

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE MURES

DECIZIA nr. 122 / 2005

A) Fata de aspectele contestate se retine ca, urmare a verificarii efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mures - Activitatea de Inspecție Fiscală, în urma cărora au fost întocmite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, s-au constatat următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit

1.1. Pct.B. a) din raportul de inspecție fiscală

În perioada trim.III 2001 - trim.II 2002 unitatea a aplicat facilitatea prevăzută de art.21² din Legea nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare, constând în scutire de la plata impozitului pe profit, diminuându-și profitul impozabil cu contravaloarea a trei autoturisme achiziționate în trim.III 2001, respectiv în trim.I și trim.II 2002.

Întrucât pe parcursul desfășurării inspecției fiscale unitatea nu a făcut dovada utilizării autoturismelor în cauză pentru nevoile societății, respectiv nu a prezentat foi de parcurs, ordine de deplasare sau documente din care să rezulte persoanele care utilizează mașinile și dacă acestea sunt angajate ale societății, organele de control au reîntregit profitul impozabil cu contravaloarea autoturismelor în cauza.

1.2. Pct.B. a) din raportul de inspecție fiscală

În trimestrul II 2002 unitatea a achiziționat trei matrițe, în valoare totală de X lei noi, pentru care a aplicat scutirea de impozit pe profit prevăzută de art.21² din Legea nr.133/1999, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât în baza facturii fiscale din data de 24.09.2004 (anexa nr.26 la actul de control) bunurile în cauză au fost vândute înainte de expirarea perioadei de menținere a acestora în patrimoniul unității prevăzută pentru a putea beneficia de scutirea de impozit pe profit, respectiv după o perioadă de 2 ani și 3 luni de la data achiziționării, organele de control au considerat că societatea a pierdut dreptul de a aplica facilitatea prevăzută de Legea nr.133/1999.

Potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.964/1998 pentru aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe, matrițele achiziționate de unitate se încadrează la codul de clasificare 3.25.7 "Alte utilaje,

instalații și aparate pentru ocrotirea sănătății”, având o durată normală de funcționare de 10 ani.

Prin Hotărârea Administratorilor din data de 05.07.2002 (anexa nr.27 la actul de control), reprezentanții societății au hotărât ca mijloacele fixe în discuție să fie amortizate într-o perioadă de trei ani.

În momentul achiziționării unitatea a înregistrat matrițele în contul de mijloace fixe 2131 “Echipamente tehnologice (mașini, utilaje, instalații de lucru)” pe parcursul celor 27 de luni, cât acestea au rămas în patrimoniul societății, fiind calculat și înregistrat pe cheltuieli amortismentul. Cu ocazia vânzării, descărcarea gestiunii de mijloace fixe s-a făcut tot din contul 2131.

La control s-a reținut că unitatea nu poate beneficia de facilitatea prevăzută de Legea nr.133/1999, și în consecință s-a procedat la reîntregirea profitului impozabil cu suma de X lei noi, precum și la recalcularea impozitului pe profit.

1.3. Pct.B. d) din raportul de inspecție fiscală

Din suma totală înregistrată în perioada 2001 - 2004 în contul 613 “Cheltuieli cu primele de asigurare”, doar o parte este justificată ca fiind efectuată în folosul unității, pentru diferența de X lei noi nefiind prezentate polițe de asigurare sau documente din care să rezulte că sumele achitate cu titlu de prime de asigurare și înregistrate în evidența contabilă privesc bunuri aflate în patrimoniul societății, respectiv personalul angajat al acesteia.

În consecință, în temeiul art.4 alin.(6) lit.i) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, respectiv art.4 alin.(4) lit.h) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, modificată prin Legea nr.189/2001, art.9 alin.(7) lit.t) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.21 alin.(4) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la control s-a reținut că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de X lei noi, procedându-se la reîntregirea masei impozabile cu suma de mai sus și la recalcularea impozitului pe profit.

1.4. Pct.B. e) din raportul de inspecție fiscală

Din totalul cheltuielilor înregistrate în perioada 2001 - 2004 în contul 625.10 “Cheltuieli privind delegații externe”, pentru suma X unitatea nu a prezentat documente justificative, prin considerarea de către aceasta ca și cheltuieli deductibile a sumelor în cauză fiind încălcate prevederile art.4 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, respectiv ale art.9 alin.(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, organele de control au procedat la reîntregirea masei impozabile cu suma X și la recalcularea impozitului pe profit.

1.5. Pct.B. g) din raportul de inspecție fiscală

În perioada octombrie - noiembrie 2002 unitatea a înregistrat în contul 623.02 "Cheltuieli de reclamă și publicitate" contravaloarea a trei facturi fiscale, emise de firma A, reprezentând servicii în domeniul reclamei.

Întrucât unitatea nu a prezentat pentru perioada în care au fost emise facturile în cauză contractul de prestări servicii încheiat cu prestatorul, în temeiul art.9 alin.(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 organele de control au considerat cheltuielile în suma de mai sus ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, procedând la reîntregirea bazei impozabile cu suma respectiva.

Față de cele reținute la pct.1 de mai sus, la control s-a stabilit în sarcina S.C. ORTOPROFIL PROD ROMÂNIA S.R.L. un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de Y lei noi.

De asemenea, pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit în suma de mai sus, în sarcina unității au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere, modul de calcul al acestor obligații accesorii fiind prezentat în anexa nr.32 la raportul de inspecție fiscală.

2. Cu privire la impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente

În perioada 01.01.2001 - 31.12.2004 petenta a avut în derulare contracte de prestări servicii cu două firme străine, iar pentru veniturile plătite acestor persoane juridice nerezidente nu a reținut și plătit la bugetul statului impozitul datorat, prevăzut la art.1 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, respectiv la art.113 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Întrucât unitatea nu a prezentat la control certificatele de rezidență fiscală eliberate de organele fiscale din țara de rezidență a partenerilor externi, care să ateste că cele două firme străine erau rezidente ale statului respectiv și că le sunt aplicabile convențiile de evitare a dublei impunerii, acestea nu pot beneficia de prevederile convenției încheiate de România și statul respectiv pentru evitarea dublei impunerii.

Ca urmare, organele de control au procedat la stabilirea impozitului datorat, prin aplicarea cotei de 15% asupra veniturilor achitate firmelor străine.

De asemenea, pentru neplata la termenele legale a impozitului pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente în suma de mai sus, în sarcina unității au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere, modul de calcul al acestor obligații accesorii fiind prezentat în anexa la raportul de inspecție fiscală.

3. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata

3.1. Pct.A.5.2. c) din raportul de inspecție fiscală

În perioada 2001 - 2004 unitatea a efectuat prestări de servicii către beneficiari cu sediul în străinătate.

Întrucât pentru justificarea cotei zero de T.V.A., respectiv a scutirii de T.V.A. cu drept de deducere, unitatea nu a prezentat cu ocazia verificării contractele încheiate cu beneficiarii din străinătate, aceasta nu a putut beneficia de facilitatea prevăzută la art.17 B lit.i) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind

taxa pe valoarea adăugată, respectiv la art.11 lit.i) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată. În consecință, s-a procedat la stabilirea în sarcina unității a T.V.A. , prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare.

3.2. Pct.A.5.1. b) din raportul de inspecție fiscală

În perioada supusă verificării unitatea a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere pentru T.V.A. aferentă unor achiziții de combustibili, întrucât documentele justificative (bonurile fiscale) în baza cărora au fost cumpărate, nu erau completate cu toate datele prevăzute de pct.10.12 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, respectiv de art.62 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.598/2002.

3.3. Pct.A.5.1. g) din raportul de inspecție fiscală

În jurnalul de cumpărări aferent perioadei verificate unitatea a înregistrat T.V.A. aferentă unor importuri pentru care nu a făcut dovada achitării, așa cum se prevede la art.19 din Ordonanța Guvernului nr.17/2000, coroborat cu pct.10.12 lit.c) și d) din Hotărârea Guvernului nr.401/2000, respectiv la art.22 alin.(5) lit.b) din Legea nr.345/2002 și art.145 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003.

În consecință, nu s-a aprobat la rambursare T.V.A. aferentă operațiunilor respective.

3.4. Pct.A.5.1. j) din raportul de inspecție fiscală

Unitatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări și a dedus în mod nejustificat T.V.A. pentru care nu a prezentat organelor de control documente justificative, situația documentelor primare care au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări fiind prezentată în anexa A la raportul de inspecție fiscală.

În consecință, s-a respins de la rambursare T.V.A. aferentă operațiunilor respective.

Față de cele reținute la pct.3 de mai sus, pentru neplata la termenele legale a T.V.A. suplimentară, la control s-au stabilit în sarcina unității dobânzi și penalități de întârziere.

