

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR 64/2005
privind solutionarea contestatiilor depuse de
S.C. X SRL

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Curtea de Apel - Sectia Comerciala si de Contencios Administrativ cu privire la Decizia civila din 08.12.2004, irevocabila, pronuntata in cazul **S.C. X SRL** prin care s-a casat Sentinta civila din data de 27.01.2001 pronuntata de Tribunal, s-a desfiintat decizia emisa de Directia generala a finantelor publice si s-a trimis cauza spre competenta solutionare la Ministerul Finanelor Publice.

Prin Decizia din data de 10.07.2003 Directia generala a finantelor publice a solutionat contestatiile depuse de **S.C.X SRL** impotriva proceselor verbale care au avut ca obiect:

-masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma reprezentand cheltuieli efectuate cu transportul personalului la si de la locul de munca, stabilite ca nedeductibile fiscal ,

-masura de neacordare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii de transport a personalului,

-masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma reprezentand cheltuieli aferente chiriei pentru spatiu, stabilite ca nedeductibile fiscal.

-masura de neacordare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii de inchiriere;

-masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma reprezentand cheltuieli cu onorariile auditorilor, stabilite ca nedeductibile fiscal.

-masura de neacordare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii de auditare.

S.C.X SRL a inaintat actiune in contencios administrativ la Tribunal, prin care a solicitat anulara in parte a Deciziei emisa de Directia generala a finantelor publice in ceea ce priveste respingerea contestatiei pentru taxa pe valoarea adaugata nedeductibila si pentru suma reprezentand cheltuieli cu transportul salariatilor, suma cu care a fost diminuata pierderea fiscala, anulara masurilor dispuse prin procesele verbale si obligarea paratei de a inainta contestatiile spre solutionare Directiei generale de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice avand in vedere ca suma contestata depaseste 5 miliarde lei.

Urmare a solutionarii actiunii declarate de **S.C.X SRL** a fost emisa Sentinta civila prin care instanta judecatoreasca a admis exceptia de necompetenta materiala a Tribunalului pe considerentul ca valoarea

litigiului este mai mare de 5 miliarde si a declinat competenta de solutionare in favorarea Curtii de Apel.

Prin Sentinta civila pronuntata, Curtea de Apel a declinat competenta de solutionare a actiunii formulata de **S.C.X SRL** impotriva paratei Directiei generale a finantelor publice in favoarea Tribunalului.

Prin Sentinta civila pronuntata s-a solutionat cauza pe fond in sensul respingerii ca neintemeiata a actiunii promovate in instanta de **S.C.X SRL**.

Impotriva Sentintei civile, societatea a inaintat recurs iar prin Incheierea pronuntata Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectia de Contencios Administrativ a dispus scoaterea cauzei de pe rol si trimiterea recursului declarat de **S.C.X SRL** la Curtea de Apel.

Prin Decizia civila pronuntata, ramasa irevocabila, Curtea de Apel -Sectia comerciala si de contencios administrativ a admis recursul promovat de **S.C.X SRL**, a casat si desfiintat Decizia emisa de Directia generala a finantelor publice si a trimis cauza spre solutionare la Ministerul Finantelor Publice.

Prin contestatiile formulate impotriva proceselor verbale incheiate de organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal, societatea contesta:

- masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma reprezentand cheltuieli efectuate cu transportul personalului la si de la locul de munca, stabilite ca nedeductibile fiscal,

- masura de neacordare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii de transport a personalului,

- masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma reprezentand cheltuieli aferente chiriei pentru spatiu, stabilite ca nedeductibile fiscal.

- masura de neacordare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii de inchiriere;

- masura de diminuare a pierderii fiscale cu suma reprezentand cheltuieli cu onorariile auditorilor, stabilite ca nedeductibile fiscal.

- masura de neacordare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii de auditare.

Vazand dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate prin art.204 (1) din OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si avand in vedere ca instanta judecatoreasca a declinat spre competenta solutionare contestatiile, acestea urmeaza sa se solutioneze potrivit procedurii administrativ jurisdictionale existente la data depunerii contestatiei, in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice.

Totodata, in conformitate cu prevederile pct.8.3. din Ordinul nr.2186/2001, avand in vedere ca cele doua contestatii formulate de **S.C.X**

SRL sub aspectul stabilirii cuantumului se influenteaza reciproc s-a procedat la conexarea dosarelor.

