de a examina toate documentele existente la societate, precum si cele depuse la dosarul contestatiei, referitoare la operatiunile de comercializare a marfurilor, cheltuieli si servicii aferente, prestarea efectiva a serviciilor si contributia acestora la obtinerea veniturilor pentru activitatea pentru care este autorizata societatea.

Astfel, conform prevederilor art.186 alin.(3) din Ordonanta de Guvern nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala conform caruia *“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.*

In ceea ce priveste celelate capete de cerere, intrucat nu se poate face o departajare a impozitului pe profit stabilit suplimentar, acesta fiind calculat de catre organul de inspectie fiscala pe ani precum si a accesoriilor aferente, decizia de impunere nr.... va fi desfiintata pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe profit, dobanzi de intarziere in suma de.. lei si penalitati de intarziere insumand.... lei , urmand ca organul de inspectie fiscala, altul decat cel care a emis actul fiscal atacat, sa verifice aceeasi perioada si acelasi impozit, tinandu-se cont de prevederile pct. 12.8 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care mentioneaza: *"prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii"*.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul art.186 (1), (2) si (3), coroborate cu art.176, art.177 si art.179 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1) Respingerea ca neintemeiata a contestatiei cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de.. lei.

2) Admiterea contestatiei pentru suma de.. lei reprezentand TVA aferenta facturilor de retur emise de SC Y SRL precum si a dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente in suma de.. lei ,

3) Desfiintarea deciziei de impunere nr... referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de.. lei aferenta vanzarilor sub pretul de achizitie, precum si in ceea ce priveste accesoriile aferente , dobanzi de intarziere in suma de... lei si penalitati de intarziere in suma de... lei, precum si pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe profit,

precum si pentru accesoriile aferente, dobanzi de intarziere in suma de... lei si penalitati de intarziere insumand... lei cu consecinta refacerii controlului de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul fiscal atacat, pe aceeasi perioada , conform celor retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata pentru punctul la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data primirii prezentei.

DIRECTOR GENERAL
Ion CAPDEFIER

17.07.2006

DIRECTOR GENERAL ADJUNCT
GABRIELA CIOC

Sef Serviciu: Mariana Toma

Intocmit: Melania Zamfir
17.07.2005

Avizat jurist:
Tudor Giugariu