B) In sustinerea contestatiei petenta invoca urmatoarele:

1.1. Art.23 din Legea nr.133/1999 nu prevede justificarea utilizării activelor dobândite prin reinvestirea profitului cu documente ca: foaie de parcurs și ordin de deplasare. Cu toate că documentele în cauză există în evidența contabilă a unității și este în măsură să le prezinte în orice moment, acestea nu au fost prezentate spre verificare întrucât nu au fost solicitate de către organele de control.

Autoturismele în cauză au fost utilizate de către personalul societății pentru realizarea obiectului de activitate al acesteia, respectiv pentru activitatea de producție și comercializare a produselor și accesoriilor medicale, activitate care implică aprovizionare și distribuire. Aceste mașini au fost utilizate în scopul obținerii de

venituri prin valorificarea produselor societății, prin distribuirea acestora la beneficiari. Distribuția prin reprezentanți comerciali este imposibilă fără mașini, existând 20 de puncte de lucru în țară a căror aprovizionare și desfacere s-a realizat cu aceste autoturisme. De asemenea, contactul direct între personalul firmei și bolnavii beneficiari ai produselor noastre se realizează prin deplasări la domiciliul acestora, toate acestea efectuându-se cu mașinile achiziționate. Sunt anexate la dosarul cauzei procesele-verbale de predare-primire a acestor autoturisme către personalul angajat, angajamentele acestora, semnate, privind modul de exploatare a autoturismelor și fișele posturilor celor trei angajați.

1.2. Petenta menționează că are obiecțiuni privind modul de înregistrare și evidențiere în contabilitate a celor trei mașini, achiziționate în trim. II 2002.

În temeiul dispozițiilor art.6 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, potrivit căroră “Nu sunt considerate mijloace fixe ... b) sculele, instrumentele și dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea și durata lor de funcționare normală”, societatea în mod eronat a înregistrat mașinile în categoria mijloacelor fixe, acestea fiind de fapt simple obiecte de inventar.

De asemenea, nici în Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.964/1998, nu este prevăzută nici o grupă de mijloace fixe cu denumirea de mașini.

Dacă societatea ar fi evidențiat mașinile în cauză corect în contabilitate, ca obiecte de inventar, acestea și-ar fi produs efectele asupra cheltuielilor în momentul eliberării lor în consum, ajungând în final să influențeze soldul contului de profit și pierdere al perioadei. În evidența contabilă eronată a societății, mașinile fiind înregistrate în mod greșit ca și mijloace fixe, în mod eronat s-a calculat amortismentul aferent acestora, motiv pentru care consideră că datorează cu titlu de impozit pe profit suplimentar, dobânzi și penalități de întârziere în alte cantități decât cele stabilite la control.

În consecință, petenta contestă impozitul pe profit în sumă de X lei noi (stabilit ca diferență între impozitul calculat la control și impozitul recunoscut ca datorat având în vedere amortismentul înregistrat), precum și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

1.3. Cu privire la cheltuielile cu primele de asigurare, unitatea invocă faptul că polițele de asigurare sunt documente la purtător și pot fi pierdute, dar cheltuielile sunt atestate prin documente contabile primare cu regim special sau documente de plată vizate de o bancă comercială.

În consecință, sunt justificate cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza documentelor mai sus menționate, obiectul plăților fiind înscris pe documentele de plată.

1.4. Referitor la cheltuielile privind delegațiile externe în sumă de X lei noi, unitatea arată faptul că dosarul în care erau arhivate documentele justificative ale

acestor cheltuieli, efectuate în anul 2001, nu a fost găsit, fapt confirmat și de organele de control la cap.V din raportul de inspecție fiscală, cu aceeași ocazie administratorul societății dispunând reconstituirea acestor documente. Măsurile luate au constat în emiterea dispoziției de reconstituire a documentelor pierdute, anexată la dosarul contestației, documentele prezentate cu ocazia discuției finale cu contribuabilul fiind marcate cu inscripția “RECONSTITUIT”, numerotate, completate cu toate datele și informațiile necesare solicitate în conținutul imprimatului utilizat, fiind aprobate de conducătorul unității și semnate de beneficiarii sumelor, purtând viza obligatorie a compartimentului financiar preventiv, fiind făcute mențiuni în situația în care cheltuielile din decont nu corespund întocmai cu sumele înregistrate în evidența contabilă (cont.625.10). Deși societatea a depus toate demersurile legale pentru reconstituirea documentelor în cauză, organul de control a reținut că acestea nu pot fi luate în considerare deoarece “Actele prezentate ... nu conțin toate elementele necesare ...”.

Pe documentele justificative reconstituite sunt înscrise cheltuielile reprezentând diurna și cheltuielile de cazare în afara unităților hoteliere.

În temeiul art.12 și 17 din Hotărârea Guvernului nr.518/1995, sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu diurna și cazarea aferente deplasărilor în străinătate, înscrise în ordinele de deplasare reconstituite potrivit legii și anexate la dosarul contestației.

Anexează în susținerea cauzei copii după paginile din pașaport care conțin viza de intrare/ieșire în/din țară, precum și de pe pagina cu titularul pașaportului.

În consecință, petenta susține că sunt justificate cheltuielile de deplasare efectuate în anul 2001, în sumă de X lei noi (pentru care anexează documente justificative), precum și cheltuielile în sumă de Y lei noi, reprezentând contravaloarea delegațiilor externe facturate de partenerul străin.

1.5. Referitor la cheltuielile înregistrate de unitate, reprezentând contravaloarea unor servicii prestate de firma A, pentru care nu au fost prezentate cu ocazia verificării contracte în formă scrisă, unitatea anexează la dosarul cauzei o copie a contractului încheiat cu prestatorul.

2. Cu privire la impozitul pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente, unitatea susține faptul că firmele străine își desfășoară activitatea exclusiv pe teritoriul țării de domiciliu și realizează venituri doar pe teritoriul acestei țări.

Potrivit prevederilor art.113 - 115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, venitul trebuie obținut din serviciile prestate pe teritoriul României, ori, așa cum rezultă din contractele prezentate organelor de control, nici una din cele două firme nu a prestat servicii pe teritoriul României. În această situație nu se impune prezentarea certificatului de rezidență fiscală organelor fiscale române.

3.1. Referitor la T.V.A. stabilită la control ca urmare a constatării lipsei contractelor de prestări servicii încheiate în formă scrisă cu firmele din străinătate,

unitatea susține faptul că acestea nu au putut fi prezentate organelor de control întrucât la data verificării nu au fost găsite.

Ca urmare a unei adrese a organului de soluționare a contestației, unitatea a depus în completare la contestație copiile contractelor de colaborare încheiate cu cele două firme străine.

Potrivit art.969 din Codul civil, voința părților reprezintă adevăratul contract dintre ele, forma scrisă fiind necesară numai cel mult ad probationem și nu ad validitatem, idee reluată și la art.48 din Codul comercial, care stipulează că factura semnată și acceptată face dovada deplină a obligației respective.

3.2. Cu privire la nedeductibilitatea T.V.A. aferentă achizițiilor de combustibili pentru care bonurile fiscale nu îndeplineau calitatea de document justificativ, unitatea susține faptul că documentele în cauză “sunt agreeate de către Ministerul Finanțelor Publice”, organul de control recunoscând ca validă înregistrarea în conturile de cheltuieli a contravalorii carburanților respectivi, fără a accepta deductibilitatea T.V.A.

Organul de control a avut o atitudine rigidă, întrucât din foile de parcurs se putea verifica modul de utilizare a combustibilului achiziționat în baza bonurilor fiscale respective.

“Nu există nici un act normativ care să reglementeze cine și când trebuie completate aceste date, scopul înregistrării fiind verificarea de către conducerea unității a veridicității acestor cheltuieli.”

3.3. Cu privire la nedeductibilitatea T.V.A. aferentă unor operațiuni de import, pe motiv că nu s-a făcut dovada achitării sumelor în cauză, unitatea susține faptul că dovada achitării T.V.A. este tocmai Declarația vamală de import, avizată de organele vamale cu ștampila “Liber de vamă”, iar conform Regulamentului de aplicare a Codului vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1114/2001, “Liberul de vamă se acordă în scris, dacă sunt îndeplinite condițiile și dacă sunt efectuate formalitățile de vămuire și numai după prezentarea documentelor legale care atestă efectuarea plății datoriei vamale.”

3.4. Referitor la pct.A.5.1. j) din raportul de inspecție fiscală, unitatea invocă faptul că au fost identificate o parte din documentele justificative în cauză (copie xerox legalizată).

C) Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, în raport de documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se retin următoarele :

1. Cu privire la impozitul pe profit

1.1. *Referitor la pct.B. a) din raportul de inspecție fiscală*

În fapt, unitatea a aplicat scutirea de impozit pe profit prevăzută la art.21[^]2 din Legea nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările

ulterioare, pentru trei autoturisme achiziționate în perioada trim.III 2001 - trim.II 2002.

Întrucât pe parcursul inspecției fiscale unitatea nu a făcut dovada utilizării acestor autoturisme pentru nevoile societății, în sensul că nu a prezentat organelor de control documente din care să rezulte persoanele care utilizează mașinile și dacă acestea sunt angajate ale societății, respectiv nu a prezentat foi de parcurs și ordine de deplasare, a fost reîntregit profitul impozabil cu contravaloarea celor trei autoturisme.

Cu privire la această constatare, în anexa la raportul de inspecție fiscală, cuprinzând punctul de vedere al petentei cu privire la constatările inspecției fiscale, se menționează că există 20 de puncte de lucru în țară iar activitatea de producție se desfășoară numai la sediul central, investițiile fiind făcute cu scopul creșterii cifrei de afaceri, ceea ce s-a realizat.

Invocarea de către petentă a art.23 din Legea nr.133/1999 este eronată întrucât acesta a fost abrogat prin art.5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 217/1999. Unitatea susține faptul că nu este reglementată justificarea utilizării activelor dobândite prin reinvestirea profitului cu documente ca: foaie de parcurs și ordin de deplasare.

Petenta susține că autoturismele în cauză au fost utilizate de către personalul societății pentru realizarea obiectului de activitate al acesteia, respectiv pentru activitatea de producție și comercializare a produselor și accesoriilor medicale, activitate care implică aprovizionare și distribuire. Totodată se menționează că aceste mașini au fost utilizate în scopul obținerii de venituri prin valorificarea produselor societății, prin distribuirea acestora la beneficiari. Distribuția prin reprezentanți comerciali este imposibilă fără mașini, existând 20 de puncte de lucru în țară a căror aprovizionare și desfacere s-a realizat cu aceste autoturisme. De asemenea, contactul direct între personalul firmei și bolnavii beneficiari ai produselor sale se realizează prin deplasări la domiciliul acestora, toate acestea efectuându-se cu mașinile achiziționate.

În drept, în perioada vizată erau aplicabile prevederile art.21² alin.(1) din Legea nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.415/2001, care prevede: “Profitul brut utilizat în anul fiscal curent de către întreprinderile mici și mijlocii pentru investiții în active corporale și necorporale amortizabile, definite potrivit Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, **destinate** activităților pentru care contribuabilul este autorizat, nu se impozitează. Această facilitate se calculează lunar, iar sumele reinvestite se repartizează ca surse proprii de finanțare.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 244/2001, prevăd la pct.24 că: “Profitul brut reinvestit reprezintă sumele utilizate pentru efectuarea de investiții în active corporale și necorporale, **afere**nte obiectului de activitate, de natura celor reglementate prin Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale sau necorporale, republicată, cu modificările ulterioare, [...]”, iar la

pct. 28, "Investițiile pentru care s-a acordat scutire de impozit pe profit vor rămâne în patrimoniu cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de funcționare a acestora".

Referitor la impozitul pe profit, pct.III din Soluțiile privind aplicarea unitară a prevederilor contabile și fiscale referitoare la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Decizia nr.3/2002 a Comisiei Centrale Fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prevede că: "Facilitățile fiscale referitoare la reducerea sau la scutirea de impozit pe profit sunt aplicabile numai activelor amortizabile destinate activităților pentru care contribuabilul a depus cerere de înmatriculare la registrul comerțului.

Nu se aplică scutirea sau reducerea pentru profitul reinvestit pentru achizițiile de vile și case de odihnă, imobilizări corporale destinate activităților de agrement și/sau activităților de protocol, decorațiuni interioare de lux, tablouri și altele de asemenea natură, care nu sunt destinate desfășurării obiectului de activitate".

Se reține că prevederile legale citate anterior condiționează neimpozitarea profitului de investirea acestuia în active corporale și necorporale amortizabile, definite potrivit Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, **destinate** activităților pentru care contribuabilul este autorizat, respectiv pentru care contribuabilul a depus cerere de înmatriculare la registrul comerțului. O altă condiție este reglementată de alin.3 a art.21² alin.(1) din Legea nr.133/1999, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.415/2001, care prevede : " Investițiile realizate potrivit prezentului articol **vor rămâne în patrimoniul întreprinderilor mici și mijlocii cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de funcționare a acestora.** În caz contrar impozitul se recalculează pentru perioada în care întreprinderea a beneficiat de prevederile alin. (1) și se varsă la bugetul de stat, împreună cu majorările de întârziere aferente".

Avându-se în vedere cele prezentate anterior, nu se poate reține că cele trei autoturisme nu sunt destinate sau nu sunt aferente activității de producție și comercializare a produselor și accesoriilor medicale, acestea neputând fi încadrate în categoria menționată la alin.2 a pct.III din Soluțiile privind aplicarea unitară a prevederilor contabile și fiscale referitoare la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Decizia nr.3/2002 a Comisiei Centrale Fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice. Organele de control nu au constatat ca în perioada supusă verificării autoturismele respective sa **fi iesit din patrimoniul** unității. Mai mult, în susținerea faptului ca acestea au fost utilizate pentru nevoile societății, la dosarul contestației sunt depuse de către petentă procesele-verbale de predare-primire, potrivit cărora au fost predate aceste autoturisme, către utilizatorii lor actuali, angajați ai unitatii, împreună cu angajamentele acestora privind modul de exploatare a autoturismelor. Din fișele posturilor celor trei angajați rezultă că aceștia au funcții de conducere în cadrul unitatii, pentru îndeplinirea responsabilităților acestora - legate de activitățile pentru care petenta este autorizată - fiind necesară utilizarea autoturismelor. În situația în care, așa cum susține petenta, autoturismele au fost utilizate la valorificarea produselor societății, prin distribuirea acestora la beneficiari, existând 20 de puncte de lucru în țară a căror aprovizionare și desfacere s-a realizat cu aceste autoturisme, cu ajutorul lor realizându-se și contactul direct între personalul

firmei și bolnavii beneficiari ai produselor sale, prin deplasări la domiciliul acestora, legătura cu realizarea obiectului de activitate este cu atât mai strânsă. Ulterior depunerii contestației, unitatea prezintă în susținerea cauzei foi de parcurs și foaia activității zilnice, pentru perioada 2001-2002, întocmite pentru autoturismele în cauză, din care rezultă că au fost efectuate deplasări la instituții din domeniul sănătății din țară, confirmate cu ștampilele unităților respective.

Întrucât în speță nu este analizată deductibilitatea cheltuielilor de delegare-detașare, respectiv nu este analizat modul de decontare a avansurilor acordate personalului, nu au mai fost solicitate petentei și nu au mai fost analizate ordinele de deplasare despre care unitatea afirmă ca este în măsură să le prezinte în orice moment.

Organele de inspecție fiscală nu au constatat în cuprinsul raportului nedeductibilitatea acelei părți a cheltuielilor cu deplasările și a celor cu combustibilul legată de utilizarea autoturismelor în cauză, putându-se concluziona că deplasările au fost efectuate pentru obținerea veniturilor impozabile ale societății.

Se reține că autoturismele achiziționate de unitate, pentru care a aplicat scutirea de impozit pe profit prevăzută la art.21² din Legea nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare, sunt active corporale amortizabile, definite potrivit Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, aferente activităților pentru care petenta este autorizată, respectiv pentru activitatea de producție și comercializare a produselor și accesoriilor medicale.

În temeiul art.21² alin.(1) din Legea nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.415/2001, avându-se în vedere normele metodologice de aplicare a Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 244/2001, și soluțiile privind aplicarea unitară a prevederilor contabile și fiscale referitoare la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Decizia nr.3/2002 a Comisiei Centrale Fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, urmează a fi **admisă** contestația formulată de unitate pentru suma de X lei noi reprezentând impozit pe profit. Întrucât stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, în temeiul principiului de drept potrivit căruia accesoriile urmează principalul, va fi admisă contestația și în ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit pentru care s-a dat soluția de admitere.

1.2. Referitor la pct.B. a) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au reținut că, în trimestrul II 2002 unitatea a achiziționat trei mașini, în valoare totală de X lei noi, pentru care a aplicat scutirea de impozit pe profit prevăzută de art.21² din Legea nr.133/1999, cu modificările și completările ulterioare. Potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.964/1998, mașinile achiziționate de unitate se încadrează la codul de clasificare 3.25.7 "Alte

utilaje, instalații și aparate pentru ocrotirea sănătății”, având o durată normală de funcționare de 10 ani.