Intrucat prin Decizie Curtea de Apel -Sectia Comerciala si de contencios administrativ a desfiintat in integralitate Decizia emisa de Directia generala a finantelor publice, societatea a fost repusa in situatia anterioara incheierii acestei decizii motiv pentru care Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor urmeaza a se pronunta pentru total sume si masuri contestate .

I. Prin contestatii, S.C.X SRL invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Referitor la cheltuielile cu transportul personalului la si de la locul de munca si taxa pe valoarea adaugata:

Contestatoarea mentioneaza ca procesul verbal din 11.06.2003 se refera la rambursarea de taxa pe valoarea adaugata pentru anii 2002 si 2003 iar cota de 1,5 % aplicata asupra fondului de salarii, invocata de organul de control nu este prevazuta si de legea bugetului de stat pe anul 2000 si ca urmare in mod nelegal a fost diminuata pierderea fiscala pe anul 2000.

Referitor la perioada 2001-2003 societatea precizeaza ca aceasta masura, de acoperire partiala a costului cu transportul salariatilor este prevazuta ca un act de ajutor social, in acelasi alineat aceleasi limite legale fiind prevazute si pentru procurarea unor daruri pentru copiii salariatilor si pentru suportarea partiala a costului biletelor de tratament. Contestatoarea sustine ca societatii nu ii sunt aplicabile aceste prevederi legale deoarece *“costul transportului reprezinta de fapt primul cost de productie.”*

In motivare societatea mentioneaza ca a incheiat contracte de prestari servicii pentru transportul personalului la si de la locul de munca intrucat in zona orasului D. nu exista o retea de transport in comun cu autobuze pentru a asigura deplasarea individuala a salariatilor. Astfel, societatea sustine ca numai in aceasta situatie se putea aplica procentul de 1,5 % asupra fondului de salarii.

In concluzie, considerarea acestor cheltuieli cu transportul salariatilor ca nedeductibile fiscal ar conduce la cresterea cheltuielilor de productie in mod nejustificat iar situatia generata ar determina incetarea activitatii si inchiderea societatii.

Referitor la operatiunea de inchiriere care a condus la inregistrarea in evidenta contabila a societatii de cheltuieli si taxa pe valoarea adaugata:

Societatea sustine ca organul de control a considerat in mod eronat ca prestatia nu are legatura cu activitatea economica a societatii intrucat la adresa respectiva functiona un punct de lucru iar incepand cu data de 19.11.2002 la acest sediu se afla depozitata arhiva societatii.

Contestatoarea mentioneaza ca in conformitate cu normele interne de protectie contra incendiilor ale concernului E, din care face parte si societatea, arhiva societatii se pastreaza intr-o alta locatie decat zona de productie, care are risc de incendiu ridicat. Intrucat sediul social se afla in zona de productie a fost necesara inchirierea spatiului in care se afla arhiva societatii astfel ca nu era necesara deschiderea unui punct de lucru.

Astfel, prestatia are legatura cu activitatea societatii si pe cale de consecinta cheltuielile cu chiria sunt deductibile fiscal iar taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei operatiuni a fost dedusa in mod corect.

Referitor la cheltuielile cu onorariile auditorilor si taxa pe valoarea adaugata:

Societatea sustine ca OMF nr.990/2002 invocat de catre organul de control nu este relevant intrucat acest act normativ se refera la completarea OMF nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directia a IV-a a Comunitatilor Economice Europene si cu Standardele Internationale si nu la auditul financiar. Astfel, art.5 si art.6 din ordin nu interzic auditarea societatilor ce nu se incadreaza in criteriile de marime stabilite ci prevede ca aplicarea acestor reglementari se face cu aprobarea Ministerului Finantelor Publice.

Avand in vedere ca potrivit art.3 din OG nr.75/1999 auditul financiar reprezinta activitatea de verificare a situatiilor financiare ale societatilor comerciale de catre auditori financiari, in conformitate cu standardele internationale de audit rezulta ca operatiunea are legatura cu activitatea economica a societatii in masura in care situatia financiara are legatura cu activitatea economica.

