



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V



Str. Ștefan cel Mare, nr. 56, V, jud. V
Tel: 0235315297, 0235314143/429, Fax:
e-mail: admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro

235317067

DECIZIA nr. 76 din 13/10.2010
privind soluționarea contestației formulate
de **S.C. AJR V S.R.L.**,
cu sediul în str. Metalurgiei nr. 3,V, jud. V,
înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ---/01.09.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin Compartimentul soluționare contestații a fost sesizată cu adresa nr. ---/14.09.2010, înregistrată sub nr. ---/14.09.2010 de către Activitatea de inspecție fiscală din cadrul DGFP V cu privire la contestația S.C. AJRV S.R.L. CUI RO ..., nr. NRC: J./1...2/... nr. .../01.09.2010 înregistrată sub nr. ---/02.09.2010.

Obiectul contestației îl constituie diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2008 cu suma de "P" lei, dispusă prin Dispoziția de măsuri nr. ---/03.08.2010.

Constatând ca, în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată coroborate cu dispozițiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. AJR V S.R.L.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală V au efectuat inspecția generală la S.C. AJR V S.R.L., pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010, în baza căruia a fost emisă Dispoziția de măsuri nr. ---/03.08.2010 prin care s-a stabilit faptul că S.C. AJR S.R.L. a înregistrat, aferent anului 2008 o pierdere fiscală în sumă de "PN" lei și nu "PN1" lei cât a declarat aceasta prin declarația 101 „declarație privind impozitul pe profit”.

II. Prin contestația nr. --/01.09.2010, S.C. AJR V S.R.L. solicită anularea dispoziției de măsuri nr. ---/03.08.2008 arătând că nu este de acord cu modificarea bazei de impunere cu suma de "P" lei și aduce în susținerea cererii sale următoarele argumente:

a) Referitor la suma de "S1" lei - cheltuielile cu servicii de management și consultanță.

- Organul de inspecție fiscală consideră, fără just temei, nedeductibile cheltuielile cu serviciile de consultanță și management plătite către două persoane juridice străine în anul 2008 în sumă de "S1" lei, făcând aplicarea art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal care include în categoria cheltuielilor nedeductibile „cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”;

- necesitatea acestor servicii rezidă din faptul că 99% din vânzările societății sunt făcute pe piețele europene și din cadrul organizatoric în care aceasta își desfășoară activitatea;

- pentru serviciile de management și consultanță societatea a încheiat contracte de prestări servicii cu cele două firme, contracte înregistrate la DGFP V prin „declarația

de înregistrare a contractelor încheiate cu persoane străine nerezidente”;

-societatea a justificat prestarea efectivă a serviciilor cu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, impuse de pct. 48 din Normele de aplicare Codului fiscal, deși această normă excede prevederile legii, aflându-ne în acest caz în fața unei autentice excepții de nelegalitate.

- faptul că prestatorii serviciilor în cauză sunt afiliați iar unul este chiar asociatul majoritar nu constituie motiv de a trata cheltuielile efectuate altfel decât în interesul activității sale economice iar alegerea partenerilor de afaceri și stabilirea termenilor contractuali este atributul managementului societății iar organul fiscal nu poate impune o altă conduită.

- din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că aceste servicii „au fost efectiv prestate”, efectuate pentru eficientizare ...și nu „este vorba despre costuri de administrație care să fie deduse la nivel central”, nu se plătesc servicii de management numai către firma-mamă, AJ DANEMARCA ca și AJR fiind membru ale grupului.

Pentru susținerea afirmațiilor sale societatea anexează la dosarul contestației 2 materiale realizate de AJ GmbH, în anul 2008:

1. Combaterea bacteriei rezistente la căldură;
2. Îmbunătățirea extracției de aromă de măr și fructe roșii.

b) suma de “S2” lei - cheltuieli de deplasare pentru o persoană care nu are calitatea de angajat al societății au fost considerate nedeductibile fiscal, fără just temei deoarece persoana în cauză a efectuat serviciile de traducere, în anul 2008, în interesul societății, au avut scop economic și sunt aferente veniturilor realizate;

c) suma de “S3” lei – cheltuieli de transport înregistrate de pe facturile emise de S.C. “T” SRL Suceava care nu au înscrise elementele de identificare a beneficiarului prevăzute de art. 155(5) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal au fost considerate nedeductibile fiscal, fără just temei deoarece acest articol de lege se referă la taxa pe valoarea adăugată.

