



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor

Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48

DECIZIA nr. 111 / 2016

privind soluționarea contestației depusă de

.X. S.R.L.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP 55/14.01.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația .X. a finanțelor publice prin adresa nr. .X./08.01.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 55/14.01.2016, asupra contestației formulate de **.X. S.R.L.** cu sediul social în .X., prin **SCP .X.**, conform împuternicirii avocațiale nr. .X./2015, aflată în original la dosarul cauzei.

.X. S.R.L. este persoană juridică română, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., CIF .X. și are ca obiect de activitate principal – „Alte activități sportive” – cod **CAEN .X.**

.X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr.F-.X./21.10.2015 emisă de Administrația .X. a finanțelor publice, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei –dobânzi și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
- .X. lei- taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- .X. lei- dobânzi și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei – impozit pe dividende;
- .X. lei- dobânzi și majorări de întârziere aferent impozitului pe dividende;
- .X. lei- penalități aferente impozitului pe dividende.

Având în vedere prevederile art.352 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora dispozițiile prezentului cod se aplică numai

procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare și procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi, contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatoarei la acțiune.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece Decizia de impunere nr.F-.X./21.10.2015 a fost comunicată societății în data de 02.11.2015, prin remitere sub semnătură conform adresei nr. .X./02.11.2015 aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată sub nr. .X./27.11.2015 la Administrația .X. a finanțelor publice, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L. - în insolvență.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./21.10.2015, .X. S.R.L. solicită desființarea deciziei și prezintă următoarele argumente:

A. Referitor la nelegalitatea activității de inspecție fiscală contestatoarea invocă:

- Netemeinicia suspendării inspecției fiscale considerand ca printre motivele precizate de OPANAF 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale care pot conduce la suspendarea unei inspecții fiscale, nu se regăsește și necesitatea „*primirii de informații suplimentare din teritoriu*”. Totodată, contestatoarea susține că adresa de suspendare a inspecției fiscale este nelegală deoarece nu reflectă realitatea, iar organele de inspecție fiscală nu au pus la dispoziția contribuabilului informațiile pe care le-au primit din teritoriu și data la care acestea au fost primite.

- Incalcarea principiului transparenței în activitatea de inspecție fiscală, contestatorul motivand ca organele de inspecție fiscală nu au comunicat acestuia: “*documentele primite de la autoritățile fiscale din Turcia și Italia în vederea analizării acestora...*”. Astfel, contestatoarea susține că nu i s-a pus niciodată la dispoziție spre analiză factura nr. .x./30.06.2013 și răspunsul dat de autoritățile fiscale din Turcia, scrisoarea transmisă lui .X. de .X. în data de

11.08.2003 și factura nr. .X./26.10.2005 prin care ar fi încasat suma de .X. euro de la .X. SPA.

- Depasirea duratei inspectiei fiscale prevazute de art. 104 din OG 92/2003, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, astfel incat toate actele subsecvente sunt lovite de nelegalitate.

- Contestatoarea afirmă că durata excesivă a inspecției fiscale (7 ani) combinată cu invocarea unui motiv de suspendare formulat de o manieră generică și cu încălcarea OPANAF nr. 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, contravine principiului securității și stabilității raporturilor juridice.

Totodată, .X. S.R.L. consideră că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să suspende inspecția fiscală în temeiul art. 2 lit. g din OPANAF nr. 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale

B. Referitor la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale, pentru anii 2003-2007, contestatoarea invocă prevederile art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și consideră că a intervenit prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale pentru anii 2003, 2004, 2005, 2006 și 2007.

C. Pe fondul cauzei, contestatara susține următoarele:

1. Cu privire la taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata in suma totala de .X. lei, contestatoarea susține următoarele:

Pentru suma de .X. lei, reprezentand TVA colectata suplimentar, aferenta cheltuielilor ocazionate cu achizitia, functionarea, intretinerea si reparatiile, combustibil pentru autoturismele utilizate de salariati, asociati si administratorii societatii, operațiuni asimilate prestarilor de servicii cu plata in baza prevederilor art. 4 alin.3 lit. a) si b) din Lg. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au precizat cu claritate faptele constatate „*or s-a constatat utilizarea bunurilor in alte scopuri decat cele legate de activitatea noastra economica, or am pus la dispozitie bunuri ale societatii cu titlu gratuit altor persoane fizice sau juridice, or am prestat servicii cu titlu gratuit pentru uzul personal al angajatilor sa a altor persoane*”.

Referitor la cheltuielile ocazionate de utilizarea a 10 autoturisme detinute de societate si puse la dispozitie unor salariati, asociati, administratori, .X. SRL consideră că organele de inspecție fiscală au dispus eronat colectarea TVA și nu au analizat in niciun fel ipoteza descrisa la art. 4 alin 3 lit. b) care se refera la „*uzul personal al angajatilor sau a altor persoane*” si ca aceste autoturisme au fost utilizate in scop personal,

facandu-se trimitere la capitolul „Impozit pe profit”, nefiind stabilită baza de impozitare pentru TVA colectată suplimentar.

Mai mult, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au obligatia de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii, contestatorul invocand in sustinere nota explicativa ce a fost solicitata de catre echipa de inspectie fiscala cu privire la utilizarea autoturismelor de catre salariatii societatii.

Pentru anul 2004, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au dispus colectarea TVA suplimentara in suma de .X. lei pentru utilizarea unui numar de 14 autoturisme in baza prevederilor art. 129 alin 3 lit. a) si b) din Codul fiscal, pentru care aduce aceleasi argumente ca si in anul 2003, cu mentiunea ca inspectorii fiscali au citat in mod gresit textul de lege (s-au introdus cuvintele „*in alte*” dar si o *virgula*). Astfel, acesta considera ca citarea gresita a acestui text denota fie o lejeritate in abordare, fie o intentie de a denatura sensul textului de lege.

Pentru anii 2005 si 2006, contestatoarea are aceleași argumente ca pentru anul 2004 cu urmatoarele particularitati:

- pe site-ul ANAF, in sectiuna Asistenta contribuabili au fost publicate doua raspunsuri: la 01 noiembrie 2005 si la 11 aprilie 2006. In ambele raspunsuri se comunica faptul ca transportul salariatilor la si de la locul de munca reprezinta cheltuieli deductibile daca acestea sunt recuperate prin pretul sau tariful practicat, potrivit Lg.82/1991, republicata. Din acest motiv contestatoarea considera ca se impun doua constatari esentiale:

- daca aceste cheltuieli sunt considerate deductibile la calculul impozitului pe profit, nu se poate considera ca folosirea autoturismelor pentru deplasarea la si de la locul de munca ar reprezenta o utilizare in alte scopuri ce nu ar avea legatura cu activitatea economica a societatii, de vreme ce chiar si legea si ANAF considera ca aceste activitati sunt deductibile, fiind efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile

- organele de inspecție fiscală ar fi trebuit sa verifice daca aceste cheltuieli au fost/nu au fost recuperate prin preturile practicate.