Prin Hotărârea Administratorilor din data de 05.07.2002, reprezentanții societății au hotărât ca mijloacele fixe în discuție să fie amortizate într-o perioadă de trei ani, aceasta nefiind valorificată în evidența contabilă.

Întrucât în baza unei facturi fiscale din septembrie 2004 bunurile în cauză au fost vândute înainte de expirarea perioadei de menținere a acestora în patrimoniul unității prevăzută pentru a putea beneficia de scutirea de impozit pe profit, respectiv după o perioadă de 2 ani și 3 luni de la data achiziționării, organele de control au constatat că societatea a pierdut dreptul de a aplica facilitatea prevăzută de Legea nr.133/1999.

În momentul achiziționării unitatea a înregistrat matrițele în contul de mijloace fixe 2131 “Echipamente tehnologice (mașini, utilaje, instalații de lucru)” pe parcursul celor 27 de luni, cât acestea au rămas în patrimoniul societății fiind calculat și înregistrat pe cheltuieli amortismentul aferent. Cu ocazia vânzării, descărcarea gestiunii de mijloace fixe s-a făcut tot din contul 2131.

La control s-a reținut că unitatea nu poate beneficia de facilitatea prevăzută de Legea nr.133/1999, și în consecință s-a procedat la reîntregirea profitului impozabil cu suma de X lei noi, precum și la recalcularea impozitului pe profit.

În susținerea contestației unitatea invocă dispozițiile art.6 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, susținând că în mod eronat a înregistrat matrițele în categoria mijloacelor fixe, acestea fiind de fapt simple obiecte de inventar, în Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.964/1998, nefiind prevăzută nici o grupă de mijloace fixe cu denumirea de matrițe.

Potrivit art.3 alin.2 din Legea nr.15/1994, republicată, “Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicii de inflație;

b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”, iar potrivit art.1 din Hotărârea Guvernului nr.424/2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, “valoarea de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 8.000.000 lei”.

Se reține că situația de fapt, constatată de organele de control, este că unitatea a înregistrat cele 3 matrițe ca mijloace fixe, ele îndeplinind fiecare condițiile prevăzute la art.3 din Legea nr.15/1994, republicată, adică au o valoare de intrare mai mare de 8 milioane lei vechi fiecare, respectiv au o durată mai mare de un an, atâta timp cât în evidența unității acestea au fost înregistrate cu o durată de utilizare de 10

ani, organele de inspecție fiscală bazându-și constatările pe înregistrările din evidența contabilă și nu pe ceea ce ar fi trebuit sau ar fi putut să fie înregistrat.

Afirmația petentei potrivit căreia matricele sunt obiecte de inventar, făcută în cuprinsul contestației, când acestea nu se mai află la sediul unității pentru a se vedea în ce constau exact, nu este de natură a conduce la soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, potrivit prevederilor art.21² alin.(1) din Legea nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.415/2001, și normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 244/2001, facilitatea constând în scutire de impozit pe profit se acordă pentru investițiile în mijloace fixe, iar în situația în care **matrițele în cauză nu sunt active corporale sau necorporale amortizabile**, definite potrivit Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, este cu atât mai corectă constatarea făcută la inspecția fiscală că **societății nu îi este convenită facilitatea respectivă**.

Față de mențiunea petentei că are obiecțiuni privind modul de înregistrare și evidențiere în contabilitate a celor trei matrice, achiziționate în trim. II 2002, se reține că art. 175 “Posibilitatea de contestare” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, prevede la alin.(2) “Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale **printr-un act administrativ fiscal** sau prin lipsa acestuia”. Înregistrarea și evidențierea în contabilitate a celor trei matrice nu a fost efectuată ca urmare a deciziei de impunere contestate și, în consecință, eventuala corectare a înregistrărilor contabile eronate nu se face pe calea contestației, reglementată de titlul IX “Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată. Unitatea poate efectua eventuale corecturi în evidența contabilă, în momentul în care sesizează înregistrări eronate, dar acestea au efect numai pentru viitor, eventualele cheltuieli înregistrate fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil în situația în care nu sunt aferente veniturilor realizate în exercitiul fiscal respectiv.

În situația în care petenta consideră că a fost prejudiciată de persoanele care au efectuat înregistrările în contabilitate, poate recupera paguba de la acestea, bugetul statului nefiind lipsit de sumele ce i se cuvin.

În consecință, unitatea nu beneficiază de scutire de la plata impozitului pentru profitul în sumă de X lei noi, contestația formulată urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar stabilit ca diferența între impozitul calculat la control și cel recunoscut ca datorat de petentă având în vedere amortismentul înregistrat.

Față de cele anterior menționate, având în vedere că petenta nu contestă modul de calcul al dobanzilor și al penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar, respectiv faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, iar în sarcina petentei a fost reținut ca fiind datorat debitul reprezentând impozit pe profit în suma de mai sus, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca

neîntemeiată pentru capătul de cerere privind obligațiile de plată accesorii debitului anterior menționat (dobânzi și penalități de întârziere).

1.3. Referitor la pct.B. d) din raportul de inspecție fiscală

Din suma totală înregistrată în perioada 2001 - 2004 în contul 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare", doar o parte este justificată ca fiind efectuată în folosul unității, pentru diferența de X lei noi nefiind prezentate polițe de asigurare sau documente din care să rezulte că sumele achitate cu titlu de prime de asigurare și înregistrate în evidența contabilă privesc bunuri aflate în patrimoniul societății, respectiv personalul angajat al acesteia.

În consecință, la control s-a reținut că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de X lei noi, procedându-se la reîntregirea masei impozabile cu suma de mai sus și la recalcularea impozitului pe profit.

Față de obligațiile stabilite la control, unitatea contestă impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu primele de asigurare în sumă de Y lei noi și obligațiile de plată accesorii acestuia, invocând faptul că polițele de asigurare sunt documente la purtător și pot fi pierdute, dar cheltuiala este atestată prin documente contabile primare cu regim special sau documente de plată vizate de o bancă comercială. Ca urmare, consideră că sunt justificate cheltuielile în cauză prin simpla înregistrare a acestora în contabilitate pe baza documentelor de plată, atâta vreme cât obiectul plăților este înscris pe documentele de plată.

În temeiul art.4 alin.(6) lit.i) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil "**cheltuielile de asigurare care nu privesc activele corporale și necorporale ale contribuabilului, inclusiv asigurările de viață ale personalului angajat**", prevederi care se regăsesc în esență și la art.4 alin.(4) lit.h) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.189/2001, respectiv la art.9 alin.(7) lit.t) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

De asemenea, la art.21 alin.(4) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil "(n) **cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate**, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale".

Din prevederile legale anterior citate se reține că în situația în care nu se face dovada că privesc active ale contribuabilului sau personalul angajat, după caz, cheltuielile cu primele de asigurare nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Însă nici cu ocazia verificării, nici până la data soluționării contestației unitatea nu a prezentat documente justificative care să confirme efectuarea cheltuielilor în cauză în scopul desfășurării obiectului de activitate al acesteia.

Din documentele de plată nu rezultă care este obiectul asigurării pentru care se plătesc primele respective.

Art.14 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.113/1999, prevede: **“Contribuabilii care, potrivit legii, organizează și conduc contabilitatea proprie, sunt obligați să păstreze evidențele contabile, precum și documentele justificative pe baza cărora s-au făcut înregistrările contabile, la sediul social declarat cu ocazia autorizării și înregistrării la organul fiscal, până la împlinirea termenului de prescripție a dreptului organelor fiscale sau, după caz, a dreptului serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite”**, iar la art.103 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, se prevede: “Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

Având în vedere dispozițiile art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, în temeiul căroră “În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare”, susținerile anterior menționate ale unității nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a cauzei, actul normativ citat precizând clar obligația reconstituirii documentelor în cazul pierderii acestora.

De asemenea, la pct.31 din Normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997, se precizează: “În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.”

Întrucât petenta nu anexează nici până la această dată documentele originale sau reconstituite în baza căroră au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuielile cu primele de asigurare în sumă de Y lei noi și având în vedere actele normative anterior menționate, se reține că este datorat impozitul pe profit suplimentar aferent cheltuielilor de mai sus, contestația petentei urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Față de cele anterior menționate, având în vedere că petenta nu contestă modul de calcul al dobânzilor și al penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit de mai sus, respectiv faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, iar în sarcina petentei a fost reținut ca fiind datorat debitul reprezentând impozit pe profit în suma de mai sus, conform principiului de drept în virtutea căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind obligațiile de plată accesorii debitului anterior menționat (dobânzi și penalități de întârziere).

1.4. Referitor la pct.B. e) din raportul de inspecție fiscală

La inspecția fiscală s-a constatat că din totalul cheltuielilor înregistrate în perioada 2001 - 2004 în contul 625.10 "Cheltuieli privind delegații externe" suma de X lei noi nu a fost justificată cu documente (ordine de deplasare, copii după pașaport, facturi fiscale, chitanțe).