III. Pentru anul 2008, prin raportul de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010 în baza căruia a fost întocmită dispoziția de măsuri nr. ---/03.08.2010 de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. V-A.I.F. V-Serviciul Inspecție Fiscală 3, s-a diminuat pierderea fiscală raportată de societate cu suma de 38.374 lei în baza următoarelor constatări:

- societatea a declarat pierdere contabilă în sumă de “PN1” lei, față de care organul de inspecție fiscală stabilește pierderea fiscală în sumă de “PN”lei prin considerarea următoarelor cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal:

- **suma de “S1” lei** cheltuieli cu servicii de consultanță și management, plătite de societate către AJ GmbH Austria și AJ Danemarca, societăți cu care S.C. AJRV S.R.L., este afiliată (AJ GmbH Austria deține 99,9% din acțiunile S.C. AJR V S.R.L) considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit în baza art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 și pct. 49 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **suma de “S2” lei** - cheltuieli de deplasare pentru o persoană care nu are calitatea de angajat și/sau administrator al societății conform prevederilor art. 21 alin. (1) lit. e) Cod fiscal;

- **suma de “S3” lei** – cheltuieli de transport înregistrate de pe facturile emise de S.C. “T” SRL Suceava care nu au înscrise elementele de identificare a beneficiarului prevăzute de art. 155(5) lit. f) din legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- **suma de S4 lei** reprezintă reîntregirea veniturilor cu diminuarea de către societate a valorii producției neterminată la data de 31.12.2007, fără documente justificative, diminuare de care în anul 2008 nu mai ține seama și descarcă contul de produse finite la valoarea inițială.

IV. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

Prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. --- din 03.08.2010, s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată și declarată de societate în anul 2008 de la "PN1" lei la "PN" lei

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010 se constată că organele de inspecție fiscală au ținut seama, la determinarea pierderii fiscale pentru anul 2008 și de alte elemente de calcul cum ar fi veniturile din modificarea fără just temei a prețului de evaluarea a produselor finite la data de 31.12.2007 la care societatea nu face nici o referire, prin contestația formulată arătând că nu este de acord cu diminuarea pierderii fiscale cu suma de "P" lei compusă din:

- suma de "S1" lei – cheltuieli cu servicii de management;
- suma de "S2" lei – cheltuieli de deplasare;
- suma de "S3" lei – cheltuieli de transport.

În conformitate cu prevederile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare contestația va fi analizată în limitele sesizării: „În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” și pe cale de consecință se va analiza pe fond contestația numai cu privire la sesizările efectuate de petentă.

a. Referitor la cheltuielile de management și consultanță în sumă de "S1" lei:

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile de consultanță și management facturate de prestatori externi, în condițiile în care societatea contestatoare nu probează cu documente realitatea și necesitatea prestării serviciilor.

În fapt, S.C. AJR V S.R.L. a înregistrat în anul 2008 cheltuieli de consultanță și management în baza unor contracte de management și contracte de prestări servicii încheiate cu AJ GmbH din Austria și AJ Danemarca cu care se află în relații de afiliere. *“Obiectul acestor contracte îl constituie efectuarea de către furnizori a serviciilor de management general, strategie și relații internaționale, consultanță tehnică, aprovizionare, dezvoltarea afacerii, servicii financiare (buget și previziune), consultanță și asistență în domeniul resurselor umane, servicii legale și a taxelor, asigurări, management calitativ și siguranța calității, crearea de rapoarte, organizarea de ședințe de management calitativ și alte servicii manageriale.*

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în anul 2008 cheltuieli cu serviciile de consultanță și management în baza acestor contracte în sumă de "S1" lei , fără a putea justifica prestarea efectivă a serviciilor prin prezentarea unor situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte materiale întocmite de către prestatori și fără a putea dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Urmare a celor constatate organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de "S1" lei în baza prevederilor art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 48 și 49 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin HG nr.44/2004.