Pentru anul 2007, .X. S.R.L. face aceleasi precizari ca si pentru anii anteriori și susține că:

- art. 128 alin 4 lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este inaplicabil spetei, deoarece *“orice operatiune efectuata fara plata in conditiile precizate la art 128 alin 4 lit a si b, avand ca efect transferul dreptului de proprietate, va fi considerata totusi o operatiune efectuata cu plata, fiind astfel posibila incadrarea ei in sfera operatiunilor impozabile conform art 126 alin 1 lit a) Cod fiscal. In speta insa, aceasta conditie a transferului dreptului de proprietate nu este indeplinita, avand in vedere faptul ca societatea nu a transferat catre salariati dreptul de proprietate, ci doar le-a pus la dispozitie autoturismele pentru a fi folosite in cadrul atributiilor de serviciu, cat si pentru deplasarea la si de la locul de munca”*.

- art. 128 alin. 5 din Codul fiscal pentru operatiunile asimilate livrarilor de bunuri cu plata pentru autoturismele folosite de asociatii societatii, „*Opinia este eronata deoarece nu a operat transferul dreptului de proprietate asupra autoturismelor catre asociati si autoturismele au fost folosite pentru activitatea societatii si nu in scop personal*”.

Pentru anul 2008, contestatoarea are aceleasi sustineri ca si pentru anul 2007 si sustine ca prin H.G. nr. 1579/2007 s-au completat Normele metodologice de aplicare a art. 21 din Codul fiscal in sensul introducerii pct. 23 lit. f prin care se stabileste ca toate cheltuielile cu transportul salariatilor la si de la locul de munca sunt considerate deductibile, fiind efectuate in scopul desfasurarii activitatii societatii, deci nu in interesul personal al salariatilor’.

Pentru anul 2009, contestatoarea invoca aceleasi argumente ca si pentru anii 2007 si 2008, privind incadrarea operatiunilor cu utilizarea autoturismelor in prevederile art. 128 alin.4, lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si invoca prevederile pct. 23 lit f) din Normele de aplicare ale Codului fiscal si art. 21 alin. 1 din Codul fiscal.

Totodata, contestatoarea apreciaza ca textul art 145¹ alin. 1 din Codul fiscal este absolut inaplicabil in speta, deoarece el se refera la cu totul altceva decat la subiectul analizat. Astfel, prin proiectul raportului de inspectie fiscala, la constatările aferente anului 2009 s-a apreciat ca utilizarea de catre salariati a autoturismelor ar fi o prestare de servicii pentru care sustine ca ar fi trebuit sa colecteze TVA. Pe de alta parte, prin dispozitiile art 145¹ alin. 1 din Codul fiscal se stabilesc situatiile in care nu se deduce TVA aferenta achizitiilor de autovehicule si a combustibilului; in aceasta situatie se observa ca societatea este client, iar nu furnizor sau prestator.

Pentru anii 2010 si 2011 .X. S.R.L. mentine aceleasi consideratii ca si pentru anul 2009.

2. Referitor la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2003, contestatoarea sustine ca autovehiculele nu au fost utilizate in scop personal si deci nu reprezinta un avantaj in natura, fiind utilizate fie in timpul orelor de serviciu pentru desfasurarea activitatii curente a societatii (ex: sofer, contabil, etc), fie pentru deplasarea la si de la locul de munca, asa cum rezulta din nota explicativa pe care sustine ca a dat-o in timpul inspectiei fiscale; prin urmare, considera ca nu se incadreaza in prevederile art. 9 alin. 7 lit. r din Legea 414/2002.

Cu privire la dispozitiile art .9 alin. 7 lit. h) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit conform caruia sunt cheltuieli nedeductibile *orice cheltuieli facute in favoarea actionarilor sau a asociatilor*, contestatoarea sustine ca textul de lege este inaplicabil deoarece se refera la cheltuielile efectuate in favoarea actionarilor sau asociatilor si nu in favoarea administratorilor si ca *“aceste cheltuieli au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii societatii si deci nici in acest caz organele de control fiscal, nu au aratat motivat si*

probat, care ar putea fi ratiunea si probele pentru care se considera ca autoturismele nu au fost utilizate pentru desfasurarea activitatii societatii ”.

Referitor la suma de .X. lei, reprezentand contravaloare bilete de avion, .X. SRL consideră că nu exista nicio prevedere legala care sa conditioneze deductibilitatea serviciilor de transport aerian de prezentarea biletelor de avion și invocă prevederile art. 6 alin. 2 din Legea 82/1991 raportat la prevederile art 2.4 din OMFP 306/2002 privind Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene (in vigoare la acea data).

De asemenea, contestatoarea sustine ca :„ In plus, conform art 25 din Legea 82/1991 societatea are obligatia sa pastreze in arhiva documentele justificative pentru o perioada de cel mult 10 ani, perioada care a expirat in anul 2013. Deci, nu ni se poate refuza deductibilitatea unei cheltuieli pe motiv ca aceasta nu ar avea la baza un document justificativ pe care societatea nu mai are obligatia sa-l pastreze in arhiva ”.

Cu privire la incasarea de către .X. a sumei de .X. lei echivalent a .X. USD de la clubul BURSA SPOR, in baza facturii nr .X./30.06.2003, asa cum rezulta din raspunsul dat de autoritatile fiscale din Turcia, contestatoarea sustine ca niciodata pe parcursul inspectiei fiscale nu i s-au pus la dispozitie factura fiscala nr .X./30.06.2003 emisa de .X. si nici raspunsul autoritatilor fiscale din Turcia, incalcandu-se astfel dreptul contribuabilului de a fi informat (art 107 C.pr.fisc), precum si prevederile art. 65 alin. 2 raportat la art. 49 alin. 1 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, lipsindu-l de dreptul la o aparare eficienta.

De asemenea, contestatoarea sustine:“...nu stim ce reprezinta factura nr .X./30.06.2003, dar in orice caz stim cu siguranta ca aceasta factura nu este emisa de catre societatea noastra. In justificarea solutiei de reintregire a veniturilor impozabile data de organele de inspectie fiscala se indica dispozitiile art 27 alin 1 lit a si b.”(...)“.....Mai departe, lit b) se refera la situatia operatiunilor efectuate de o alta persoana in numele contribuabilului. Din RIF am inteles faptul ca factura a fost emisa de catre .X. in nume propriu si nu in numele societatii noastre...”.**

Totodată contestatoarea sustine ca neconsiderarea de catre organele fiscale a faptului ca factura este emisa de .X. persoana fizica si nu .X. SRL, ar duce la prejudicierea fiscului, impozitul datorat de persoana fizica fiind mai mare.

Cu privire la incasarea sumei de .X. lei echivalentul sumei de .X. euro de la .X. contestatoarea susține ca :“ *Consideratiile de mai sus referitoare la incasarea de la Bursa Spor sunt valabile integral si pentru incasarea dlui .X. de la clubul .X. despre care societatea nu a avut cunostiinta. Nici in acest caz nu ne-au fost puse la dispozitie documente.”*

Cu privire la neacordarea deductibilității cheltuielilor cu 14 autoturisme (12 utilizate de salariați și 2 utilizate de administratori) în anul 2004, contestatoarea consideră că au fost încălcate dispozițiile art. 65 alin. 2 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

De asemenea în ceea ce privește autoturismele utilizate de administrator, contribuabilul invocă prevederile art. 21 alin. 4 lit e) din Codul fiscal în conformitate cu care nu sunt deductibile cheltuielile efectuate în favoarea acționarilor sau asociaților, textul de lege nereferindu-se la administrator.