Contestatoarea mentioneaza ca procedura de auditare a fost necesara intrucat societatea a inregistrat pierdere fiscala si numai astfel se puteau identifica aspectele negative din derularea activitatii economice.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata societatea sustine ca in speta sunt incidente prevederile art.22 alin.4 si 5 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit carora persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii destinate realizarii de operatiuni taxabile, serviciile fiind prestate de o persoana juridica inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in baza unui contract scris.

II. Prin procesul verbal din data de 11.06.2003

organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal au efectuat controlul la **S.C.X SRL** in vederea solutionarii cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata prin care societatea a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adaugata.

Verificarea a cuprins perioada **01.10.2000-30.03.2003**.

Organele de control au constatat ca societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta **cheltuielilor cu chiria** efectuate de societate pentru spatiu.

Organele de control au incadrat aceste cheltuieli in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal intrucat spatiul inchiriat nu a fost declarat la Oficiul Registrului Comertului incepand cu data de 19.11.2002.

In conformitate cu prevederile art.24 pct.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata care precizeaza ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor la operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica, organele de control au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adaugata de rambursat.

b) Organele de control au constatat ca societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu transportul de persoane nedeductibile fiscal .

Organele de control au incadrat in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal cheltuielile ce depasesc limita de 1,5 % din fondul de salarii stabilita conform prevederilor legale.

Avand in vedere prevederile art.19 lit.b din OUG nr.17/2000 si art.24 pct.(2) din Legea nr.345/2002 la care se precizeaza ca "nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la a) operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile", organele de control au diminuat taxa pe valoarea adaugata de rambursat.

c) Organele de control au constatat ca societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta onorariilor pentru auditul financiar, inscrisa in factura inregistrata in contabilitate.

Organele de control au consemnat ca societatea avea obligatia auditarii situatiilor financiare anuale doar in baza OMF nr.990/26.07.2002, intrucat societatea se afla inscrisa in lista anexa nr.1 la pozitia 13.

In conformitate cu prevederile art.19 lit.b) din OUG nr.17/2000, organele de control au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adaugata de rambursat.

Prin procesul verbal din data de 14.07.2003 organe de control din cadrul Directiei controlului fiscal au efectuat un control tematic privind analiza pierderii fiscale in fiecare an pe perioada supusa verificarii.

Perioada supusa verificarii a fost **01.07.2000-31.03.2003**.

Organele de control au constatat ca societatea a inregistrat in perioada 01.10.2000-31.03.2003 cheltuieli cu transportul de persoane peste limita stabilita prin legea bugetului, cheltuieli care sunt nedeductibile fiscal.

Avand in vedere cele constatate in procesul verbal de control cu privire la rambursarea taxei pe valoarea adaugata si faptul ca aceste cheltuieli se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal prevazute la art.9 pct.(7), lit.r din OG nr.70/1994, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si Legea nr.414/2002) "alte cheltuieli salariale si/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la persoana fizica." organele de control au procedat la diminuarea pierderii fiscale inregistrate de societate pe perioada supusa verificarii.

b) Organele de control au constatat asa cum rezulta din procesul verbal de control ca societatea a inregistrat in mod eronat ca si cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile cu chiria efectuate de societate pentru spatiu care nu a fost declarat la Oficiul Registrului Comertului incepand cu data de 19.11.2002, data emiterii Certificatului de inregistrare fiscala.

Organele de control au considerat ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal intrucat nu sunt aferente veniturilor impozabile, in conformitate cu prevederile art.9 (1) din Legea nr.414/2002 organele de control au procedat la diminuarea pierderii fiscale.

c) Organele de control au constatat asa cum rezulta din procesul verbal de control ca societatea a inregistrat in mod eronat ca si cheltuieli deductibile fiscal suma reprezentand onorarii pentru auditul financiar conform facturii.

Organele de control au constatat ca societatea avea obligatia auditarii situatiilor financiare anuale doar in baza OMF nr.990/26.07.2002, fiind inscrisa in Lista anexa nr.1, la pozitia 13.

In consecinta intrucat cheltuielile cu onorariile auditorilor nu sunt aferente veniturilor organele de control au constatat ca au fost incalcate prevederile OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, suma cu care a fost diminuat pierderea fiscala aferenta anului 2002.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

1. a) ***Referitor la cheltuielile cu transportul personalului la si de la locul de munca, cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu transportul personalului la si de la locul de munca care depasesc limita de 1,5% prevazuta de legea bugetului si daca masura dispusa de organele de control de diminuare a pierderii fiscale este legala.***

Perioada supusa verificarii :01.07.2000-31.03.2003

In fapt, societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli deductibile cu transportul personalului la si de la locul de munca, cheltuieli care au majorat pierderea fiscala inregistrata de societate in evidenta contabila in fiecare an pe perioada supusa verificarii.