De altfel, la solicitarea organului de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. V prin adresa ---/30.06.2010 pentru soluționarea contestației formulată de S.C. AJR V S.R.L. împotriva deciziei de impunere nr. ---/30.04.2010, societatea a depus la registratura generală în data de 09.07.2010 un dosar cu un număr de 14 anexe nesemnate de executanți, netraduse în limba română așa cum prevede art. 8 din O.G.

nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prin urmare nu au fost considerate probe veridice și nu s-au valorificat în soluționarea cauzei.

La dosarul prezentei contestații societatea anexează încă doua materiale:

1. Proiectul: Bacterie rezistentă la căldură 2008 HRB - cost de 20.000 euro;
2. Proiectul: Îmbunătățirea extracției de aromă de măr și fructe roșii în valoare de 20.000 euro, traduse de traducător autorizat de Ministerul Justiției sub nr. ---/10.08.2008 și totodată face referire și la anexele depuse cu adresa nr. ---/09.07.2010, însă nici de această dată nu depune cele 14 anexe în conformitate cu prevederile art. 8 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. AJR V S.R.L. susține că cheltuielile cu serviciile de management și consultanță plătite către persoane afiliate sunt deductibile fiscal deoarece a făcut proba cu documente, că acestea îndeplinesc condițiile prevăzute în art. 21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu privire la existența contractelor încheiate între părți, prestarea efectivă și necesitatea lor în funcție de specificul activităților desfășurate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.[...]”,

coroborate cu prevederile pct. 7 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal date în aplicarea art. 11 alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare din data de 09.05.2006:

La art.7 pct. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se definesc persoanele afiliate, astfel:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...] c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică; [...]”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, condițiile stabilite sau impuse nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețul pieței care este constituit din **prețul care ar fi fost agreat de persoane independente**” iar la pct. 41 aceleași norme precizează:

„41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanța sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mama, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru

aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de aceasta natură pot fi deduse numai dacă astfel de entității furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, precizează:

"Art. 21. -(1) 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.

Art. 21 alin. 4 lit. m)

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;"

Prevederile pct. 48 și 49 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului II al Legii nr. 571/2003 date în aplicarea art. 21 alin. 4 lit.m) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, precizează:

„48. Pentru a deduce cheltuielile serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii”.

Potrivit prevederilor legale între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanța sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar iar condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță și management sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor care trebuie să **cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului** și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Referitor la documentele justificative impuse de legiuitor ca și condiție pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu servicii de consultanță, din conținutul raportului de inspecție fiscală se reține că societatea nu a prezentat rapoarte, situații, studii sau orice alte documente din care să reiasă că serviciile au fost efectiv prestate, precum și necesitatea prestării acestora, plățile către cel ce generează costurile cu serviciile de management și consultanță având ca singur criteriu cifra de afaceri”

Se reține că S.C. AJR S.R.L. nu a prezentat la dosarul cauzei documente care să justifice necesitatea și realitatea serviciilor achitate în anul 2008 către cele două societăți din grup și au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor cu servicii de management și consultanță în sumă de “S1” lei cum ar fi facturi, contracte, situații de lucrări, devize de cheltuieli, semnate de persoanele care au efectuat serviciile în cauză, nu există nicio dovadă că un angajat/angajați ai vreuneia din cele două societăți au întocmit, emis și semnat vreun document pentru contestatoare.

Se reține că din contractele de management și de prestări de servicii prezentate la dosarul contestației împotriva deciziei de impunere nr. ---/30.04.2010 nu se pot determina termenele de execuție, tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractelor încheiate cu cele două entități afiliate și mai mult nu se justifică plata serviciilor în raport de cifra de afaceri.