În cap.V "Discuția finală cu contribuabilul" al raportului de inspecție fiscală atacat, față de argumentele contribuabilului prezentate în anexa la raport, organele de inspecție fiscală arată că petenta susține că în ianuarie 2003 a fost înregistrată în contul 625.10 contravaloarea unor bilete de avion, înregistrate în contabilitate pe baza a 3 facturi externe emise de un partener străin, prezentate în anexa la raportul de inspecție fiscală. Din aceste facturi rezultă că au avut loc deplasări în alte țări străine, însă nu rezultă că acestea au fost făcute în interesul societății în vederea încheierii de contracte, luării de comenzi, etc.

Cu privire la suma înregistrată în contul 625.10 în anul 2001, în același capitol al raportului de inspecție fiscală atacat s-a reținut că administratorul societății a arătat că dosarul în care erau arhivate documentele privind cheltuielile de deplasare în străinătate efectuate în anul 2001 nu a fost găsit, societatea procedând la reconstituirea documentelor justificative. Organele de inspecție fiscală au reținut că deși au fost solicitate unitatii prin adresa, iar verbal în repetate rânduri, aceste documente nu au fost prezentate de unitate. Abia ca urmare a discuției finale asupra rezultatelor inspecției fiscale societatea a prezentat copii după pagina din pașaport rezervată aplicării vizelor de ieșire și intrare din/în țară, nu în toate cazurile putând fi identificată persoana căreia îi aparține pașaportul de pe care a fost făcută copia respectivă, iar în funcție de vizele înscrise în acestea au fost întocmite ordinele de deplasare, fără a fi respectate prevederile legale privind modul de întocmire a acestor documente, în sensul că nu sunt numerotate, semnate de beneficiarii sumelor și nici aprobate de conducătorul unității sau al compartimentului de control financiar preventiv. De asemenea, s-a reținut că în unele cazuri suma înscrisă în decont nu corespunde cu suma înregistrată în evidența contabilă, respectiv în fișa contului 625.10. Actele prezentate în anexa la raportul de inspecție fiscală nu conțineau toate elementele necesare încât să poată fi considerate documente justificative pentru cheltuielile de deplasare externă, înregistrate în evidența contabilă din anul 2001.

În contestație petenta susține că sunt justificate cheltuielile de deplasare efectuate în anul 2001, precum și cheltuielile reprezentând contravaloarea delegațiilor externe facturate de firma străină. În consecință, petenta contestă impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu deplasările externe și obligațiile de plată accesorii.

1) În ceea ce privește cheltuielile de deplasare efectuate în anul 2001, în sumă de A lei noi, înregistrate în contul 625.10

Se reține că documentele privind cheltuielile de deplasare în străinătate efectuate în anul 2001 au fost solicitate de organele de inspecție fiscală prin adresa. Deși dispoziția de reconstituire a documentelor pierdute, anexată la dosarul contestației, dată de asociatul și administratorul unității este înregistrată la unitate, anterior discuției finale cu contribuabilul care a avut loc la data de 30.06.2005 (conform înștiințării înregistrate la unitate la data de 23.06.2005), această dispoziție nu se regăsește între documentele prezentate de unitate ca urmare a discuției finale, în susținerea punctului său de vedere.

La dosarul contestației sunt, de asemenea, anexate în copie 15 ordine de deplasare (delegație), privind cheltuieli în sumă totală de A lei noi, împreună cu copiile contractelor de muncă ale persoanelor care au efectuat deplasarea (pentru care au fost întocmite ordinele de deplasare), precum și copii ale pașapoartelor celor 4 persoane, care conțin datele titularului și viza de intrare/ieșire în/din țară în perioada pentru care le sunt acordate drepturile de deplasare. Este prezentat un pliant cuprinzând programul manifestării științifice din străinătate la care se susține că au participat angajații firmei, perioadă pentru care unitatea prezintă ordine de deplasare în această localitate.

Petenta invocă faptul că, în temeiul prevederilor art.12 și art.17 din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentând diurna și cheltuielile de cazare în afara unităților hoteliere.

Din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală și a celor anexate la dosarul contestației se constată că, **în perioada cuprinsă între cele două momente** contribuabilul a luat măsuri de completare a acestora, cele din urmă fiind marcate cu inscripția “RECONSTITUIT”, numerotate și aprobate de conducătorul unității. Chiar și în forma prezentată în susținerea contestației, ordinele de deplasare în cauză sunt completate doar cu unele din datele și informațiile cerute de conținutul imprimatului utilizat (nefiind completate datele privind avansul spre decontare primit deși aceste informații sunt cunoscute unității, fiind consemnate în documente cum ar fi dispoziție de plata/ încasare către casierie sau chitanța, după caz), sunt nesemnate de beneficiarii sumelor, nu poartă viza obligatorie a compartimentului financiar preventiv, și nu sunt făcute mențiuni în situația în care cheltuielile din decont nu corespund întocmai cu sumele înregistrate în evidența contabilă (cont.625.10), contrar celor afirmate în contestație. O parte din deconturile de deplasare poartă stampila unei firme străine, iar pentru o parte din ele nu este confirmată în nici un fel sosirea și plecarea persoanei delegate.

Potrivit Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și modelele acestora, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.425/1998, formularul “Ordin de deplasare (delegație) - cod 14-5-4” servește ca: dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea, document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate, document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans, document justificativ de înregistrare în contabilitate. Acesta circulă la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare, **la persoana care efectuează deplasarea, la persoanele autorizate de la unitatea unde s-a efectuat deplasarea să confirme sosirea și plecarea persoanei delegate**, la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular la întoarcerea din deplasare stabilindu-se diferența de primit sau de restituit (semnând pentru verificare), **la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv**, pentru viză și la conducătorul unității pentru aprobarea cheltuielilor efectuate. Același

circuit ar fi trebuit să îl parcurgă și documentele reconstituite, pentru a conține toate informațiile necesare.

Elementele principale ce trebuie conținute de orice document justificativ sunt prevăzute la pct. A. “Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile” din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare la data constatării lipsei documentelor, care stipulează că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În drept, art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevede: “În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora **în termen de maximum 30 de zile de la constatare**, potrivit reglementărilor emise în acest scop”. Chiar și în situația în care petenta a constatat lipsa documentelor privind cheltuielile de deplasare în străinătate efectuate în anul 2001 doar în momentul când acestea au fost solicitate de organele de inspecție fiscală cu adresa înregistrată la unitate în data de 13.04.2005, nu a respectat prevederile legale anterior citate întrucât dispoziția de reconstituire a documentelor pierdute, anexată la dosarul contestației, dată de asociatul și administratorul unității este înregistrată la unitate în data de 22.06.2005, fiind depășit cu mult termenul maxim prevăzut de lege, fiind cu atât mai mult depășit acest termen în ceea ce privește completările aduse documentelor “reconstituite” după data încheierii inspecției fiscale.

Reconstituirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrate sau distruse este reglementată la pct. E a Anexei 1 “Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă” la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare la data constatării lipsei documentelor respective. Acest aspect este reglementat în mod similar și de Ordinul ministrului finanțelor nr.425/1998.

Reglementările legale anterior enunțate prevăd că pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit acestor norme. Totodată, este prevăzută obligația persoanei care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile să încunoaștințeze, în scris, în termen de **24 de ore** de la constatare, administratorul unității, pentru ca în termen de cel mult **3 zile** de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:

- datele de identificare a documentului dispărut;
- numele și prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul unității;

- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;
- salariatul responsabil cu păstrarea documentului și
- șeful ierarhic al salariatului responsabil cu păstrarea documentului, după caz.

Salariatul responsabil este obligat ca, odată cu semnarea procesului-verbal, să dea o declarație scrisă asupra împrejurărilor în care a dispărut documentul respectiv.

Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.”

Chiar și în situația în care termenul legal ar fi fost respectat, se reține că, în fapt, nu au fost reconstituite documentele pierdute ci au fost întocmite documente al căror conținut nu mai corespunde cu cel al documentelor în baza cărora în anul 2001 au fost efectuate înregistrări în evidența contabilă. Așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală, **ordinele de deplasare au fost întocmite de unitate în funcție de vizele înscrise în pașapoarte**, avându-se în vedere diurna și cazarea în limita nivelului reglementat de Hotărârea Guvernului 518/1995. Acest fapt este recunoscut de petentă în adresa înregistrată la organul de soluționare a contestației, la care este anexată fișa contului 625.10 care reflectă cheltuielile cu deplasările și delegațiile externe contabilizate în anul 2001, în care se precizează faptul că pe documentele justificative reconstituite au fost înscrise diurna și cazarea în limita nivelului reglementat de Hotărârea Guvernului 518/1995, întrucât alte documente care să justifice efectuarea cheltuielilor de deplasare înscrise în fișa contului 625.10 nu au putut fi prezentate organului de control. În aceste condiții ordinele de deplasare “reconstituite” nu își îndeplinesc funcțiile pe care le au potrivit normelor legale în vigoare (de exemplu: noul conținut nu mai justifică modul în care a fost efectuat în anul 2001 decontarea avansului pentru care a fost întocmită dispoziție de plată/încasare către casierie sau chitanța, după caz).