Din totalul sumei, organele de control au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile ce depasesc plafonul de 1,5% aplicat asupra fondului de salarii realizat anual.

In drept, referitor la art.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit prin Hotararea Guvernului nr.402/2000 pentru aprobarea

Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit se precizeaza ca *“La stabilirea profitului impozabil se vor lua în calcul numai cheltuielile care concură direct la realizarea veniturilor și care se regăsesc în costul produselor și serviciilor, în limitele prevăzute de legislația în vigoare.”*

Potrivit art.4(6) lit.g) din Ordonanta Urgenta a Guvernului nr.217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, sunt nedeductibile:

“[...]”

g) sumele care depășesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform legii bugetare anuale.”

În speta sunt incidente si prevederile art.9 alin. (7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, la care se precizeaza ca sunt cheltuieli nedeductibile :

“[...]”

e) suma cheltuielilor sociale care depășesc limitele considerate deductibile, conform legii anuale a bugetului de stat;”

Potrivit art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2000, art.26 alin.(1) din Legea nr.216/2001, art.37 alin.(1) din Legea nr.743/2001 si art.32 din Legea nr.631/2002, societatile comerciale pot efectua anual *“in limita unei cote de pana la 1,5% aplicata asupra fondului de salarii realizat anual, aferent salariatilor cu contract individual de munca cheltuieli care sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea acestora potrivit legii, [...]”*

La alin(2) din actele normative mentionate mai sus se precizeaza ca “În cadrul aceleiași limite prevăzute la alin. (1) unitățile menționate pot aloca sume și pentru: [...]; acoperirea parțială a costului transportului la și de la locul de muncă al salariaților; [...]”

Avand in vedere cadrul legal instituit prin legi bugetare, cheltuielile efectuate cu transportul salariatilor la si de la locul de munca sunt deductibile in limita de 1,5% aplicata asupra fondului de salarii anual. Cheltuielile efectuate de societate peste aceasta limita prevazuta legal sunt nedeductibile fiscal, neexistand derogari de la aceste prevederi legale.

Se retine ca societatea a depasit plafonul de 1,5% aplicat asupra fondului de salarii stabilit anual, cu suma reprezentand cheltuielile efectuate de societate cu transportul salariatilor, afirmatie necontranzisa de societate.

Avand in vedere cele retinute, intrucat societatea nu a respectat prevederile legale incidente spetei pe perioada supusa verificarii, in mod legal organele de control au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate de societate cu transportul personalului ce au depasit limita de deductibilitate stabilita prin legi bugetare.

In sensul celor de mai sus s-a pronuntat si Directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice care precizeaza ca aceste cheltuieli efectuate cu transportul la si de la locul de munca al

salariatilor sunt deductibile fiscal tot limitat la o cota stabilita prin lege bugetara.

Afirmatia societatii ca nu ii sunt aplicabile prevederile legilor bugetare intrucat "costul transportului reprezinta de fapt primul cost de productie" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat cheltuielile cu transportul salariatilor nu se incadreaza in categoria cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor, respectiv categoria cheltuielilor de exploatare prevazute prin Hotararea Guvernului nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit ca regasindu-se direct ca parte componenta a pretului de cost.

Includerea acestor cheltuieli in bugetul de cheltuieli al societatii asa cum rezulta din situatia cu cheltuielile bugetate medii lunare pe perioada aprilie -martie 2003, anexata la dosarul cauzei reprezinta de fapt o respectare a prevederilor alin.(4) din art.27 din Legea nr.76/2000, alin (4) al art.26 din Legea bugetului de stat nr.216/2001, alin.(4) al art.37 din Legea nr.743/2001, alin.(4) al art.32 din Legea nr.631/2002 la care se precizeaza ca aceste cheltuieli alocate de societate pentru acoperirea partiala a costului transportului la si de la locul de munca al salariatilor se prevad in bugetele de venituri si cheltuieli ale societatii, "**la nivelul stabilit si aprobat de guvern.**"

In ceea ce priveste motivatia contestatoarei potrivit careia procesul verbal din 11.06.2003 are ca obiect rambursarea de taxa pe valoarea adaugata si nu impozitul pe profit aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat masura de diminuare a pierderii fiscale inregistrate de societate cu cheltuiala cu transportul salariatilor la si de la locul de munca a fost stabilita prin procesul verbal din data de 14.07.2003 si de asemenea contestat de societate, care a avut ca obiect analiza pierderii fiscale.