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu politele de asigurare, .X. S.R.L. susține că refuzul a avut ca motiv faptul că autoturismele au fost utilizate în interes personal, și pe motiv că nu au fost puse la dispoziție o parte din politele de asigurare. Se susține, de asemenea, că documentul justificativ pentru plata asigurării este factura fiscală și nu polița de asigurare.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de deplasare externă, a cărei deductibilitate nu a fost acordată potrivit art 21 alin 3 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, (deductibilitatea este limitată pentru *„cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în țară și străinătate în limita a de 2,5 ori nivelul stabilit pentru instituțiile publice”*) contestatoarea invocă faptul că echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de faptul că deplasările externe nu au fost ale salariaților ci ale administratorilor, nefiind deci incident textul de lege citat. La fel și în cazul cheltuielii de transport în suma de .X. lei - clasa business, care a fost efectuată pentru deplasarea administratorului și nu a salariaților.

Totodată, se invocă prevederile art 21 alin. 1 lit e) în forma în vigoare în perioada analizată în conformitate cu care sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit *„cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți”*.

Cu privire la impozitul pe profit suplimentar stabilit pentru anul 2005, urmare neacordării deductibilității cheltuielilor aferente celor 15 autoturisme, (din care 14 autoturisme folosite de personalul societății iar 1 autoturism folosit de administrator) contestatoarea consideră că prevederile art. 21 alin. 3 lit. n din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se referă la situația deductibilității limitate a cheltuielilor cu un autoturism/persoană de conducere, deductibilitate acordată necondiționat de utilizarea autoturismului în interesul societății; o astfel de deductibilitate este acordată de legiuitor în considerarea calității de persoană de conducere. Organele de inspecție fiscală aplică însă această regulă prin extindere, omițând însă regula generală aplicabilă pentru salariați: cheltuielile cu autoturismele utilizate de personalul angajat sunt deductibile dacă acestea

sunt utilizate in exercitiul atributiilor de serviciu deoarece astfel de cheltuieli concura la realizarea obiectului de activitate si implicit a veniturilor.

In ceea ce priveste neacordarea deductibilitatii sumei de .X. lei reprezentand cheltuieli cu transport aerian de persoane, contestatara aduce aceleasi argumente prezentate anterior cu privire la aceeași problema și face trimitere la capitolul anterior unde s-a tratat aceasta problema.

Cu privire la suma de .X. lei incasata cash de societate de la .X. SPA in baza facturii emisa de .X. SRL contribuabilul sustine ca nu are cunostinta de aceasta operatiune, iar pe parcursul inspectiei fiscale nu i-au fost puse la dispozitie documentele aferente acestei operatiuni, pentru o analiza pertinenta si o aparare eficienta.

Referitor la perioada 2006 – 2010 contestatoarea invocă argumentele prezentate anterior facand trimitere la abordarile anterioare unde au fost tratate.

3. În ceea ce privește impozitul pe dividende, contestatoarea aduce ca argumente urmatoarele :

- indicarea ca temei legal a dispozitiilor art. 11 alin. 2 din Codul fiscal, nu este corectă, acesta nefiind aplicabil aplicabil pentru operatiunile realizate in anul 2003 (Bursa Spor si .X.) deoarece la acea data nu erau in vigoare dispozitiile Codului fiscal.

- considera ca sumele incasate de .X. nu constituie dividend, respectiv *“orice distribuire facuta de o persoana juridica in bani si/sau in natura in favoarea actionarilor sau asociatilor”*, acestea fiind incasate de .X. si nu de catre societate si deci nu se puteau distribui sume de bani pe care societatea nu le avea.

- în speță *“nu poate opera nici distribuirea asimilata de dividende, deoarece pe de-o parte o astfel de notiune a fost introdusa in legislatia fiscala prin Codul fiscal incepand cu anul 2004 (nefiind aplicabil in anul 2003), iar pe de alta parte nu este incident nici unul din cazurile asimilate distribuirii de dividende, precizate de art 7 pct 12 din Codul fiscal 2004.”*

Cu privire la aplicabilitatea art 11, alin. 2 din Codul fiscal ca justificare pentru „reintregirea” bazei de impozitare a impozitului pe dividende pentru operatiunea realizata in anul 2005, contestatoarea considera inaplicabil articolul in cazul de fata, considerand tranzactia ca nefiind intre persoane afiliate si *“oricum, textul indicat nu reglementeaza „reintregirea” bazei de impozitare a impozitului pe dividende.”*

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice la .X. S.R.L., s-a

întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./21.10.2015, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./21.10.2015, prin care au stabilit obligații fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei reprezentând TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende și accesorii aferente.

Referitor la Taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) Pentru perioada 2003 - 2005, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA aferenta cheltuielilor Romtelecom pe baza facturilor emise pe persoana fizica (.X.), constatandu-se ca nu sunt respectate prevederile art. 24 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adaugata și prevederile art. 145 alin 8 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile si modificarile ulterioare.

b) Pentru perioada 2003 – ianuarie 2011 organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferenta cheltuielilor efectuate de societate cu achiziția, functionarea, combustibilul, intretinerea și reparatiile autoturismelor utilizate de salariatii societății si administratori, pentru care a fost înregistrată TVA deductibila, aceste operațiuni fiind asimilate prestarilor de servicii.

c) Pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei aferenta achiziției de la .X., în baza facturii nr. .X./13.11.2010, fiind contribuabil declarat inactiv din 07.10.2010, având în vedere prevederile art. 11 alin.1² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu completarile și modificarile ulterioare. De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în suma de .X. lei, asupra veniturilor în suma de .X. lei, înregistrate in baza facturii/invoice nr. .X./30.07.2010 emisa de societate către operatorul .X. CF (care a comunicat codul de TVA: ESA .X., invalid în perioada:03.03.2004-01.12.2011), reprezentand livrare intracomunitare de servicii – acesta nefiind persoana impozabila în aceasta perioada.

Pentru TVA de plata stabilită suplimentar in perioada: 01.01.2003-31.01.2011, au fost calculate dobanzi/majorari în suma de 352.140 lei. Acestea au fost calculate pana la data de 25.03.2011

Pentru TVA de plata stabilită suplimentar în suma de .X. lei, in perioada: 01.01.2003-31.01.2011, au fost calculate penalitati în suma de .X. lei

Referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare stabilind un impozit pe profit suplimentar datorită următoarelor constatări:

a) În perioada 2003-2010 nu au fost admise la deducere cheltuieli efectuate de .X. S.R.L. in favoarea actionarilor si salariatilor, invocând prevederilor art.9 alin.7) lit.h)” din Lg.414/2002 privind impozitul pe profit, *orice cheltuieli facute in favoarea actionarilor sau a asociatilor, altele decat cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la valoarea de piata*” (dobanda leasing , asigurari, amortizari, intretinere reparatii, combustibil) și prevederile art. 21 alin.(3) lit.n din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal.

b) În perioada 2003-2010 organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuieli cu transportul aerian pentru care societatea nu a prezentat documentele respectiv bilete de avion, prin care sa poata fi identificate persoanele pentru care s-au efectuat respectivele cheltuieli, acestea reprezentând cheltuieli efectuate in favoarea actionarilor respectiv a lui .X., precum și cheltuielile datorate depășirii cheltuielilor cu delegatiile externe.

c) Organele de inspecție fiscală au reîncadrat următoarele categorii de venituri:

- venituri în sumă de .X. lei reprezentând echivalentul a .X. USD, incasata cash de .X. SRL, in baza facturii NR. .X./30.06.2003 emisa de .X., de la .X. din Turcia, asa cum rezulta din raspunsul dat de autoritatile fiscale turcesti, in cadrul contractului de agent incheiat de .X. SRL cu .X..(la acea data .X. avea calitatea de asociat si administrator al .X. SRL).

- venituri în sumă de .X. lei reprezentând echivalentul a .X. eur (incasat echivalent .X. lire sterline) incasata de .X. de la .X. Club conform scrisorii transmisa lui .X. de „ .X. „ in data de 11.08.2003, pentru transferul jucatorului .X. de la Clubul .X.SpA la .X. Club Limited (la acea data .X. avea calitatea de asociat si administrator al .X. SRL).

- venituri în suma de .X. lei, echivalentul a .X. euro, incasata cash in data de 08.11.2005, in baza facturii nr. .X./ 26.10.2005, de .X. SRL, de la .X.SPA din Italia, in cadrul contractului de agent incheiat in anul 2001 de .X. SRL cu clubul italian pentru transferul jucatorului .X., pentru suma de .X. USD.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au admis la recuperare pierderea fiscala aferenta anului 2008 stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.

Referitor la impozitul pe dividende:

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe dividende urmare reintregirii veniturile impozabile in baza art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel :

1. Impozit pe dividende suplimentar in suma de .X. lei aferent sumei de .X. lei (echivalentul a .X. USD) incasata cash de .X. SRL, de la .X. din Turcia, in baza facturii NR. .X./30.06.2003 emisa de .X., in baza contractului de agent incheiat de .X. SRL cu .X., si neinregistrata in evidenta contabila.

2. Impozit pe dividende suplimentar in suma de .X. lei aferent sumei de .X. lei (echivalent .X. lire sterline) incasata de .X. de la .X. Club conform scrisorii transmisa lui .X. de „.X.” in data de 11.08.2003, pentru transferul jucatorului .X. de la Clubul .X.SpA la .X. Club Limited , neinregistrata in evidenta contabila.

3. Impozit pe dividende suplimentar in suma de .X. lei aferent sumei de .X. lei, (reprezentand .X. euro) incasată in data de 08.11.2005 in contul CH.X. SG .X. SA, in baza contractului incheiat de societate cu .X. Italia, pentru transferul jucatorului .X..

Totodată, pentru impozitul pe dividende suplimentar in suma totală de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale:

1. Referitor la susținerea contestatarii privind suspendarea inspecției fiscale, din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Inspecția fiscală a început la data de 06.03.2008, data înscrierii în Registrul unic de control, respectiv la poziția nr. 2, iar în perioada cuprinsă între 23.05.2008 – 02.03.2015 inspecția fiscală a fost suspendată. Suspendarea și reluarea inspecției fiscale au fost aduse la cunoștința contestatarii, după cum ea însăși menționează prin contestație.

Potrivit prevederilor art. 104 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data suspendării inspecției fiscale:

„(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale

efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”

Iar în conformitate cu prevederile art. 2 din O.P.A.N.A.F. nr. 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

„Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) necesitatea efectuării unuia sau mai multor controale încrucișate;

b) necesitatea remedierii unor deficiențe constatate în timpul inspecției fiscale și care au făcut obiectul unei "Dispoziții privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală";

c) necesitatea obținerii unui punct de vedere de la una sau mai multe direcții de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice sau al Agenției Naționale de Administrare Fiscală ori emiterii unei decizii a Comisiei fiscale centrale;

d) necesitatea efectuării unei expertize conform Codului de procedură fiscală;

e) necesitatea efectuării de cercetări specifice pentru identificarea unor persoane fizice sau stabilirea realității unor tranzacții;

f) solicitarea suspendării formulată de către contribuabil ca urmare a apariției unei situații obiective care împiedică desfășurarea inspecției fiscale. Pe parcursul desfășurării unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita, în scris, suspendarea acesteia, numai o singură dată;

g) necesitatea solicitării unor informații suplimentare de la autoritățile fiscale similare din alte state membre ale Uniunii Europene sau din state cu care România are încheiate convenții internaționale pentru schimburi de informații în scopuri fiscale;

h) necesitatea elaborării și prezentării unui dosar al prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate.”

Coroborat și cu prevederile art. 6 din același act normativ potrivit cărora *„După încetarea condițiilor care au generat suspendarea, inspecția fiscală va fi reluată, data acesteia fiind comunicată în scris contribuabilului.”*, reiese că în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală pot suspenda inspecția fiscală, iar după încetarea condițiilor cauzate de generat suspendarea inspecției fiscale este reluată.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală, prin direcția de specialitate din A.N.A.F. a solicitat informații pentru clarificarea situației de fapt fiscale, informații care au condus chiar la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatarii, ceea ce justifică necesitatea suspendării inspecției fiscale.

Este adevărat că prin adresa prin care se comunică societății suspendarea inspecției fiscale se menționează că aceasta este necesară în

vederea obținerii unor informații din teritoriu, însă atâta timp cât organele de inspecție fiscală au invocat temeiul de drept în baza căruia se suspendă inspecția fiscală și au efectuat demersuri în aceste sens nu se poate invoca nelegalitatea acestei proceduri.

Cât privește durata mare de timp în care a fost suspendată inspecția fiscală, organul de soluționare a contestației reține că legiuitorul nu a limitat în timp durata în care trebuie suspendată inspecția fiscală, precizând expres doar că reluarea inspecției fiscale trebuie comunicată contribuabilului la data la care au încetat motivele suspendării.

2. În ceea ce privește invocarea principiului transparenței în desfășurarea inspecției fiscale raportat la invocarea unui motiv generic și la faptul că nu au fost comunicate informațiile solicitate și primite, organul de soluționare a contestației reține că despre informațiile solicitate organele de inspecție fiscală au făcut mențiune în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, raport pe care contestatara l-a primit și și-a exprimat punctul de vedere și în fapt este vorba despre informații despre care societatea avea cunoștință, așa cum precizează organele de inspecție fiscală, dar nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, ceea ce a condus la durata îndelungată în care s-a suspendat inspecția fiscală.

3. Cât privește depășirea duratei inspecției fiscale, și calificarea ei ca fiind excesivă, precizăm ca termenul de de 3luni/6 luni prevăzut de art.104 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală , republicată , cu completările și modificările ulterioare, este un termen de recomandare având ca scop minimă afectare a activității contribuabilului, iar depășirea lui nu este sancționată cu nulitate absolută a deciziei emise ca urmare a inspecției fiscale, în lipsa unei dispoziții legale în acest sens.