În consecință, întrucât cele 15 ordine de deplasare nu au fost reconstituite potrivit reglementărilor emise în acest scop, nu este legală înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare justificate cu acestea, fiind aplicabile prevederile art.4 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, care prevede că sunt nedeductibile fiscal “m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;[...]”.

În plus, referitor la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor privind cazarea se reține că în anul 2001 erau aplicabile prevederile art.4 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999, care prevăd că “La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

Pentru următoarele categorii de cheltuieli se admite deducerea la calculul profitului impozabil, astfel: [...] cheltuielile privind transportul și cazarea salariaților,

ocasionate de delegarea, detașarea și deplasarea acestora în țară și în străinătate, **sunt deductibile la nivelul sumelor efective, constatate prin documente justificative**".

Pentru cheltuielile cu cazarea petenta nu prezintă documente justificative.

În această situație, chiar dacă reconstituirea celor 15 ordine de deplasare ar fi fost efectuată potrivit reglementărilor în domeniu, cheltuielile cu cazarea cuprinse în deconturile de deplasare depuse în susținerea contestației nu ar fi deductibile, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, care prevăd că, pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile ocazionate de cazare trebuie să fie justificate cu documente, nefiind suficientă încadrarea de către unitate a acestora în plafoanele prevăzute în Anexa A la Hotărârea Guvernului nr.518/1995, modificată prin Hotărârea Guvernului nr.420/1998.

Întrucât în situația în care petenta a pierdut dosarul în care erau arhivate documentele privind cheltuielile de deplasare în străinătate efectuate în anul 2001, așa cum s-a reținut anterior, aceasta nu a procedat la reconstituirea documentelor respective, în termenul prevăzut de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, nefiind respectate nici prevederile pct. E din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, și se constată că cele 15 deconturi de deplasare prezentate în susținerea contestației nu reprezintă reconstituiri ale documentelor în baza cărora au fost înregistrate în anul 2001, în temeiul prevederilor legale invocate anterior, pentru considerentele prezentate, se reține că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile de deplasare înregistrate în anul 2001, în sumă de A lei noi, urmând a fi respinsă contestația formulată de unitate pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli.

2) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de B lei noi, înregistrate în luna ianuarie 2003 în contul 625.10.

În cap.V "Discuția finală cu contribuabilul" al raportului de inspecție fiscală atacat, față de argumentele contribuabilului prezentate în anexa la raport, organele de inspecție fiscală arată că unitatea susține că în ianuarie 2003 a fost înregistrată în contul 625.10 suma de B lei noi reprezentând contravaloare bilete de avion, pe baza a 3 facturi externe emise de partenerul străin, prezentate în anexa la raportul de inspecție fiscală. Din aceste facturi rezultă că au avut loc deplasări în diferite tari, însă nu rezultă că acestea au fost făcute în interesul societății în vederea încheierii de contracte, luării de comenzi, etc. În nota explicativă dată de persoana desemnată să reprezinte unitatea în relația cu organele de inspecție fiscală aceasta a declarat că nu mai deține alte documente care să vină în susținerea punctului de vedere exprimat de unitate.

În drept, art. 9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit prevede că: "La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile".

Potrivit pct.9.7 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.859/2002, "Cheltuielile de transport și de cazare, ocazionate de deplasarea în țară și în străinătate a salariaților

în interes de serviciu, nu intră sub incidența art. 9 alin. (7) lit. c) din lege, ele fiind deductibile pe bază de documente justificative.”

Petenta prezintă în susținerea contestației, în copie, alături de facturile externe anexate la raportul de inspecție fiscală, contractul de colaborare încheiat cu firma X din străinătate, însoțit de facturile emise de firma străină Y pentru firma X și pașaportul aparținând directorului contestatoarei.

Din analiza contractului menționat mai sus se reține că acesta este înregistrat la petentă sub un anumit număr (numărul său nefiind înscris în facturile externe ce constituie anexa la raportul de inspecție fiscală), fiind încheiat pe perioadă nelimitată, în acesta convenindu-se ca cheltuielile ocazionate cu participarea reprezentanților celor două societăți la diverse manifestații comerciale, cursuri de specializare, prezentări de specialitate și alte asemenea evenimente să fie avansate de către societatea care își are sediul în țara unde are loc manifestarea, cheltuielile urmând a fi împărțite.

Se reține ca nerelevantă afirmația unității potrivit căreia suma de B lei noi reprezintă contravaloarea delegațiilor externe facturate de firma X firmei noastre atâta timp cât nu se dovedește că acestea au fost făcute în interesul societății în vederea încheierii de contracte, luării de comenzi sau pregătire profesională, respectiv că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile pentru a fi deductibile fiscal.

Petenta nu face dovada că cheltuielile cu biletele de avion și cazarea, refacturate de firma X cu cele 3 facturi externe prezentate în anexa la raportul de inspecție fiscală se referă la deplasări făcute de angajați ai săi **în interes de serviciu**. Petenta nu face dovada că delegarea sau detașarea în cauză a fost dispusă în scris de către conducerea unității, nefiind prezentate ordine de deplasare, documente ce trebuiau întocmite potrivit Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și modelele acestora, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.425/1998, în situația în care personalul petentei s-a deplasat în interesul acesteia.

Fata de cele retinute anterior, cheltuielile în suma de B lei noi nu sunt deductibile fiscal, efectul fiscal al înregistrării ca și cheltuieli deductibile a contravalorii prestarilor de servicii facturate de firma X constând în diminuarea profitului impozabil cu suma de mai sus. În consecință, având în vedere prevederile art. 9 alin.(1) și (7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și pct. 9.1. și 9.7. din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002, contestația formulată urmează a fi respinsă ca neintemeiată pentru impozitul aferent profitului stabilit suplimentar în suma de B lei noi.

Față de cele reținute anterior, la pct.C) 1.4. din prezenta decizie, întrucât în sarcina petentei a fost reținut ca fiind datorat debitul reprezentând impozit pe profit, având în vedere că petenta nu contestă modul de calcul al dobânzilor și al penalităților de întârziere aferente acestei obligații fiscale, respectiv faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, și în virtutea principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul,

contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind obligațiile de plată accesorii debitului anterior menționat (dobânzi și penalități de întârziere).

1.5. Referitor la pct.B. g) din raportul de inspecție fiscală

În perioada octombrie - noiembrie 2002 unitatea a înregistrat în contul 623.02 "Cheltuieli de reclamă și publicitate" contravaloarea unor servicii în domeniul reclamei în baza a trei facturi fiscale emise de firma A.

În drept, la art.9 alin.(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 se precizează că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil "cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, **în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă** și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată".

Pentru explicitarea prevederilor art.9 alin.(7) lit.s) din Legea nr.414/2002, la pct.9.14 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.859/2002, se precizează faptul că, "În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui **contract scris** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului."

La dosarul contestației este anexat contractul de prestări servicii tipografice încheiat cu firma A în calitate de executant, având o durată de 12 luni, valabil în perioada în care au fost facturate serviciile în domeniul reclamei, menționate anterior.

Modul de executare a contractului este stipulat la cap.IV, care prevede că beneficiarul va pune la dispoziția executantului pe suport magnetic macheta lucrării tipografice pe care intenționează să o comande, achitând contravaloarea unui singur exemplar, fiind stipulat totodată faptul că pentru fiecare din lucrările pe care le va solicita, beneficiarul va emite o comandă scrisă, fiind prezentate în mod detaliat elementele pe care trebuie să le cuprindă aceasta, incluzând termenul de livrare a lucrării, prețul lucrării. La dosarul contestației se regăsesc comenzile înregistrate la petentă în lunile iulie, august și octombrie 2002, însoțite de ofertele de preț date de executant, pentru fiecare caz în parte, în care se face trimitere la contractul de prestări servicii tipografice și sunt precizate termenele de livrare. Produsele comandate a fi tipărite constau în afișe, pliante etc. pentru activitatea autorizată a petentei.

În consecință, în temeiul art.9 alin.(7) lit.s) din Legea nr.414/2002, avându-se în vedere prevederile pct.9.14 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.859/2002, se reține că sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile înregistrate în perioada octombrie - noiembrie 2002 în contul 623.02 "Cheltuieli de reclamă și publicitate", urmând a fi **admisă** contestația pentru impozitul pe profit aferent.

Față de cele anterior menționate, având în vedere faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, conform principiului de drept în virtutea căruia accesoriul urmează principalul,

contestația va fi **admisă** și pentru obligațiile de plată accesorii debitului anterior menționat (dobânzi și penalități de întârziere).

2. Cu privire la impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente

În perioada 01.01.2001 - 31.12.2004 petenta a derulat contracte de prestări servicii cu două firme străine, având ca obiect servicii de auditare, respectiv executarea de desene tehnice necesare pentru realizarea obiectului de activitate al petentei.

Întrucât unitatea nu a prezentat la control certificatele de rezidență fiscală eliberate de organele fiscale din țara de rezidență a firmelor partenere, care să ateste că cele două firme erau rezidente ale statului respectiv și că le sunt aplicabile convențiile de evitare a dublei impuneri, organele de control au reținut că acestea nu pot beneficia de prevederile convenției încheiate între România și celalalt stat pentru evitarea dublei impuneri, drept pentru care au procedat la stabilirea impozitului datorat pentru veniturile plătite acestor persoane juridice nerezidente.

În drept, la art.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente se prevede: “**Veniturile realizate de orice** persoană fizică sau **persoană juridică nerezidentă din activități desfășurate pe teritoriul României sau din operațiuni efectuate cu persoane juridice române** ori cu alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și cu persoane fizice române autorizate să desfășoare, pe cont propriu, activități producătoare de venit **sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanță**, indiferent dacă sumele sunt încasate în România sau în străinătate”.

De asemenea, la Titlul V “Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România”, Cap.1 “Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți” art.113 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează: “Nerezidenții care **obțin venituri impozabile din România** au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”

În susținerea cauzei unitatea susține faptul că firmele partenere își desfășoară activitatea exclusiv pe teritoriul țării de domiciliu și realizează venituri doar pe teritoriul acestei țări. Totodată, petenta invocă faptul că, în temeiul prevederilor art.113 - 115 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru a fi supuse impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, veniturile trebuie obținute “din serviciile prestate pe teritoriul României”, ori, așa cum rezultă din contractele prezentate organelor de control, nici una din cele două firme nu a prestat servicii pe teritoriul României, iar în această situație nu se mai impune prezentarea certificatului de rezidență fiscală organelor fiscale române.

Cu privire la aspectele contestate, anterior menționate, se reține că, la art.115 din Legea nr.571/2003 se definesc veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, ca fiind: “[...]”

d) redevențe de la un rezident;[...]

i) venituri din prestarea de servicii de management, de intermediere sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România; [...]"

În Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 se precizează referitor la art.115 alin.(1) lit.d) din legea menționată: "(1) Termenul redevență cuprinde orice sumă care trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, indiferent dacă suma trebuie plătită conform unui contract sau ca urmare a copierii ilegale sau a încălcării drepturilor legale ale unei alte persoane." Conform art. 7 alin. (1) pct. 28 b) din Codul fiscal înțelesul termenului redevență este și acela de sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricărui desen.

De asemenea în normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 este specificat referitor la art.115 alin.(1) lit.i) din Codul fiscal faptul că: "**Veniturile obținute din România** din prestările de servicii de management, de intermediere sau de **consultanță în orice domeniu care nu sunt efectuate în România** sau veniturile care sunt cheltuieli atribuibile unui sediu permanent din România al unui nerezident sunt impozabile, potrivit titlului V din Codul fiscal, atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a dublei impunerii între România și statul de rezidență al beneficiarului de venit sau când beneficiarul de venit nu prezintă dovada rezidenței sale fiscale".

Din analiza dispozițiilor legale anterior citate se reține că, indiferent dacă nerezidenții își desfășoară activitatea exclusiv pe teritoriul țării de domiciliu și realizează venituri doar pe teritoriul acesteia, în situația în care acestea sunt realizate de persoanele juridice nerezidente din operațiuni efectuate cu persoane juridice române, întrucât veniturile obținute de la un rezident român din prestarea de servicii de audit și redevență, plătite de contestatoare pentru desenele tehnice executate, sunt venituri impozabile obținute din România, ele se supun impozitării potrivit art.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.83/1998, respectiv potrivit titlului V din Legea nr.571/2003.

În consecință, în mod legal organele de control au procedat la stabilirea impozitului pentru veniturile plătite firmelor străine, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

De asemenea, pentru neplata la termenele legale a impozitului pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente în suma de mai sus, în sarcina unității au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere, modul de calcul al acestor obligații accesorii fiind prezentat în anexa la raportul de inspecție fiscală.

Față de cele anterior menționate, având în vedere că petenta nu contestă modul de calcul al dobânzilor și al penalităților de întârziere aferente impozitului pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente în suma de mai sus, respectiv faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, iar în sarcina petentei a fost reținut ca fiind

datorat debitul reprezentând impozit anterior menționat, conform principiului de drept în virtutea căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind dobânzi și penalități de întârziere.

3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

3.1. *Referitor la pct.A.5.2. c) din raportul de inspecție fiscală*

În fapt, în perioada 2001 - 2004 unitatea a facturat prestări de servicii către beneficiari cu sediul în străinătate.

Întrucât pentru justificarea cotei zero de T.V.A., respectiv a scutirii de T.V.A. cu drept de deducere, unitatea nu a prezentat cu ocazia verificării contractele încheiate cu beneficiarii din străinătate, aceasta nu a putut beneficia de facilitatea prevăzută la art.17 B lit.i) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv la art.11 lit.i) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată. În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina unității a T.V.A., prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare.

Unitatea prezintă, în completare la dosarul contestației, copiile contractelor de colaborare încheiate cu cei doi parteneri externi, precum și traducerea legalizată a acestora. Din analiza celor două contracte se reține: convenția bilaterală încheiată cu unul din partenerii contractuali (firma A) stipulează că, în vederea promovării produselor firmei străine pe piața românească, o parte din cheltuielile comerciale și de publicitate vor fi suportate de firma străină, valabilitatea convenției fiind de 2 ani de la data intrării în vigoare a acesteia, respectiv până la data 06.03.2005. De asemenea, în contractul de colaborare încheiat cu celălalt partener (firma B) se prevede că petenta plătește în avans taxa de participare a firmei străine și alte cheltuieli ale acesteia, ocazionate de participarea anuală la o manifestare științifică, pe care firma străină le va achita petentei după manifestare, pe baza facturii eliberate de firma română.

Se constată că petenta a refacturat cheltuieli comerciale și de publicitate ce sunt suportate de firma A, respectiv cheltuieli ocazionate de participarea anuală a firmei B la manifestarea științifică.

Avându-se în vedere natura prestărilor de servicii se reține că acestea nu se încadrează în nici una din categoriile de prestări de servicii pentru care se aplică cota zero de T.V.A. potrivit prevederilor art.17 lit.B din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv art.11 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere obiectul contractelor încheiate de petentă cu cele două firme străine și în temeiul art.4 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv art.7 alin.(1) lit.d) din Legea nr.345/2002, rezultă indubitabil că serviciile prestate partenerilor străini, refacturate de petentă, întrucât au fost prestate efectiv pe teritoriul României, sunt impozabile din punct de vedere a T.V.A. pe teritoriul României, serviciile în cauză neîncadrându-se în categoria

excepțiilor de la regula generală a operațiunilor impozabile din punct de vedere al T.V.A.

Față de cele reținute anterior, în temeiul prevederilor legale anterior menționate, este datorată T.V.A. stabilită la control, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la pct.A.5.1. b) din raportul de inspecție fiscală

În perioada supusă verificării unitatea a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere pentru T.V.A. aferentă unor achiziții de combustibili, întrucât documentele justificative (bonurile fiscale) în baza cărora au fost cumpărate nu erau completate cu toate datele prevăzute de pct.10.12 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, respectiv de art.62 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.598/2002.

În drept, la art.19 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede: “Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art.18”, prevederi care se regăsesc în esență și la art.24 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

Iar la pct.10.12 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 se prevede: “Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei.

Documentele legale sunt:

a) exemplarul original al facturii fiscale sau, după caz, alte documente specifice aprobate potrivit Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, pentru bunurile și serviciile cumpărate de la furnizorii din țară;

b) bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, cu modificările și completările ulterioare, aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, **dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea contribuabilului cumpărător și numărul de înmatriculare a autovehiculului.**

Nerespectarea prevederilor lit. b) atrage pierderea dreptului de deducere a taxei aferente carburanților auto achiziționați”.

Aceleași dispoziții se regăsesc în esență și la art.62 din normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.598/2002.

Având în vedere dispozițiile legale anterior citate, întrucât bonurile fiscale în cauză nu conțin toate elementele care să permită exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. înscrisă în acestea, unitatea nu poate beneficia de deducerea T.V.A. aferentă combustibililor achiziționați în baza documentelor respective.

În consecință, întrucât legislația specifică privind T.V.A. precizează condițiile în care poate fi dedusă taxa înscrisă într-un document, iar documentele în discuție nu îndeplinesc aceste condiții, este nerelevantă invocarea de către unitate a faptului că bonurile fiscale în baza cărora au fost efectuate achiziții de combustibili “sunt agreate de către Ministerul Finanțelor Publice”, neavând relevanță pentru soluționarea cauzei nici faptul că organele de control au recunoscut ca validă înregistrarea în conturile de cheltuieli a contravalorii carburanților respectivi, în speță fiind vorba despre taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia nu există nici un act normativ care să reglementeze cine completează și când trebuie completate aceste date, întrucât la art.25 lit.B a) și b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se precizează obligațiile vânzătorului și a cumpărătorului cu privire la întocmirea documentelor, astfel:

“a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legal aprobate și **să completeze toate datele prevăzute de acestea.** [...]

b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și **să verifice întocmirea corectă a acestora** [...]”, dispoziții care se regăsesc în esență și la art.29 lit.B din Legea nr.345/2002.

Față de cele reținute anterior, în temeiul actelor normative mai sus citate, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind T.V.A. aferenta operațiunilor de mai sus.

3.3. Referitor la pct.A.5.1. g) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au constatat că în jurnalul de cumpărări aferent perioadei verificate unitatea a înregistrat T.V.A. aferentă importurilor în sumă de X lei noi (prezentate în anexa la actul atacat), pentru care nu a făcut dovada achitării, așa cum se prevede la art.19 din Ordonanța Guvernului nr.17/2000, coroborat cu pct.10.12 lit.c) și d) din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, respectiv la art.22 alin.(5) lit.b) din Legea nr.345/2002 și art.145 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003.

În consecință, nu s-a aprobat la rambursare T.V.A. în suma de mai sus.

În drept, la art.22 alin.(5) lit.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede că T.V.A. pe care persoana impozabilă are dreptul să o

deducă este taxa achitată pentru bunurile importate, dispoziții care se regăsesc și la art.145 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003.

La pct.10.12 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, se precizează că:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei.

Documentele legale sunt: [...]

c) declarația vamală de import sau actul constatator al organelor vamale. Pentru importurile efectuate prin comisionari taxa pe valoarea adăugată înscrisă în declarația vamală de import sau în actul constatator se deduce numai de către unitatea beneficiară pe baza documentelor respective, transmise în copie certificată de comisionari;

d) documentul care confirmă achitarea taxei pe valoarea adăugată de contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, **pentru operațiunile prevăzute la pct. 3.4; [...].”**

În contestație unitatea invocă faptul că, în temeiul prevederilor art.73 din Regulamentul de aplicare a Codului vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1114/2001, potrivit căroră “Liberul de vamă se acordă în scris, dacă sunt îndeplinite condițiile și dacă sunt efectuate formalitățile de vămuire și **numai după prezentarea documentelor legale care atestă efectuarea plății** datoriei vamale”, dovada achitării T.V.A. este tocmai Declarația vamală de import, avizată de organele vamale cu ștampila “Liber de vamă”.

Se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere, trebuie justificat cuantumul taxei prin documentul care confirmă achitarea taxei pe valoarea adăugată de contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, numai **pentru operațiunile prevăzute la pct. 3.4** din normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, iar constatarea cuprinsă la capitolul III. A 5.1. lit.g) din raportul de inspecție fiscală privește “T.V.A. aferent **importurilor**”. La pct.3.4 din normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 sunt enumerate prestările de servicii pentru care locul prestării este locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității. În concluzie, în mod eronat organele de control au solicitat ca pentru importul de bunuri petenta să justifice cuantumul taxei prin documentele prevăzute la pct.10.12 lit.d) din actul normativ anterior menționat.

În susținerea cauzei unitatea anexează, în copie, declarațiile vamale de import în baza cărora au fost efectuate **mai multe** importuri de la o firmă străină, fără a arăta și fără a se putea stabili în mod indubitabil legătura acestora cu importurile înscrise în jurnalul de cumpărări pentru care unitatea a dedus T.V.A. în sumă de X lei noi.

Față de cele reținute anterior, având în vedere că în mod greșit organele de control au solicitat, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului de bunuri, justificarea cuantumulului cu documentele prevăzute pct.10.12 lit.d) din normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, iar la dosarul contestației nu sunt depuse toate declarațiile

vamale de import care să justifice deducerea T.V.A. în sumă de X lei noi, fără a se putea stabili în mod indubitabil legătura dintre declarațiile vamale de import prezentate cu importurile prezentate în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală atacat, se va desființa raportul de inspecție fiscală pentru capitolul III. A 5.1. lit.g) și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru T.V.A. în sumă de X lei noi, urmând ca organele de inspecție fiscală să verifice dacă unitatea justifică cuantumul T.V.A. deduse pentru importurile în cauză cu declarații vamale de import, așa cum susține în contestație.

Față de cele reținute anterior și având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se desființează decizia de impunere atacată și pentru accesoriile aferente T.V.A.

3.4. Referitor la pct.A.5.1. j) din raportul de inspecție fiscală

Unitatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări și a dedus în mod nejustificat T.V.A. pentru care nu a prezentat organelor de control documente justificative, situația documentelor primare care au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări fiind prezentată în anexa la raportul de inspecție fiscală.

În consecință, s-a respins de la rambursare T.V.A. solicitată.

În contestație unitatea susține faptul că au fost identificate documentele justificative în cauză (copie legalizată) pentru o parte din T.V.A. solicitată la rambursare, însă anexează copii ale unor facturi fiscale, legalizate, în care este înscrisă T.V.A. în sumă mai mică decât cea pentru care susține că deține documente.

Din analiza celor 8 facturi fiscale anexate în copie legalizată contestației, se reține că nici unul din documente nu conține toate datele prevăzute de acestea la rubrica Cumpărător, lipsind, după caz, codul fiscal, localitatea, respectiv adresa sediului, iar o parte din ele au fost emise pentru alt beneficiar, astfel:

Cu privire la întocmirea documentelor, la art.25 lit.B a) din Ordonanța Guvernului nr.17/2000 se stabilesc în sarcina contribuabililor următoarele obligații:

“a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legal aprobate și **să completeze toate datele prevăzute de acestea;** [...]

b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și **să verifice întocmirea corectă a acestora**”.

În același sens precizează și Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care la art.29 lit.B a) prevede în sarcina furnizorilor obligația “să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și **să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal** ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale **beneficiarului**, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată”, iar în sarcina cumpărătorilor prevede obligația de a verifica întocmirea corectă a documentelor.

În același sens, la art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede: “Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

a) seria și numărul facturii;
b) data emiterii facturii;
c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;

d) numele, **adresa** și codul de înregistrare fiscală, după caz, al **beneficiarului de bunuri sau servicii**; [...]”.

Față de aspectele constatate mai sus cu privire la cele 8 documente anexate în susținerea contestației și având în vedere dispozițiile legale anterior citate, se reține că, întrucât documentele anexate la contestație nu au completate toate datele prevăzute de formularul factură fiscală, prevăzute de legiuitor pentru a putea dobândi calitatea de document justificativ în vedere exercitării dreptului de deducere a T.V.A. înscrisă în acestea, T.V.A. aferentă acestora este nedeductibilă.

În ceea ce privește diferența de T.V.A. (T.V.A. contestată - T.V.A. pentru care unitatea a anexat documente în susținerea contestației), în susținerea acestui capăt de cerere unitatea nu prezintă documentele justificative în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a T.V.A., drept pentru care contestația formulată va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Față de cele reținute la pct.C) 3.1., 3.2. și 3.4. din prezenta decizie, având în vedere că petenta nu contestă modul de calcul al dobânzilor și al penalităților de întârziere aferente T.V.A., respectiv faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitele, iar în sarcina petentei a fost reținut ca fiind datorat debitul reprezentând T.V.A. în suma de mai sus, conform principiului de drept în virtutea căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind obligațiile de plată accesorii debitului anterior menționat (dobânzi și penalități de întârziere).

Referitor la cererea de suspendare a executării silite a actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației, formulată în baza art.179 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, întrucât prin prezenta decizie s-a soluționat contestația formulată de S.C. ORTOPROFIL PROD ROMÂNIA S.R.L. din Tg.Mureș împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, se reține că solicitarea acesteia a rămas fără obiect.

DIRECTOR EXECUTIV