Totodata, se retine ca societatea nu contesta modul de calcul al acestor cheltuieli efectuat de organele de control.

Fata de cele retinute, in mod legal organele de control au diminuat pierderea fiscala cu suma reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia formulata de societate se respinge ca neintemeiata.

1b) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca societatea si-a exercitat in mod legal dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu transportul ce depasesc limita de 1,5% din fondul salarii stabilita prin legi bugetare.

In fapt, societatea a inregistrat in evidenta contabila in perioada 01.10.2000-31.03.2003 cheltuielile efectuate cu transportul personalului la si de la locul de munca, din care o parte sunt peste limita legala prevazuta de legea bugetara exercitandu-si dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni.

In drept, la art.18 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, se precizeaza:

“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:

[...] c) acțiuni de sponsorizare, reclamă și publicitate, precum și alte acțiuni prevăzute de legi, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea.”

La art.22 alin.4 lit.c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare incepand cu data de 01.06.2002, se precizeaza:

“Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

[...]c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea;

La art.60 din HG nr.598/13.06.2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se precizeaza:

“[...] (2) Acțiunile de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și alte acțiuni prevăzute în legi, efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute în acestea, nu constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii, conform art. 3 alin. (4) și art. 4 alin. (4) din lege. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile destinate realizării acestor acțiuni, în conformitate cu art. 22 alin. (4) lit. c) din lege.”

La art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2000, art.26 alin.(1) din Legea nr.216/2001, art.37 alin.(1) din Legea nr.743/2001 si art.32 din Legea nr.631/2002, societatile comerciale pot efectua anual *“in limita unei cote de pana la 1,5% aplicata asupra fondului de salarii realizat anual, aferent salariatilor cu contract individual de munca cheltuieli care sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea acestora potrivit legii, [...].”*

La alin(2) din actele normative mentionate mai sus se precizeaza ca “În cadrul aceleiași limite prevăzute la alin. (1) unitățile menționate pot aloca sume și pentru: [...]; acoperirea parțială a costului transportului la și de la locul de muncă al salariaților; [...].”

Prin urmare, in perioada supusa verificarii societatea avea dreptul sa isi deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor reprezentand transportul salariatilor la si de la locul de munca cu conditia ca sumele totale alocate pentru activitatile prevazute la articolele mentionate mai sus din legile bugetare sa nu fi depasit cota de 1,5% aplicata asupra fondului de salarii realizat anual.

Or, prin procesul verbal contestat organele de control au constatat ca societatea a depasit plafonul de 1,5% aplicata asupra fondului de salarii realizat anual, stabilit legal, iar la pct.1a) din decizie s-a retinut referitor la cheltuielile efectuate de societate cu transportul personalului la si de la locul de munca peste aceasta limita ca sunt nedeductibile fiscal.

In consecinta, pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta actiunilor realizate peste plafoanele prevazute in legile bugetare, respectiv aferenta cheltuielilor cu transportul personalului la si de la locul de munca ce au depasit plafonul de 1,5% aplicat asupra fondului de salarii realizat anual, societatea nu beneficiaza de drept de deducere pentru aceasta taxa.

Ca urmare, pentru capatul de cerere reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila, contestatia formulata de societatea contestatoare se va respinge ca neintemeiata.

2.a) Referitor la suma reprezentand cheltuieli cu chiria cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile efectuate de societate cu chiria pentru un imobil, in baza contractului nr.66/20.01.2003, in conditiile in care societatea nu are declarat acest sediu ca punct de lucru la Oficiul Registrului Comertului iar din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta punerea in executare a contractului de inchiriere si, implicit, daca masura dispusa de organele de control de diminuare a pierderii fiscale cu aceste cheltuieli este legala.

Perioada verificata 01.07.2000-31.03.2003

In fapt, in baza facturilor emise de SC N SRL conform contractului de inchiriere, societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal reprezentand chiria platita pentru spatiul de 982 mp.