Documentele depuse cu adresa nr. /---/09.07.2010 dar nici cele depuse la prezentul dosar nu sunt de natură a proba faptul că serviciile s-au efectuat în realitate, astfel încât să se poată verifica dacă AJ Danemarca și AJ GmbH Austria au prestat servicii de consultanță în cantitatea, de calitatea și la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturată.

Din cele două materiale depuse la dosarul prezentei contestații: 1. Proiectul: Bacterie rezistentă la căldură 2008 HRB - cost de 20.000 euro și 2. Proiectul: Îmbunătățirea extracției de aromă de măr și fructe roșii în valoare de 20.000 euro se reține că studiile, analizele propuse prin aceste proiecte se fac în folosul tuturor fabricilor grupului “A”, la studiu participă și domnul “CT” ca membru al echipei care manageriază proiectul dar nu se poate deduce dacă proiectul a fost realizat, și în cazul în care a fost realizat costurile ce trebuie suportate de fabrica din V.

Așadar, documentele prezentate în susținere de societatea contestatoare nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță așa cum prevăd legile fiscale aplicabile, servicii pentru care **S.C. AJRV S.R.L.** a înregistrat în anul 2008 cheltuieli în suma de “S1” lei.

În virtutea art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al realității economice a tranzacției, astfel că societatea contestatoare era obligată să demonstreze că a beneficiat în mod efectiv de prestațiile contractate și facturate.

În acest sens, dispozițiile legale incidente referitoare la dovedirea realității și necesității prestațiilor ar fi golate de efecte juridice dacă ar fi suficientă existența formală a unor situații de lucrări, procese-verbale, studii, rapoarte etc. pentru justificarea cheltuielilor de consultanță, fără ca informațiile cuprinse în aceste materiale să poate fi certificate/verificate prin coroborarea cu alte documente.

În cea ce privește afirmația contestatoarei conform căreia condiția impusă de pct. 48 din Normele de aplicarea Codului fiscal excede prevederile legii, aflându-ne în acest caz în fața unei autentice excepții de nelegalitate nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece norma incriminată nu adaugă la prevederile Codului fiscal ci are rolul de a detalia și explicita articolul din lege.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei că nu constituie motiv de a trata cheltuielile efectuate altfel decât în interesul activității sale economice, alegerea partenerilor de afaceri și stabilirea termenilor contractuali este atributul managementului

societății iar organul fiscal nu poate impune o altă conduită chiar dacă prestatorii serviciilor în cauză sunt afiliați iar unul este chiar asociatul majoritar se reține că în conformitate cu prevederi la art. 11 alin. (1) Cod fiscal, „**autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției**” și „**(2) pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției**” ori anterior, în contestația împotriva deciziei de impunere nr. --- din 30.04.2010 S.C. AJRV S.R.L. afirma că a achitat sumele în cauză către cele 2 societăți în funcție de cifra de afaceri realizată.

În concluzie, contractele încheiate cu prestatorii externi (persoane afiliate) și anexele la acestea, în care sunt menționate generic diverse activități necesare prestării serviciilor, deși necesare, nu sunt suficiente pentru a dovedi că serviciile de consultanță au fost efectiv prestate și sunt necesare prin specificul activității, în condițiile în care ele nu sunt justificate prin dovezi obiective, care să și demonstreze că serviciile enumerate în mod formal au și fost prestate în fapt ori, pe de o parte, contestatoarea nu a prezentat nicio justificare cu privire la necesitatea contractării acestor servicii cu cele două societăți afiliate între ele, iar pe de alta parte, nu a prezentat dovezi obiective, în special documentație înregistrată/emanând la/de la terțe persoane, care să demonstreze în mod indubitabil că serviciile au fost prestate și care să depășească caracterul pro-causa al anexelor prezentate la dosarul cauzei și prin urmare contestația formulată de S.C. AJRS.R.L va fi respinsă ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile în sumă de “S1” lei înregistrate de societate în baza facturilor emise de AJ Danemarca și AJ GmbH Austria cu care organele de inspecție fiscală au diminuat pierdere fiscală aferentă anului 2008.

b. Referitor la cheltuielile de deplasare în străinătate în sumă de “S2” lei, înregistrate pe în anul 2008 DGFP V, prin Compartimentul soluționare contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil, a cheltuielilor cu transportul și cazarea achitate în numele unei persoane fizice, în condițiile în care aceasta nu are calitatea de salariat sau administrator al societății contestatoare.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuieli în sumă de “S2” lei, achitate transportul și deplasarea unei persoane care nu este administrator sau salariat al S.C. AJRV S.R.L, în conformitate cu art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003.

În drept, conform art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008:

"Art. 21. -(1) 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.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate de către salariați și administratori;

(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".

Conform dispozițiilor legale citate, cheltuielile de transport și cazare, sunt deductibile fiscal, respectiv efectuate în scopul realizării de venituri, cu condiția **să fie efectuate de către salariați și/sau administratori.**

În speță, din raportul de inspecție fiscală nr. ---/30.04.2010 rezultă că nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu deplasarea emise pe numele unei persoane fizice care nu este salariat sau administrator al societății.

Aceste cheltuieli reprezintă exclusiv cheltuieli de deplasare (pentru călătoria cu avionul și cazarea) a unei persoane fizice, care sunt deductibile numai în măsura în care ar fi fost efectuate de către salariați și/sau administratori conform art. 21 alin. (2) lit. e) din

Codul fiscal, ceea ce nu este cazul în situația analizată.

Deși recunoaște că plățile au fost efectuate pentru o persoană care nu este nici salariat și nici administrator al societății, contestatoarea susține că aceste cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile deoarece au fost făcute în interesul societății, au scop economic, sunt aferente veniturilor impozabile și totodată se află în raporturi contractuale cu persoana respectivă.

În speță, din documentele dosarului, în raport de prevederile legale mai sus enunțate, rezultă că societatea a înregistrat ca și deductibile fiscal, cheltuielile de transport și cazare efectuate de o persoană care **nu are calitatea de salariat sau administrator remunerat de societatea contestatoare**, prin urmare, aceste cheltuieli de transport nu pot fi justificate ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile de către contestatoare.

Susținerea (prin contestația împotriva deciziei de impunere nr. ---/30.04.2010 și reamintită și în prezenta contestație) potrivit căreia între contestatoare și persoana în cauză există încheiat un contract de management și traduceri prin firma pe care aceasta o administrează, iar deplasările doamnei "CM" sunt necesare, deoarece aceasta este vorbitor nativ de limbă germană și cunoscător de engleză și însoțește directorii de la S.C. AJRV S.R.L. în deplasările pe care aceștia le efectuează în interes de serviciu în special în Austria, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât **deductibilitatea cheltuielilor de transport și cazare este condiționată, potrivit legii, doar de calitatea de salariat sau administrator al persoanelor care efectuează deplasarea.**

Ori, încheierea unui contract între societatea contestatoare și o altă persoană în vederea efectuării unor servicii, nu are nici o relevanță, contractul încheiat neavând calitatea de document justificativ care să permită deductibilitatea cheltuielilor de transport și cazare ale doamnei "CM", în condițiile precizate de legiuitor.

Contractul de prestări servicii încheiat între contestatoare și S.C. "L" S.R.L. la care doamna "CM" este administrator, justifică doar plata facturilor pentru serviciilor efectuate de această societate dar **nu justifică și caracterul deductibil al cheltuielilor de transport efectuate de o persoană care nu este salariat sau administrator al societății contestatoare.**

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au constatat că cheltuielile de transport și cazare în sumă de "**S2**" lei decontate pe baza documentelor emise pe numele unei persoane care nu are calitatea de salariat sau administrator al societății contestatoare, nu sunt efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile, fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2008. motiv pentru care contestația societății **se va respinge ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

c. Referitor la cheltuielile de transport în sumă de "S3" lei:

În fapt, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile cheltuielile cu serviciile de transport înregistrate de societatea controlată în baza facturilor fiscale nr. ./07.11.2008 în valoare totală de ... lei din care tva în sumă de și nr. ./10.11.2008 în valoare totală de ... lei din care tva în sumă de ... lei, facturi care au fost excluse și de la deducerea tva prin Raportul de inspecție fiscală nr. .. /07.12.2009.