4. În ceea ce privește argumentul contestatarii privind prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, se rețin următoarele:

Art.231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil începând cu data de 01.01.2004, stipulează:

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

De altfel, în același sens sunt și considerentele Deciziei nr.V/15.01.2007 pronunțată de Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial al României nr.732/30.10.2007, unde se precizează: "*Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 01.01.2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existent în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului Fiscal.*

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului Fiscal, au intrat în vigoare la data de 01.01.2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de organele fiscale, în vederea examinării legalității îndeplinirii obligațiilor față de buget neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul tempus regit actum, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic."

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004 este Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care, la art.21 precizează:

"Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, sau după caz a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează :

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege".

Se reține că, potrivit prevederilor art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili

obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a “ *Declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul de stat*”.

Potrivit art.20 și art.21 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare pe anul 2003:

“ART.20

(1) Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României, a băncilor române și a sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozit. În acest scop profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulat de la începutul anului sau lunar, în cazul băncilor.

[...]

ART. 21

(1) În cursul anului fiscal contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată a impozitului inclusiv, urmând ca, după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual, să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.”

De asemenea, potrivit anexei 2 la OMFP nr.1313/1999 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Declarație privind impozitul pe profit" cu privire la “*Instrucțiunile de completare a formularului "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat"*, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare pe anul 2003:

“1. Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat se completează și se depune de plătitorii de impozite și taxe cărora, potrivit legislației în vigoare, le revin obligațiile de plată la bugetul de stat cuprinse în această declarație.

Declarația se completează și se depune la organul fiscal în a cărui rază teritorială se află sediul plătitorului sau la care acesta este luat în evidență fiscală, după caz, astfel:[...]

- trimestrial, până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor, pentru obligațiile de plată reprezentând:

- impozitul pe profit;[...]” .

În concluzie, se reține că termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit la bugetul general consolidat este data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor, iar **termenul de prescripție incepe sa curga**, pentru impozitul pe profit eferent anului 2003 *de la data la care a*

expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă sau de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației.

În ceea ce privește TVA, potrivit art.29 D lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2003:

“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:

a) să achite taxa datorată, potrivit decontului întocmit lunar, până la data de 25 a lunii următoare” .

Potrivit Anexei 2 privind instrucțiunile pentru completarea formularului "Decont privind taxa pe valoarea adăugată", cod 14.13.01.02, la OMFP nr.865/2002 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decont privind taxa pe valoarea adăugată"

*“Formularul "Decont privind taxa pe valoarea adăugată" se completează și se depune la organul fiscal la care persoana impozabilă este înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, **lunar, până la data de 25 a lunii următoare lunii la care se referă.**”*

Se reține ca termenul de depunere a Decontului de TVA este data de 25 a lunii următoare celei la care se referă, iar **termenul de prescripție incepe sa curga** pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii ianuarie 2003, de la data de 26 februarie 2003.

În ceea ce privește **impozitul pe dividende** pentru anul 2003, se reține că potrivit art. 37 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

“Obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.(...)”

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare de la acea dată se reține faptul că în aplicarea art.231 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/17.12.2008, publicată în

Monitorul Oficial al Romaniei nr.864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează :
*“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. **Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”.***

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 se reține că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, *“se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”* astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Având în vedere perioada verificată pentru impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe dividende, respectiv 01.01.2003 - 31.12.2010, rezultă că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se analizează în funcție de normele legale în vigoare la data producerii întreruperii și/sau suspendării termenului de prescripție, respectiv Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu aplicabilitate pentru perioada 01.07.2003-31.12.2003, cât și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2004-31.12.2010.

Astfel, la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, se precizează:

“Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.”

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Potrivit celor de mai sus se reține că la data de 21.10.2015 a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./21.10.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, de unde rezultă că termenul de prescripție **pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale, respectiv 06.03.2008 și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, respectiv 21.10.2015, termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale fiind suspendat.**

Având în vedere cele de mai sus precum și dispozițiile aplicabile speței, se reține că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe pentru anul 2003 nu era prescris la data emiterii deciziei de impunere contestate, și cu atât mai mult pentru perioada 2004 – 2007, astfel că, nu se poate reține argumentul contestatoarei în soluționarea favorabilă a contestației.

Întrucât argumentele de natură procedurală nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a contestației, organul de soluționare se va investi cu soluționare pe fond a cauzei.

B. ASPECTE DE FOND:

B.1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent cheltuielilor ocazionate de achiziționarea și funcționarea unor autoturisme utilizate de salariați sau de administratori, precum și TVA aferentă, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații în condițiile în care .X. S.R.L. nu aduce argumente că aceste operațiuni au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv al operațiunilor taxabile.

În fapt, urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2003-2011, .X. SRL a achiziționat și utilizat o serie de autoturisme, pentru care a înregistrat ca deductibile cheltuielile aferente și a dedus TVA, acestea fiind utilizate fie de salariați ai societății (contabili, șoferi, recepționar, asistenți manager) fie de administratorii societății .X. și .X..

Prin urmare cheltuielile ocazionate de achiziția, utilizarea și întreținerea acestor autoturisme (cheltuieli cu dobânda leasing, cheltuieli cu asigurări, cheltuieli cu asigurări- ulterior leasing, cheltuieli cu amortizarea, cheltuieli cu întreținere și reparații, cheltuieli cu combustibilul) și TVA aferentă ratelor de leasing auto financiar, aferentă reparațiilor, întreținere auto și aferentă combustibilului consumat cu aceste autoturisme, nu au fost admise la deducere de către organele de inspecție fiscală.

În drept, în materia impozitului pe profit, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile art.9 alin.1, alin.7 lit.r) și lit.h) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit cărora:

“ (1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”

“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

h) orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau a asociațiilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la valoarea de piață;

(...)

r) *alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la persoana fizică, dacă legea nu prevede altfel;*”.

Pentru perioada fiscală 2004-2010 sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”, coroborate cu prevederile pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

"22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile art. 21 alin. 4 lit. e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , potrivit cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(...)

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie justificate cu documente întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art 21 alin.(3) lit.n) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare *“cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții(...)*” .

În materia TVA, sunt aplicabile:

a. în anul 2003 prevederile art. 4 alin.3) lit.a) și b) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoare adăugată, potrivit cărora :

„Următoarele operațiuni sunt asimilate cu prestarile de servicii: a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele persoanei impozabile în alte scopuri decât cele legate de activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane fizice sau juridice,

dacă taxa pe valoare adaugata aferenta acestor bunuri a fost dedusa total sau partial;

b) prestarile de servicii efectuate în mod gratuit de persoana impozabila în alte scopuri decât cele legate de activitatea sa economica, pentru uzul personal al angajatilor săi sau altor persoane, dacă taxa pe valoare adaugata aferenta acestor prestari a fost dedusa total sau partial"

b. în anii 2004, 2005, 2006 prevederile art. 129 alin.3) lit.a) și b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile și modificările ulterioare, potrivit carora:

„se considera prestari de servicii cu plata: a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legătura cu activitatea sa economica, sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă TVA pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) prestarile de servicii efectuate în mod gratuit de persoana impozabila, în alte scopuri care nu au legătura cu activitatea sa economica, pentru uzul personal al angajatilor săi sau altor persoane"

c. în anii 2007 și 2008 prevederile art. 128 alin.4 lit.a) și b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile și modificările ulterioare, potrivit carora :

„Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni: a) preluarea de către o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătura cu activitatea economica desfasurata dacă taxa aferenta bunurilor respective sau partilor componente a fost dedusa total sau partial;

b) preluarea de către o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferenta bunurilor respective sau partilor componente a fost dedusa total sau partial"

și prevederilor art. 128 alin 5 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile și modificările ulterioare :

„orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociatii sau actionarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plata, dacă taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial".

d. în anii 2009, 2010 prevederile art. 129 alin.4 lit.a) și b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile și modificările ulterioare potrivit carora :

„Sunt asimilate prestariile de servicii efectuate cu plata urmatoarele: a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizarii în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor săi sau pentru uzul altor persoane”

coroborate și cu prevederile art. 145¹ alin.(1) din Lg. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completările si modificările ulterioare (începând cu luna mai 2009), potrivit carora :

„ În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3,500 kg și care sa nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand și scaunul soaferului, nu se deduce TVA aferenta achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferenta achizițiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se inscriu în oricare dintre urmatoarele categorii : a) vehiculele utilizate exclusiv pentru : intervenție, reparații, paza și protecția, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activitatii, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vanzari și de agenți de recrutare a forței de munca ; b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi ; c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata, inclusiv pentru inchirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de soferi, transmiterea folosintei în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional ; d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revanzării...”

e. pentru ianuarie 2011 sunt aplicabile prevederile art. 129 alin.4 lit.a) și b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu completările si modificările ulterioare potrivit carora :

„Sunt asimilate prestariile de servicii efectuate cu plata urmatoarele: a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizarii în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor săi sau pentru uzul altor persoane”

coroborate și cu prevederile art. 145¹ alin.(1) din Lg. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completările si modificările ulterioare, potrivit carora:

„ În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3,500 kg și care sa nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand și scaunul soferului, nu se deduce TVA aferenta achizitiilor acestor vehicule și nici taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se inscriu în oricare dintre urmatoarele categorii : a) vehiculele utilizate exclusiv pentru : intervenție, reparații, paza și protecția, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activitatii, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vanzari și de agenți de recrutare a forței de munca ; b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi ; c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata, inclusiv pentru inchirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de soferi, transmiterea folosintei în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional ; d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revanzarii”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată, serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane, iar baza de impozitare o reprezintă suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii. Se reține de asemenea, că legiuitorul, în perioada supusă inspecției fiscale, asimilează prestărilor de servicii, pentru care ar fi trebuit colectată taxa pe valoarea adăugată, utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispoziție.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- autoturisme .X. si .X. cu numere de inmatriculare .X. si .X. au fost utilizate de .X. si .X..

- autoturismele : Wpassat 1,9 TDI nr.inmatriculare .X., Wpassat 1,9 TDI nr.inmatriculare .X., Wpassat 1,9 TDI nr.inmatriculare .X., Fiat Brava nr.inmatriculare .X., Daewo TICO nr.inmatriculare .X., WW Bora nr.inmatriculare .X., Daewo CIELO nr.inmatriculare .X., WW Golf nr.inmatriculare .X., .X. nr.inmatriculare .X., RENAULT CLIO 1,4 bicorp nr.inmatriculare .X., RENAULT CLIO 1,4 bicorp nr.inmatriculare .X., KIA Sorento nr.inmatriculare .X., Audi A6 nr.inmatriculare .X., VW PASSAT 2,0 TDI nr.inmatriculare .X., VW PASSAT 2,0 TDI nr.inmatriculare .X., VW PASSAT 2,0 TDI nr.inmatriculare .X., LAND ROVER Range Rover Petrol nr.inmatriculare .X., BMVX5 nr.inmatriculare .X., CITROEN C5 nr.inmatriculare .X., Hunday Tucson nr.inmatriculare .X. Bentley, Land Rover

Range Rover Sport nr.inmatriculare .X., au fost utilizate de salariați ai societății în alte scopuri decât cel al obținerii de venituri sau în folosul operațiunilor taxabile.

În vederea identificării sumelor ce au constituit cheltuieli cu asigurările aferente mijloacelor de transport susmenționate, ce nu au fost admise la deducere, prin nota nr. .X./08.06.2015 și .X./09.06.2015, s-a solicitat prezentarea contractelor/ politelor de asigurare. Din documentele parțial prezentate au fost identificate cheltuieli cu asigurări aferente autoturismelor utilizate în interesul salariaților și administratorilor. Restul documentelor solicitate nu au fost puse la dispoziție.

- În vederea identificării persoanelor angajate ce utilizează mijloacele de transport achiziționate, organele de inspecție fiscală au solicitat Notele explicative nr. .X./17.04.2008 și nr..X./27.03.2015, societatea prezentând Procesele verbale de predare primire prin care proprietarul pune la dispoziție utilizatorului autoturismele aflate în dotare și Hotararile asociatilor.

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că în mod legal achiziția mijloacelor de transport susmenționate precum și cheltuielile ocazionate cu utilizarea și întreținerea acestora, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, nu au fost admise la deducere.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că desi reprezentantul societatii sustine ca autoturismele au fost folosite în interesul activității economice a contribuabilului și nu în interesul personal al salariaților sau administratorilor, acesta nu prezintă documente justificative în sprijinul afirmației sale, argumentând că organelor de inspecție fiscală le revine sarcina „de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”, conform art. 65 alin. 2 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu completările și modificările ulterioare.

Referitor la argumentul de netemeinicie a aplicării prevederilor art .9 alin. 7 lit h) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit invocat de contestatară, afirmând că acesta se aplică numai asociaților și acționarilor, organul de soluționare a contestației reține ca cei trei administratori .X., .X. și Gheorghe Popescu au avut calitatea de asociați, astfel încât nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei acest argument.

Cu privire la afirmația contestatoarei referitoare la politele de asigurare auto potrivit careia “societatea are obligația să păstreze în arhiva documentele justificative pentru o perioadă de cel mult 10 ani, perioada care a expirat în anul 2014.”, organul de soluționare a contestației reține că inspecția fiscală a fost declansată în anul 2008, nejustificându-se astfel nepăstrarea documentelor după această dată, motiv pentru care nici acest argument nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile nr. F-S1 .X./21.10.2015 emisă de Administrația .X. a finanțelor publice **impozitul pe profit suplimentar aferent cheltuielilor ocazionate de achiziționarea și funcționarea unor autoturisme utilizate de salariați sau de administratori, precum și TVA aferentă.**

B.2 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu deplasările externe, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale în condițiile în care .X. S.R.L. nu a prezentat documente justificative, întocmite conform prevederilor legale de natură să justifice deplasarea în interesul sarcinilor de serviciu și respectiv au depășit valoarea admisă ca deductibilă la calculul impozitului pe profit.

În fapt, în perioada 2003-2010, **.X. S.R.L.** a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu transportul aerian pentru care societatea nu a prezentat documentele solicitate prin Nota nr. .X./17.04.2008, respectiv bilete de avion, prin care sa poata fi identificate persoanele pentru care s-au efectuat respectivele cheltuieli, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, pentru anul 2003 sunt aplicabile următoarele prevederi legale: art.9 alin. 1 și alin.7 lit.c, h și j din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit care prevăd:

“ (1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”

“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

c) “suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților, pentru deplasări în țară și în străinătate, care depășește de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile;

(...)

h) orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau a asociațiilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la valoarea de piață;

(...)

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată cu

completările și modificările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii ”.

Pentru perioada fiscală 2004-2010 sunt incidente prevederile art.21 alin.1 și alin. 3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”, coroborate cu prevederile pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

"22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

alin. 3 Au deductibilitate limitată:

"b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;"

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

" (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În speță fiind vorba despre cheltuieli cu deplasarea, potrivit legislației fiscale din România acestea sunt deductibile dacă au la bază un document justificativ, potrivit legii, respectiv anexei nr.2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, potrivit cărora pentru delegare-detașare trebuie prezentate în mod obligatoriu ordinul de deplasare care trebuie să cuprindă următoarele elemente obligatorii:

“Ordin de deplasare (delegație - Cod 14-5-4) care 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.***

[...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;*
- denumirea și numărul formularului;*
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;*
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;*
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;*
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;*
- numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;*
- semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans”.*

Toate aceste dispoziții legale au fost menținute prin O.M.E.F nr.3512/27.11.2008 privind documentele financiar-contabile, aplicabil de la 01.01.2009.

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările în țară și străinătate dacă acestea au la bază documente justificative, respectiv **ordin de deplasare** care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare însoțit de documente care să justifice cheltuielile efectuate în timpul deplasării.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora cu documente legale și corect întocmite care să ateste că deplasările au fost efectuate cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Pe lângă condițiile de formă, legiuitorul a impus și îndeplinirea condițiilor de fond, respectiv deplasările să fie efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuie să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Se reține că în justificarea deductibilității cheltuielilor, societatea a prezentat facturile de achiziție a biletelor de avion din care nu rezulta, alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, factura neprezentând informații cu privire la categoria biletelor de avion, precum și persoanele pentru care au fost achiziționate respectivele bilete, potrivit prevederilor legale.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere F-.X./21.10.2015 emisă de Administrația .X. a finanțelor publice pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor de transport aerian pentru care nu su fost prezentate documente justificative.

B.3 Referitor la impozitul pe profit suplimentar rezultat din reîncadrarea veniturilor, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare, în condițiile în care din informațiile pe care autoritatea fiscală le-a solicitat altor autorități a rezultat cu certitudine că respectivele sume de bani au fost încasate de administratorul societății, .X..

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. nu a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă de .X. lei, reprezentând :

- suma de **.X. lei** echivalentul a **.X. usd**, încasată cash de .X., în baza facturii nr. .X./30.06.2003, de la .X. din Turcia, cadrul contractului de agent încheiat de SC .X. SRL așa cum rezultă din răspunsul dat de autoritățile fiscale turcești (adresa Direcției Generale de Informații Fiscale nr..X./03.03.2010, înregistrată la Administrația Finanelor Publice .X. sub nr..X./05.03.2010, urmare solicitării AFP .X.(.X./2008).

- suma de **.X. lei** echivalentul a **.X. eur** (încasat echivalent .X. lire sterline) încasată de .X. de la .X. Club, conform scrisorii transmise lui .X. de „.X.”, în data de 11.08.2003, pentru transferul jucătorului .X. de la Clubul .X.SpA la .X. Club Limited.

Oganele de inspecție fiscală au constatat că în aceeași zi, 11.08.2003, pentru același obiect, respectiv transferul jucătorului .X. de la Clubul .X.SpA la .X. Club Limited, a fost încheiat contractul de comision de agent între .X. Club Limited și SC .X. SRL pentru suma de .X. eur.(.X. eur anual).

Având în vedere că, în anul 2003, .X. avea calitatea de asociat și administrator al SC .X. SRL , în temeiul prevederilor art.27 alin(1) lit.a) și b) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au reintregit veniturile, considerând veniturile încasate de .X. de la .X., respectiv .X. Club Limited ca venit al SC .X. S.R.L.

- suma de **.X. lei**, echivalentul a .X. euro, suma încasată cash de la .X.SPA din Italia, în data de 08.11.2005, în baza facturii nr. .X./ 26.10.2005, emisă de SC .X. SRL , așa cum rezultă din răspunsul dat de autoritățile fiscale italiene (adresa Direcției Generale de Informații Fiscale nr..X./26.11.2008, înregistrată la Administrația Finanelor Publice .X. sub nr..X./ 03.12.2008) urmare solicitării AFP .X.(.X./ 20.05.2008), în cadrul contractului de agent încheiat în anul 2001 de SC .X. SRL cu clubul italian pentru transferul jucătorului .X., pentru suma de .X. USD.

În conformitate cu prevederile art. 11 din Legea contabilității nr.82/1991 cu completările și modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reintregit baza impozabilă aferentă anului 2005 cu veniturile în sumă de **.X. lei**.

În drept, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile art. 27 alin. 1 lit. a și lit. b din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit:

“(1) În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei legi, organele fiscale au dreptul de a controla și de a recalcula adecvat profitul impozabil și impozitul de plată pentru:

- a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;*
- b) operațiunile efectuate în numele contribuabilului, dar în favoarea asociațiilor, acționarilor sau persoanelor ce acționează în numele acestora;”*

iar pentru anul 2005 sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Iar pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

Față de prevederile de mai sus se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, conform prevederilor art.6 și art.11 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

[...]

ART.11) Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise”.

De asemenea, conform prevederilor art.49 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“49. - Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului se aplică de către entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (1) la întocmirea situațiilor financiare individuale și a situațiilor financiare consolidate, iar entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (2), numai la întocmirea situațiilor financiare consolidate.”

Conform prevederilor legale, respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a înregistrat în contabilitate suma totală de .X. lei, încasată de .X. – administrator și asociat al .X. S.R.L.

De asemenea se reține că:

- factura nr. .X./30.06.2003 invocată în raportul de inspecție fiscală nu conține codul de identificare fiscală a persoanei fizice .X., nici codul numeric personal, iar din răspunsul autoritatilor fiscale din Turcia a rezultat cu certitudine că suma de .X. USD a fost încasată de .X. în baza contractului de agent încheiat de SC .X. SRL cu .X., la care acesta era administrator și asociat, în acest sens fiind anexată la dosar adresa Direcției Generale de Informații Fiscale nr..X./03.03.2010, înregistrată la Administrația Finanelor Publice .X. sub nr..X./05.03.2010, referitoare la răspunsul dat de autoritățile fiscale turcești.

- suma de .X. lei echivalentă a .X. euro a fost încasată de către .X., conform scrisorii transmisei lui .X. de „.X.” în data de 11.08.2003 (pentru transferul jucătorului .X. de la Clubul .X.SpA la .X. Club Limited) data la care pentru același obiect, a fost încheiat contractul de comision de agent între .X. Club Limited și .X. SRL pentru suma de .X. euro (.X. euro anual). Din răspunsul autoritatilor fiscale britanice, aflat la dosarul cauzei, rezultă că suma încasată de .X. în calitate de administrator /asociat al .X. SRL, se cuvine societății, prestarea fiind efectuată de societate prin intermediul lui .X. ce avea în firmă calitatea de administrator/ asociat, salariat.

- suma de .X. lei (echivalentul a .X. euro) a fost incasata de la .X. SPA, conform informațiilor solicitate prin schimbul internațional de informații de autoritatea competentă din România, iar organele de inspecție fiscală au luat în calcul răspunsul dat de autoritățile fiscale din Italia (adresa Direcției Generale de Informații Fiscale nr..X./26.11.2008, înregistrată la Administrația Finanelor Publice .X. sub nr..X./ 03.12.2008).

Cu privire la contractul de agent menționat, organul de soluționare a contestației reține că:

1) desi contractul nu este datat, din textul sau rezulta ca suma de .X. usd avea ca termen de plata data de 30.12.2001, astfel incat s-a concluzionat ca incheierea contractului a avut loc in anul 2001.

2) din corespondenta purtata cu autoritatile fiscale italiene rezulta ca clubul italian a efectuat si alte plati in cadrul acestui contract respectiv, in data de 26.10.2005 - .X. euro și in data de 17.10.2006 – 20.000 euro.

Plata de .X. euro, efectuata in data de 26.10.2005 a fost aferenta sezonelor: 2002/2002, 2002/2003, 2003/2004 si 2004/2005.

Având în vedere aspectele menționate, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile societății cu sumele încasate de la .X. (.X. lei) și .X. Club Limited (.X. lei) în 2003, precum și cu suma de .X. lei încasată de la .X. SPA în 2005, fapt pentru care în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Decizia de impunere F-.X./21.10.2015 emisă de Administrația .X. a finanțelor publice pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent veniturilor reîntregite.

B.4 Referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar urmare asimilării veniturilor obținute de .X. S.R.L. de la .X. din Turcia, .X. Club și .X. Italia, Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă acesta a fost corect stabilit în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că profitul realizat urmare reîntregirii veniturilor a fost ulterior distribuit persoanei fizice .X..

În fapt, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe dividende urmare reîntregirii veniturilor impozabile cu sumele ce au fost încasate de persoana fizică .X. în calitate de administrator și asociat, după cum urmează:

1. in suma de .X. lei aferent sumei de .X. lei (echivalentul a .X. USD) incasata cash de .X. SRL, de la .X. din Turcia, in baza facturii NR. .X./30.06.2003 emisa de .X., in baza contractului de agent incheiat de .X. SRL cu .X., si neinregistrata in evidenta contabila.

2. in suma de .X. lei aferent sumei de .X. lei (echivalent .X. lire sterline) incasata de .X. de la .X. Club conform scrisorii transmisa lui .X. de „.X.” in data de 11.08.2003, pentru transferul jucatorului .X. de la Clubul .X. SpA la .X. Club Limited , neinregistrata in evidenta contabila.

3. in suma de .X. lei aferent sumei de .X. lei, (reprezentand .X. euro) incasată in data de 08.11.2005 in contul CH.X. SG .X. SA, in baza contractului incheiat de societate cu .X. Italia, pentru transferul jucatorului .X..

În drept, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile art. 27 alin. 1 lit. a și lit. b din Legea 414/2002 privind Impozitul pe profit:

“(1) În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei legi, organele fiscale au dreptul de a controla și de a recalcula adecvat profitul impozabil și impozitul de plată pentru:

- a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;*
- b) operațiunile efectuate în numele contribuabilului, dar în favoarea asociațiilor, acționarilor sau persoanelor ce acționează în numele acestora;”*

Totodată, art. 33 și art. 37 din OG 7/2001 privind Impozitul pe venit, aplicabile în anul 2003 stipulează că:

Art. 33. – (1) “Dividendul este orice distribuire făcută de o persoană juridică, în bani și/sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociațiilor, din profitul stabilit pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierderi. “

Art. 37: ” obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice o data cu plata dividendelor catre actionari sau asociati.”

Reținem că în vederea determinării obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au dreptul de a controla și a recalcula corect impozitul pe profit aferent operațiunilor efectuate în favoarea asociațiilor și acționarilor.

Pentru anul 2005 sunt aplicabile prevederile art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:(...)

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:(...)

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

În conformitate cu prevederile art.67 alin.1 din același act normativ:

“(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Din analiza prevederilor legale mai sus enunțate se reține că legiuitorul a prevăzut că dividendele reprezintă o distribuție în bani efectuată de persoana juridică unui deținător de acțiuni sau părți sociale drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

De asemenea, potrivit prevederilor art.7 pct.12 din Codul fiscal, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că:

- organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare urmare a neînregistrării acestora în evidența fiscală a societății, rezultate din contractelor de agent încheiate de .X. S.R.L., cu .X., .X. Italia, pentru transferul jucatorului .X., precum și pentru transferul jucatorului .X. de la Clubul .X.SpA la .X. Club Limited.

Întrucât societatea nu a făcut dovada folosirii acestor venituri în folosul activității societății se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat respectivele sume ca fiind folosite în interes personal, și pe cale de consecință, din punct de vedere fiscal acestea sunt tratate ca dividende.

Referitor la susținerea contestatoarei privind inaplicabilitatea prevederilor art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru anul 2003 deoarece la acea dată nu erau în vigoare dispozițiile Codului fiscal, organul de soluționare a contestației reține că, deși prin raportul de inspecție fiscală la pg. 52, organele de inspecție fiscală au invocat art. 11 alin. 2, totuși prin decizia de impunere a fost invocat temeiul de drept corect, iar titlul de

creanță în baza căruia se datorează obligațiile fiscale susceptibil a fi contestat este decizia de impunere, fapt pentru care nu se reține susținerea contestatoarei în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, referitor la argumentul potrivit căruia sumele încasate de .X. nu constituie dividend, fiind încasate de .X. și nu de societate, organul de soluționare a reținut faptul că aceste sume au constituit venituri ale societății, având în vedere că reprezintă contravaloarea **prestației efectuate de societate** în baza contractelor încheiate cu .X. din Turcia, .X. Club Limited și .X. Italia, ulterior aceste sume revenind asociaților, ca dividende.

Prin urmare, în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere F-.X./21.10.2015 emisă de Administrația .X. a finanțelor publice pentru impozitul pe dividend stabilit suplimentar.

B5. Referitor la suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe dividende, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Organul de soluționare a contestației reține că prin formularea contestației .X. S.R.L. contestă toate sumele stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr. F-.X./21.10.2015 (atât obligații fiscale cât și accesorii) în suma totală de .X. lei, însă prin adresa nr. .X./17.12.2015, contestatoarea aduce precizări doar pentru suma totală de .X. lei iar pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe dividende contestația nu aduce niciun fel de argumente.

Cu toate acestea, întrucât la punctul III. B 1, B2, B3 și B4 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-.X./21.10.2015 în ceea ce privește TVA, impozit pe profit și impozit pe dividende iar conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”, chiar dacă nu a fost argumentată contestația pentru tot cuantumul accesoriilor, organul de soluționare a contestației s-a investit cu privire la toată suma și se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.R.L. împotriva Decizia de impunere nr.F-.X./21.10.2015 emisă de Administrația .X. a finanțelor publice, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei –dobânzi și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.
- .X. lei- taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- .X. lei- dobânzi și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei – impozit pe dividende;
- .X. lei- dobânzi și majorări de întârziere aferent impozitului pe dividende;
- .X. lei- penalități aferente impozitului pe dividende.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.X.