In drept, potrivit art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit:” ***La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacã sunt aferente veniturilor impozabile.***”

Din capitolul II “Date de identificare” al procesului verbal din data de 14.07.2003 se retine ca societatea a avut inregistrat pana la data de 19.11.2002 ca punct de lucru sediul inchiriat.

Din acelasi proces verbal contestat se retine ca spatiul nu a mai fost declarat la Oficiul Registrului Comertului ca punct de lucru incepand cu data de 19.11.2002, data emiterii certificatului de inregistrare fiscala.

Mai mult, se retine ca locatiunea a fost inregistrata la Oficiul Registrului Comertului in data de 09.09.2003 **ulterior incheierii procesului verbal contestat si a perioadei verificate**, asa cum rezulta din certificatul constatator, in care este trecut ca punct de lucru sediul.

Ca urmare, numai incepand cu data de 09.09.2003 aceasta locatiune devine opozabila tertilor conform prevederilor art.5 alin.(1) din

Legea nr.26/1990, republicata privind Registrul comertului la care se precizeaza ca :

“(1) Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel.”

Totodata, societatea nu justifica utilizarea spatiului de 982 mp inchiriat conform contractului pe perioada cand acest spatiu nu era declarat ca punct de lucru. Astfel, la art.II din contractul nr.66/20.01.2003 se stipuleaza ca obiectul acestui contract consta *“in folosinta spatiului comercial (bunului imobil, constructie sau /si teren) in suprafata de 982 mp situat in D (cu precizarea numarului de camere, dependinte, curte, gradina etc si a suprafetelor dar si a modului de folosinta:birouri, magazine, depozite etc.”* Totodata la pct.7 din contract se retine obligatia chirasului, SC X SRL, *“ a) sa foloseasca bunul inchiriat conform destinatiei prevazute in contract-birouri, magazine, depozite.”*

Desi exista un contract de inchiriere intre cele doua societati, **S.C.X SRL** si **SC N SRL**, respectiv contractul in baza caruia au fost emise facturile, contestatoarea nu a probat cu documente ca spatiul a fost utilizat pentru desfasurarea obiectului de activitate, respectiv nu probeaza cu documente ca in fapt contractul de inchiriere a fost pus in executare conform clauzelor contractuale, respectiv al obiectului contractual astfel ca nu se demonstreaza caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate cu chiria pentru spatiu.

Avand in vedere motivatia contestatoarei ca dupa data de 19.11.2002 in spatiu se afla depozitata arhiva societatii, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat societatii contestatoare sa depuna documente din care sa rezulte realitatea operatiunii.

Pin adresa de raspuns, se precizeaza ca se transmit, pentru acest capat de cerere urmatoarele documente:

“[...] Certificatul constatator al societatii S.C. X SRL din data de 09.09.2003 in care apare precizat punctul de lucru al societatii din D.

Acest punct de lucru a fost deschis odata cu mutarea sediului societatii din T la D conform certificatului de inscriere mentiuni si a actului aditional anexat la prezenta.”

Societatea a prezentat certificatul de inscriere de mentiuni eliberat de Oficiul Registrului Comertului la data de 23.04.1999, actul aditional prin care s-a modificat paragraful 1 art.1.3. din statutul societatii in sensul schimbarii sediului social de la adresa:T la adresa D autentificat la notariat si incheierea judecatorului delegat de Tribunalul la Oficiul Registrului Comertului din data de 23.04.1999 prin care s-a dispus inscrierea mentiunilor in registrul comertului potrivit datelor cuprinse in actul aditional.

Din actul aditional se retine ca **“acest spatiu este detinut de societatea S.C.X SRL in baza contractului de inchiriere din data de 15.04.1999 incheiat cu societatea A.”**

Dar, la data de 19.11.2002 societatea nu mai avea sediul social in imobilul D, ci A asa cum rezulta din certificatul de inregistrare fiscala emis de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal la data de 19.11.2002 si nici nu mai avea declarat ca punct de lucru imobilul din D, in anexa la Certificatul de inregistrare fiscala neaparand nici o mentiune cu privire la acesta.

In consecinta, societatea a efectuat o cheltuiala cu chiria pentru un spatiu care nu a fost folosit conform clauzelor contractului de inchiriere, care nu este nici sediu social si nici punct de lucru declarat la Oficiul Registrului Comertului si pentru care din documentele prezentate de societate in sustinerea contestatiei nu rezulta utilizarea spatiului de 982 mp ca arhiva .