Motivul de fapt pentru care cheltuielile de transport în sumă de "S3" lei au fost considerate nedeductibile fiscal l-a constituit faptul că facturile în cauză nu îndeplinesc cerințele art. 155 (5) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și anume pe facturi nu este înscrisă exact adresa locului în care au fost transferate bunurile.

În speță dată **sunt aplicabile prevederile:**

- art 19 alin 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

- **pct. 12 din H.G: nr. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile în anul 2008:

„12. 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”.

Se reține că societatea înțelege să dovedească faptul că serviciile de transport au fost efectiv prestate anexând la dosarul cauzei notele recepție nr. 4.11.2008, în 05.11.2008, n 02.11.2008, nr...../ 04.11.2008, nr. ..din 30.10.2008, nr. ...din 31.10.2008 pentru produsul „mere pentru industrie” pe care s-a consemnat „cărăuș . “T” SRL, mijloc de transport și precum și fișa analitică a furnizorului S.C. “T” SRL din care rezultă că documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate sunt notele de recepție enumerate mai sus.

Se reține că notele de recepție a „merelor pentru industrie” fac dovada intrării bunurilor în gestiune dar nu pot fi considerate documente justificative pentru serviciile de transport efectuate de S.C. “T” S.R. L.

În ceea ce privește critica adusă de contestatoare conform căreia „organul fiscal își întemeiază decizia pe art. 155 alin. 5 lit. f din Codul fiscal, eronat...deoarece aceste prevederi privesc doar deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată” și că în cauză sunt aplicabile numai prevederile art. 21 alin (4) lit f), nu poate fi reținută în soluționare favorabilă a cauzei deoarece trebuie avute în vedere precizările ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - SECȚIILE UNITE din DECIZIA Nr. V din 15 ianuarie 2007 publicată în M. O. nr. 732 din 30 octombrie 2007:

[...], în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în [art. 21](#) alin. (4) lit. f) și în [art. 145](#) alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în [art. 6](#) alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.

Așadar, în aplicarea art. 21 alin. (4) lit. f) Cod fiscal se analizează dacă documentele respectă cerințele art. 155 alin. (5) din același act normativ care precizează:” **(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

[...]

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

[...]”.

Se reține că societatea nu a dovedit cu documente corect întocmite în ce au constat aceste cheltuieli de transport și dacă sunt aferente sau nu activității desfășurate, astfel că organul de control le-a considerat în mod corect ca fiind nedeductibile fiscal.

Totodată, având în vedere că, societatea nu face dovada faptului că, în perioada desfășurării controlului, a procedat la corectarea facturilor în cauză, în conformitate cu **art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, aceste facturi nefiind anexate în copie la dosarul cauzei, contestația depusă de petentă **se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor legale citate în cuprinsul

prezentei, coroborate cu dispozițiile art. 210, art. 211 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Art.1. Se respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente contestația formulată de **SC AJRV S.R.L.** cu sediul în V, str. Metalurgiei nr. 3, jud. V, împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. ---/03.082010 cu privire la diminuarea pierderii fiscale realizate în anul 2008 cu suma de "P" lei, reprezentând cheltuieli considerate nedeductibile la control.

Art. 2. Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului V, spre a fi dusă la îndeplinire.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V, în termen de 6 luni de la comunicare, în conformitate cu art. 218 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr. 92/2003 republicată, coroborat cu art. 11 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,
ec. MIHĂIȚĂ PANȚIRU**

Red./dact. 4 ex.
V.B.