Avand in vedere cele retinute, respectiv ca societatea nu a probat cu documente ca spatiul a fost utilizat pentru desfasurarea obiectului de activitate in baza contractului de inchiriere sau ca spatiul respectiv a fost punct de lucru cu destinatia prevazuta in contract, nefiind inregistrat la Oficiul Registrului Comertului in acest sens, in perioada verificata, in mod legal organele de control au dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma reprezentand cheltuieli cu chiria, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia se va respinge ca neintemeiata.

2 b) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca societatea si-a exercitat in mod corect dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta chiriei platita pentru sediul din D in conditiile in care societatea nu are declarat acest sediu ca punct de lucru la Oficiul Registrului Comertului iar din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta punerea in executie a contractului de inchiriere.

In fapt, societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli efectuate cu chiria pentru sediul din D, exercitandu-si dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adaugata aferenta inscrisa in facturile emise conform contractului.

In drept, in speta sunt incidente prevederile art.22 alin.(4) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata care precizeaza ca :”*Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor art 24 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare incepand cu data de 01.06.2002, *“nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă*

intrărilor referitoare la:a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;”

Asa cum s-a retinut la pct.2a) din decizie locatiunea din D a fost inregistrata la Oficiul Registrului Comertului in data de 09.09.2003 ulterior incheierii procesului verbal contestat si a perioadei verificate, asa cum rezulta din certificatul constatator in care este trecut ca punct de lucru sediul din D si din certificatul de inregistrare fiscala, anexate la dosarul cauzei.

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, ca pentru facturile emise pentru chirie in baza contractului de inchiriere, contestatoarea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta chiriei platite pentru spatiul inchiriat intrucat nu justifica ca spatiul inchiriat este destinat realizarii de operatiuni taxabile si are legatura cu activitatea economica desfasurata de contestatoare, in mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de inchiriere.

Avand in vedere cele retinute la pct.2a) privind masura de diminuare a pierderii fiscale cu aceasta cheltuiala contestatia se va respinge ca neintemeiata si pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata.

3 a) Referitor la suma reprezentand cheltuieli cu onorariile achitate societatii K pentru raportul de audit intocmit de aceasta societate pentru situatia financiara a societatii la 31.12.2001 cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile efectuate de societate cu onorariul societatii de audit K in conditiile in care societatea nu avea obligatia intocmirii unui raport de audit si implicit daca masura de diminuare a pierderii fiscale cu aceste cheltuieli este legala.

Perioada verificata 01.07.2000-31.03.2003

In fapt, societatea contestatoare a achitat societatii de audit K in baza facturii “onorarii audit situatii financiare conform RAS si reporting package la 31.12.2001”, “cheltuieli administrative 2%” si “cheltuieli suplimentare”, cheltuieli care au majorat pierderea fiscala.

In drept, potrivit art.4 alin.(4) din Ordonanta Urgenta a Guvernului nr.217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit: *“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”*

Referitor la art.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit prin Hotararea Guvernului nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit se precizeaza ca *“La stabilirea profitului impozabil se vor lua în calcul numai cheltuielile care*

concură direct la realizarea veniturilor și care se regăsesc în costul produselor și serviciilor, în limitele prevăzute de legislația în vigoare.”

Potrivit art.4 (1) din Ordinul nr.94/29.01.2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directia a IV-a a Comunitatilor Economice Europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate:

(1) Societățile comerciale care vor intra sub incidența prezentelor reglementări au obligația să auditeze situațiile financiare potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar.”

Dar la data inregistrării cheltuielilor cu onorariile auditorilor in evidenta contabila, respectiv 23.04.2002 societatea contestatoare nu se incadra in prevederile Ordinului nr.94/29.01.2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directia a IV-a a Comunitatilor Economice Europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate astfel ca nu avea obligatia de a-si audita situatiile financiare conform prevederilor OUG nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar.

Societatea a depus in sustinerea cauzei un acord de audit emis la data de 16.11.2001 de K si acceptat de E la data de 19.11.2001, ce a avut ca obiect auditarea situatiilor financiare incheiate la 31.12.2001 pentru societatile: S.C. X SRL, SC E SRL si SC ET SRL in conformitate cu Standardele nationale de audit financiar elaborate de Camera Auditorilor din Romania si cu Standardele internationale de audit promulgate de Federatia Internationala a Contabililor.

In baza acestui acord de audit SC K SRL a intocmit la data de 15.02.2002 un raport de audit in care la paragraful 2 se precizeaza ca *“intrucat situatiile financiare aferente exercitiului financiar incheiat la data de 31 decembrie 2000 nu au fost auditate in conformitate cu standardele nationale si internationale de audit, noi nu ne putem exprima opinia asupra soldurilor initiale ale bilantului contabil la data de 31 decembrie 2001.”*Totodata, in acelasi paragraf se precizeaza ca *“nu suntem in masura sa putem exprima o opinie asupra contului de profit si pierdere pentru exercitiul incheiat la 31 decembrie 2001, in masura in care acesta ar fi influentat de cheltuieli sau venituri aferente anului anterior.”*

Analizand acest raport se retine ca societatea de audit nu a *“putut”* realiza o analiza asupra exercitiului financiar incheiat la 31.12.2001. Totodata, se retine ca acest raport nu s-a concretizat in identificarea cauzelor care au condus la pierderi fiscale, asa cum sustine contestatoarea in justificarea acestei cheltuieli, astfel ca aceste cheltuieli cu onorariile auditorilor nu sunt aferente realizarii veniturilor.

Mai mult, din acordul de audit cadru nu rezulta tariful practicat si timpul consumat pentru executarea raportului de audit intocmit pentru **SC X SRL** , acesta cuprinzand onorariul solicitat de societatea K pentru auditarea situatiilor financiare ale **SC X SRL**, **SC E SRL** si **SC ET SRL** .

In consecinta, societatea nu demonstreaza ca aceste cheltuieli cu onorariile auditorilor au vreo incidenta asupra obiectului de activitate al societatii.

Referitor la prevederile art.3 din OUG nr.75/1999 invocat de societate in sustinerea cauzei acesta nu are relevanta pentru speta supusa solutionarii in conditiile in care societatea nu se incadra intre societatile ce intrau sub incidenta prevederilor OMF nr.94/2001, societatea avand obligatia de a-si audita situatiile financiare incepand cu exercitiul financiar al anului 2002 odata cu publicarea Ordinului nr.990/26.07.2002 pentru completarea OMF nr.94/2001.

Fata de cele retinute, in mod legal organele de control au diminuat pierderea fiscala cu suma reprezentand cheltuieli cu onorariile achitate firmei de audit K, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia se va respinge ca neintemeiata.

3b) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca societatea si-a exercitat in mod corect dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor efectuate de societatea cu onorariul societatii de audit K in conditiile in care nu era obligatorie conform legii intocmirea unui raport de audit.

In fapt, societatea si-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura privind cheltuielile cu onorariile auditorilor .

In drept, in speta sunt incidente prevederile art. 19 alin (2) din OUG nr.17/2000, privind taxa pe valoarea adaugata, la care se precizeaza:

"[...]Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18."

Potrivit art.20 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:” *Contribuabilii care folosesc pentru nevoile firmei bunuri și servicii achiziționate au dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, numai dacă sunt destinate realizării operațiunilor prevăzute la art. 18."*

Avand in vedere retinerile de la pct.3a) precum si prevederile legale invocate mai sus, rezulta ca taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor servicii nu sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile si prin urmare taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este deductibila.

In consecinta, in mod legal organul de control nu a acordat drept de deducere pentru **suma** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii de achizitie de servicii de audit, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia se va respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.4 alin.(4) si art.4(6) lit.g) din Ordonanta Urgenta a Guvernului nr.217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, Hotararii Guvernului nr.402/2000

pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit referitor la art.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, art.9 alin.(1) si art.9 alin. (7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2000, art.26 alin.(1) din Legea nr.216/2001, art.37 alin.(1) din Legea nr.743/2001 si art.32 din Legea nr.631/2002, art.18, art. 19 alin.(2) si art.20 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art.22 alin.4 lit.c), art.22 alin.(4) lit.a) si art 24 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art.60 din HG nr.598/13.06.2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art.5 din Legea nr.26/1990, republicata, privind Registrul comertului, art.4 (1) din Ordinul nr.94/29.01.2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directia a IV-a a Comunitatilor Economice Europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate, coroborate cu art.204(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C.X SRL.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicare.