

DECIZIA NR. 3290

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala si anume contesta obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit .

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost comunicata societatii , conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost inregistrata la D.G.R.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita anulara partiala a actul administrativ fiscal si exonerarea societatii de la plata obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe profit pentru urmatoarele considerente:

1) Cu privire la constatările de la pct.A1 din raportul de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca facturile de la Societatea T si factura de la Societatea A, au fost stornate.

Societatea contestatoare arata ca a atasat fisele furnizorilor cu ocazia formularii punctului de vedere la proiectul raportului de inspectie fiscala si sustine ca stornarea facturilor s-a realizat in mod legal iar in speta trebuie analizat efectul fiscal si nu aspectele formale de ordin tehnic contabil.

Societatea contestatoare sustine ca este in imposibilitatea de a formula concluzii cu privire la actele contabile in conditiile in care, asa cum s-a aratat si in Raportul de inspectie fiscala contestat, documentele contabile au fost ridicate de DRAF .

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare considera ca nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit aferent bazei impozabile in valoare de...

2.Cu privire la pct.G din raportul de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca autovehiculului.. este arondat angajatului, agent de vanzari,in vederea exercitarii atributiilor de serviciu; sustine ca fisa de activitati zilnice pentru autovehiculul

in cauza si fisa de atributii a angajatului, fac dovada utilizarii in scopul exclusiv al societatii, a acestui autovehicul.

Astfel, societatea contestatoare considera ca nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor cu combustibilul, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala.

3.Societatea contestatoare considera ca si cheltuielile cu reparatiile efectuate la autovehicul sunt deductibile fiscal in totalitate in conditiile in care a fost utilizat de agentul de vanzari in vederea exercitarii atributiilor de serviciu.

Pentru acest motiv solicita admiterea contestatiei pentru impozitul pe profit stabilit asupra bazei impozabile in valoare de.. lei.

4.In ceea ce privesc constatările de la pct.II din Raportul de inspectie fiscala -respectiv cheltuielile de deplasare , societatea contestatoare sustine ca se afla in imposibilitatea de a formula un punct de vedere concret in conditiile in care documentele financiar contabile au fost ridicate cu ocazia controlului realizat de DRAF , nefiind eliberate copii;Societatea sustine ca a inteles sa contacteze partenerii de afaceri in vederea obtinerii documentelor inregistrate de catre acestia cu ocazia intalnirilor de afaceri la care au participat reprezentantii societatii in vederea utilizarii deplasarilor in strainatate; isi rezerva dreptul sa dezvolte argumentele privitoare la aceste constatari pe masura primirii unui raspuns de la partenerii comerciali.

In drept, societatea contestatoare isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile Legii nr.207/2015, a Legii nr.554/2004, a Ordinului nr.2605/2010, OUG nr.74/2013.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina Societatii X impozit pe profit suplimentar de plata, pe perioada 01.10.2011-31.12.2015.

Din Raportul de inspectie fiscala, cu privire la impozitul pe profit stabilit asupra bazei impozabile, contestat de societate, rezulta:

1.Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile iulie, august si septembrie 2013, Societatea X a inregistrat in evidenta contabila, in baza unor facturi emise de diversi furnizori, cheltuieli cu piese de schimb si lucrari de reparatii efectuate la autoturismele marca BMW si marca Mercedes Sprinter , autovehicule care nu se afla in proprietatea societatii si nici nu au fost luate in folosinta in baza unor contracte de inchiriere, comodat pentru activitatea economica.

Astfel, organele de inspectie fiscala au solicitat , prin Nota explicativa, informatii reprezentantului legal al societatii cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile.Acesta prin raspunsul dat specifica faptul ca autovehiculele cu numerele de inmatriculare apartin Societatii E , cele doua autovehicule fiind inregistrate gresit de catre furnizorii de servicii iar la solicitarea societatii , societatile furnizoare vor storna respectivele facturi si vor emite facturi catre Societatea E. Astfel, reprezentantul legal al societatii a confirmat faptul ca aceste reparatii au fost destinate unor autovehicule care nu sunt utilizate de Societatea X.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala, in temeiul art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu piesele de schimb si lucrarile de reparatii efectuate asupra unor autovehicule care nu apartin Societatii X.

2. Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal.. ;

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca in lunile mai-iulie 2015, Societatea X a dedus in mod nejustificat cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru doua autoturisme care nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere a cheltuielilor si au respins la deductibilitate cheltuielile in valoare de ...in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca autovehiculele in cauza sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii desfasurate.

3. Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal in valoare de.. lei ;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile in luna octombrie 2011, in contul 628"Cheltuieli cu servicii executate de terti" suma de.. lei in baza facturii emisa de Societatea M reprezentand conform specificatiilor"misiune economica-partial".

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna februarie 2012, societatea a inregistrat in contul 6250"Cheltuieli cu deplasarile deductibile" suma de.. lei in baza facturii emisa de Societatea M conform specificatiilor "misiune economica-diferenta."

Cu privire la aceste facturi, reprezentantul legal al societatii precizeaza:

"Misiune economica-partial+diferenta) -deplasarea s-a facut pentru studierea pietei deseurilor PET in vederea potentialelor colaborari pentru achizitionarea din aceste zone.Principalul motiv al acestei deplasari a constat in intrevvederea privata a administratorului cu seniorul echipei de marketing al Centrului pentru Management si Tehnologie cu sediul la Singapore , companie ce organizeaza conferintele.Intalnirea a avut loc in Malaesia intr-un cadru privat."

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca societatea nu a prezentat niciun document justificativ care sa aiba legatura cu explicatiile date , astfel ca aceasta nu a putut justifica faptul ca, cheltuielile cu deplasarile au legatura cu activitatea economica a societatii .

Avand in vedere prevederile ar.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile Ordinului nr.3512/2008 privind documentele-financiar contabile si prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturii, in luna octombrie 2011 precum si cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in luna februarie 2012.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna august 2013, societatea a inregistrat in contul 6250"Cheltuieli cu deplasarile deductibile" cheltuieli in baza urmatoarelor facturilor emise de Societatea M reprezentand conform specificatiilor "c/v servicii cazare extern";

Reprezentantul legal al societatii, referitor la facturile in cauza precizeaza ca aceste deplasari reprezinta"Misiune economica Europa de Vest efectuata agentul de vanzari pentru prospectarea pietei de desfacere a fulgilor de PET".

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca societatea contestatoare nu ataseaza niciun document justificativ care sa confirme deplasarea in interes de serviciu.

Din informatiile primite cu ocazia controlului de la SocietateaM rezulta ca aceste facturi reprezinta cazare in diverse hoteluri pentru administratorul societatii si agentul de vanzari.

In legatura cu aceste deplasari , societatea nu ataseaza niciun document justificativ.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat niciun document din care sa rezulte ca serviciile de transport, cazare facturate de Societatea M au fost

destinate desfasurari activitatii societatii , organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile inregistrate in evidentele contabile pe anul 2013, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) respectiv art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile Ordinului nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile.

Pe anul 2014, respectiv in luna mai 2014, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul 6250 „Cheltuieli cu deplasari deductibile” factura nr. 1429/19.05.2014 emisa de Societatea M reprezentand conform specificatiilor „deplasare externa -mis. economica Franta”

Referitor la aceasta factura, reprezentantul legal al societatii, sustine ca, din cauza faptului ca au fost ridicate documentele, s-a cerut detalii la furnizorul de servicii M.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca pana la finalizarea inspectiei fiscala nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca cheltuielile cu serviciile in cauza au fost destinate desfasurarii activitatii, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art. 21 alin (1), alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile Ordinului nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, au respins la deductibilitate cheltuielile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2014 societatea contestatoare a inregistrat in contul 6250 „Cheltuieli cu deplasari deductibile”, suma.. in baza facturilor emise de Societatea M reprezentand conform specificatiilor „misiune economica.”

Referitor la aceste facturi, societatea contestatoare face urmatoarele precizari (anexa nr, 4);

„Misiune economica Cuba- agent de vanzari pentru prospectarea pietei; s-a intalnit intr-o discutie de afaceri cu ambasadorul Romaniei in Cuba la sediul ambasadei, in vederea oportunitatilor de afaceri posibile in domeniul reciclarii de PET in Cuba.”

Societatea contestatoare nu a facut dovada, cu documente justificative ca cheltuielile inregistrate in evidentele contabile au fost in folosul activitatii sale economice in conditiile in care nu a existat nicio confirmare din partea vreunei terte persoane fizice sau juridice in legatura cu scopul deplasarilor , astfel ca in conformitate cu prevederile art. 21 alin (1), alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile Ordinului nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, au respins la deductibilitate cheltuielile.

In luna octombrie 2014, societatea contestatoare a inregistrat in contul 6250 „Cheltuieli cu deplasari deductibile” cheltuieli in baza facturii emisa de Societatea M reprezentand conform specificatiilor „misiune economica- pachet deplasare externa”.

Referitor la aceasta factura, societatea contestatoare sustine ca reprezinta contravaloare “bilet de avion” ;din cauza faptului ca i-au fost ridicate documentele societatea sustine ca a cerut detalii la furnizorul de servicii.

Din informatiile primite, cu ocazia controlului, de la SC M rezulta ca aceasta factura reprezinta: „Pachet servicii deplasare Cuba,, bilet avion(compania Air France), servicii cazare”.

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in folosul activitatii sale economice. Nu exista nicio confirmare din partea vreunei terte persoane fizice sau juridice in legatura cu scopul deplasarilor efectuate de persoane din cadrul societatii verificate.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate

cheltuielile, inregistrate de societate in baza acestei facturi, in conformitate cu prevederile art. 21 alin (1) , art.21 alin.4 lit. f) din Legea nr. 571 privind Codul Fiscal coroborate cu prevederile Ordinului nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile.

Pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile , inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de M si nejustificate cu documente.

Pe anul 2015 respectiv in luna iulie 2015, societatea contestatoare a inregistrat in contul 6250 „Cheltuieli cu deplasările deductibile“ cheltuieli in baza facturilor emise de Societatea T reprezentand conform specificatiilor „servicii transport si cazare externe”;facturile au fost emise in baza comenzii...

Referitor la aceste facturi, societatea face urmatoarele precizari (anexa nr.4):

“Deplasare misiune economica in Republica Dominicana in perioada 26.07-07.08.2015 a doi angajat conform ordinelor de deplasare pe ruta Bucuresti - Paris-Punta Cana si retur (Anexa D) in scopul efectuării cercetării de piata cu privire la deschiderea unei fabrici de reciclare PET. In aceasta prospectare s-au constatat cateva impedimente majore cu privire la alimentarea cu energie electrica. Singura solutie pentru rezolvarea acestuia ar fi instalarea unui generator electric pe baza de combustibil lichid, fapt ce ar duce la costuri foarte mari in realizarea productie. Cu toate acestea celelalte conditii pentru abordarea unei productii de fulgi PET ar putea fi îndeplinite”.

Societatea contestatoare a prezentat ordinele de deplasare si doua bilete de avion întocmite pentru numele angajatilor avand functia de tehnician proiectant si agent de vanzari.

Urmare analizării acestor documente organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica deplasarea in interes de serviciu a celor doua persoane, explicatiile date si documentele prezentate cu referire la aceasta deplasare nefiind in masura sa justifice in mod concret daca deplasarea in cauza are legatura directa cu activitatea societatii.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, inregistrate de societate in baza acestei facturi, in conformitate cu prevederile art. 21 alin (1) , art.21 alin.4 lit. f) din Legea nr. 571 privind Codul Fiscal coroborate cu prevederile Ordinului nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile.

Astfel, pe perioada 2011-2015, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile de deplasare, inregistrate in evidentele contabile si nejustificate cu documente.

4.-Cheltuieli cu piese de schimb si reparatii in valoare de ... lei;

Urmare verificării organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus nejustificat, in procent de 100%, cheltuielile aferente achizițiilor de piese de schimb si servicii de reparatii pentru autovehiculele marca Audi A3, marca BMW, in baza urmatoarelor documente (anexa nr, 6):

-factura emisa de Societatea T inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentand lucrari conform deviz” ;

-factura emisa de Societatea T, inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentand piese +manopera BMW” ;

- factura emisa de Societatea T inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentând piese BMW” ;

-factura emisa de Societatea T inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu

reparatiile” reprezentand piese +manopera BMW “;
-factura emisa de Societatea T inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentand piese +manopera BMW” ;
-factura emisa de Societatea T inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentand piese +manopera BMW “;
-factura emisa de Societatea H inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentand lucrari conform deviz
-factura emisa de Societatea A inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentând piese +manopera pentru autovehiculul;
-factura emisa de Societatea A înregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentand piese +manopera pentru autovehiculul ;
-factura emisa de Societatea A inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentând piese +manopera” pentru autovehicul ;
-factura emisa de Societatea A inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” reprezentand lucrari conform deviz pentru autovehiculul;
-factura emisa de Societatea G inregistrata pe contul 611 “Cheltuieli cu reparatiile” piese manopera BMW pentru autovehiculul ;

In timpul controlului societatea nu a facut dovada utilizarii acestor autovehicule, exclusiv in vederea desfasurarii activitatii economice a Societatii X, astfel ca, potrivit prevederilor art. 21 alin 4) lit. t) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au acordat dreptul la deducere a cheltuielilor... si au respins la deductibilitate cheltuielile...

Asupra bazei impozabile stabilite suplimentar , in conformitate cu prevederile art. 17 si 19 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit, conform anexei nr. 3 la Raportul de inspectie fiscala.

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.10.2011-31.12.2015;

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, prin Decizia de impunere, contestata partial de X;

1).In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu achizitia unor piese de schimb, contestate de societate, **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor precum si asupra impozit pe profit stabilit suplimentar , in conditiile in care s-a constatat ca piesele de schimb au fost destinate unor autovehicule care nu se afla in proprietatea societatii contestatoare sau in folosinta acesteia.**

In fapt, in lunile iulie, august si septembrie 2013, Societatea X, in baza facturilor emise de Societatea T si factura emisa de Societatea A, a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu piese de schimb si lucrari de reparatii efectuate la autoturismele marca BMW si marca Mercedes Sprinter, autovehicule care nu se afla in proprietatea societatii si nici nu au fost luate in folosinta in baza unor contracte de inchiriere, comodat pentru activitatea economica.

In conditiile in care societatea nu a facut dovada ca cheltuielile cu piesele de

schimb au fost destinate activitatii societatii, in temeiul art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu piesele de schimb si lucrarile de reparatii efectuate asupra unor autovehicule care nu apartin Societatii X.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca facturile emise de Societatea T si factura emisa de Societatea A, au fost stornate.

Societatea contestatoare arata ca a atasat fisele furnizorilor cu ocazia formularii punctului de vedere la proiectul raportului de inspectie fiscala si sustine ca stornarea facturilor s-a realizat in mod legal iar in speta trebuie analizat efectul fiscal si nu aspectele formale de ordin tehnic contabil.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) , art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

-art.19

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

-art.21

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]"

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii în gestiune, dupa caz, potrivit normelor;"

La pct.12 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

"Veniturile si cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

Iar la pct.22 din acelasi act normativ se prevede:

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

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede:

"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în

momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, 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.

Cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin actele normative în vigoare.

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.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se reține că societatea contestatoare a înregistrat în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea T și Societatea A, cheltuieli deductibile fiscal cu piese de schimb și lucrări de reparații efectuate la autoturismele marca BMW și marca Mercedes Sprinter.

Din documentele prezentate de societatea contestatoare în timpul controlului respectiv situația referitoare la autoturismele utilizate în desfășurarea activității rezultă că autovehiculele asupra cărora s-au efectuat lucrările de reparații și piesele de schimb nu se află în proprietatea societății și nici nu au fost luate în folosință în baza unor contracte de închiriere, comodat pentru a fi utilizate în desfășurarea activității economice.

Din răspunsul dat de către reprezentantul legal al societății, la întrebarea din Nota explicativă referitor la aceste cheltuieli rezultă că "autovehiculele aparțin Societății E, cele două autovehicule au fost înregistrate greșit de către furnizorii de servicii. La solicitarea societății noastre societățile furnizoare vor storna respectivele facturi și vor emite facturi către Societatea E"

Menționez că, Raportul de inspecție fiscală a fost emis de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P., urmare verificării perioadei 01.03.2010-30.09.2010 cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și impozitul pe profit și perioadei de 01.03.2010-30.11.2013 cu privire la TVA.

Prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă facturilor emise de Societățile T și A pe motiv că achizițiile efectuate nu au fost destinate operațiunilor sale taxabile în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată de reține că, Societatea X a contestat parțial Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală; TVA aferentă achizițiilor de piese de schimb și lucrări de reparații, înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societățile T și A a fost contestată iar contestația împotriva acestui capăt de cerere a fost respinsă ca neîntemeiată.

În contestația formulată societatea contestatoare susține faptul că, facturile emise de Societățile T și A au fost stornate iar cu ocazia formulării punctului de vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală a atasat fișele furnizorilor.

În Raportul de inspecție fiscală la capitolul VI "Discuția finală cu contribuabilul/platitorul" cu privire la susținerile societății contestatoare potrivit cărora facturile emise de Societățile T și A au fost stornate așa cum reiese din fișa

furnizorilor , organele de inspectie fiscala precizeaza ca:

“Urmare verificarilor efectuate referitor la facturile de la Societatile T si A au fost identificate stornari in luna ianuarie si februarie 2014 insa nu pe contul de cheltuieli asa cum au fost inregistrate initial in anul 2013, ci cu Nota contabila 408”Furnizori facturi nesosite” =401”Furnizori”, rezultand ca nu au fost stornate cheltuielile in cauza.

In anexa nr.10 este prezentat Registrul jurnal aferent lunilor iulie , august si septembrie 2013 din care rezulta inregistrarea pe conturi de cheltuieli (611”Cheltuieli cu reparatiile”)a facturilor in cauza si Registrul jurnal aferent lunilor ianuarie si februarie 2014 din care rezulta faptul ca societatea a stornat facturile in mod eronat de pe contul 408”Facturi nesosite.”

Astfel, prin inregistrarea in evidentele contabile a articolului contabil 408”Furnizori facturi nesosite” =401”Furnizori”, se retine ca societatea contestatoare nu a diminuat cheltuielile inregistrate in contul 611”Cheltuieli cu reparatiile” in lunile iulie , august si septembrie 2013 in baza facturile emise de Societatile T si A.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat o declaratie rectificativa privind impozitul pe profit pe anul 2013 din care sa rezulte ca au fost corectate cheltuielile inregistrate eronat in evidentele contabile.

In conformitate cu pct.13 din H.G. Nr.44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

“Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedura fiscală.”

Afirmatiile societatii contestatoare potrivit carora stornarea facturilor s-a realizat in mod legal iar in speta trebuie analizat efectul fiscal si nu aspectele formale de ordin tehnic contabil, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece in speta s-a analizat chiar efectul fiscal al operatiunilor in cauza si s-a constatat ca cheltuielile inregistrate eronat in baza acestor facturi nu au fost corectate conform facturilor de stornare si de asemenea, se constata ca profitul impozabil aferent anului 2013 cu a fost ajustat cu acesta suma si nu s-a depus la organul fiscal teritorial o declaratie rectificativa privind impozitul pe profit pe anul 2013.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat o nota contabila din care sa rezulte ca cheltuielile cu reparatiile inregistrate in contul 611 au fost diminuate urmare facturilor storno, ca s-a ajustat profitul impozabil sau s-a depus la organul fiscal teritorial o declaratie rectificativa privind impozitul pe profit din care s-a rezulte majorarea impozitului pe profit pe aceasta perioada urmare reducerii cheltuielilor.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

In lipsa unor astfel de documente din care sa rezulte ca cheltuielile deductibile fiscal aferente anului 2013 au fost diminuate , se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu piese de schimb si lucrari de reparatii efectuate la autoturismele marca BMW si marca Mercedes Sprinter, care nu se afla in proprietatea societatii si nici nu au fost luate in folosinta in baza unor contracte

de inchiriere, comodat pentru a fi utilizate in desfasurarea activitatii economice.

De asemenea se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata, impozit pe profit aferent acestor cheltuieli, in conformitate cu prevederile art19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca, argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal .

2. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu combustibilul si cheltuielilor cu piesele de schimb si reparatii, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul si piesele de schimb si reparatii auto precum si a impozitului stabilit suplimentar asupra acestor cheltuieli, in conditiile in care legiuitorul , pe perioada verificata a prevazut limitari ale dreptului de deducere a cheltuielilor cu combustibilul si cheltuieli cu intretinerea si reparatiile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile mai-iulie 2015, Societatea X a dedus in mod nejustificat cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru doua autoturisme, in conditiile in care nu a facut dovada ca autoturismele in cauza au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus nejustificat, in procent de 100%, cheltuielile aferente achizitiilor de piese de schimb si servicii de reparatii pentru autovehiculele marca Audi A3, marca BMW(detinut in baza unui contract de comodat) in baza facturilor emise de furnizori de servicii.

In timpul controlului nu s-a facut dovada utilizarii acestor autovehicule, exclusiv in vederea desfasurarii activitatii economice a Societatii X astfel ca potrivit prevederilor art. 21 alin 4) lit. t) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu combustibilul si cheltuielilor cu piesele de schimb si reparatii si au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si cheltuielile cu piesele de schimb si reparatii in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca autovehiculele in cauza sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii desfasurate.

In contestatia formulata referitor la cheltuielile cu achizitia de combustibil si cheltuielile cu piesele de schimb si lucrarile de reparatii, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca autovehiculul este arondat angajatului cu functia de agent de vanzari, in vederea exercitarii atributiilor de serviciu; sustine ca fisa de activitati zilnice pentru autovehiculul in cauza si fisa de atributii a angajatului, fac dovada utilizarii in scopul exclusiv al societatii a acestui autovehicul, astfel ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(3) , alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ,cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe perioada 2012-2015, potrivit caruia:

(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

“n) cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu functii de conducere si de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit alin. (4) lit. t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane cu astfel de atributii.[...]”

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activitatii economice, cu o masa totala maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând si scaunul soferului, aflate în proprietatea sau în folosinta contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situatiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre urmatoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgenta, servicii de paza si protectie si servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agentii de vânzari si de achizitii;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata, inclusiv pentru închirierea catre alte persoane sau pentru instruire de catre scolile de soferi;

5. vehiculele utilizate ca marfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intra sub incidenta acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabileste prin norme;”

La pct.49 ^2 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Cod, se prevede:

“În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii si expresiile utilizate, conditiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitarii fiscale, se considera a fi utilizate exclusiv în scopul activitatii economice sunt cele prevazute la pct. 45^1 din normele metodologice date în aplicarea art. 145^1 din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adaugata".

Justificarea utilizarii vehiculelor, în sensul acordarii deductibilitatii

integrale la calculul profitului impozabil, se efectueaza pe baza documentelor justificative si prin întocmirea foii de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitarii fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derularii unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de raspundere civila auto, inspectiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibila din taxa pe valoarea adaugata, dobânzile, comisioanele, diferentele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectueaza dupa aplicarea limitarii aferente taxei pe valoarea adaugata, respectiv aceasta se aplica si asupra taxei pe valoarea adaugata pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile , inclusiv cele reglementate prin acte normative.

De asemenea, se retine ca cheltuielile de functionarea, intretinerea si reparatiile aferente autoturismelor folosite de persoane cu functii de conducere si de administrare ale persoanei juridice sunt deductibile limitat potrivit alin.(4) dit t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane cu astfel de atributii, respectiv 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.

Prin Normele date in aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se prevede ca justificarea utilizarii vehiculelor, in sensul acordarii deductibilitatii integrale la calculul profitului impozabil , se efectueaza de baza documentelor justificative si prin intocmirea foii de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii;categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Totodata, se specifica faptul ca in cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitarii fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuite vehiculului cat si cele inregistrate ca urmare a derularii unui contract de leasing cum sunt;impozitele locale, asigurarea obligatorie de raspundere civila auto, inspectii tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibila din taxa pe valoarea adaugata;dobanzile, comisioanele, diferentele de curs valutar etc.

In speta, analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Cu privire la cheltuielile cu combustibilul, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate limitat (50%)cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru autoturisme, in conditiile in care s-a constatat ca autovehiculele in cauza nu au fost destinate exclusiv,activitatii desfasurate.

Se retine ca, prin Raportul de inspectie fiscala, care a fost intocmit de organele de inspectie fiscala urmare verificarii partiale a TVA aferenta perioadei 01.05.2015-31.07.2015, s-a constatat ca Societatea X, pe perioada mai-iunie 2015, a dedus nejustificat in procent de 100% cheltuielile si TVA aferenta consumului de

combustibil pentru doua autoturisme care nu au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice; organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in limita a 50%.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, actul administrativ fiscal emis in baza Raportul de inspectie fiscala nu a fost contestat, societatea contestatoare insusindu-si suma reprezentand TVA nedeductibila.

In speta, organele de inspectie fiscala au analizat cheltuielile cu combustibilul, pentru care prin Raportul de inspectie fiscala s-a respins TVA, in limita a 50%, luand in considerare si documentele prezentate de societate.

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala au analizat fisele activitatii zilnice, (anexa 10 la raportul de inspectie fiscala) pentru cele doua autovehicule au constatat ca:

-la rubrica "rest in rezervor" figureaza cantitati de peste 100 litrii desi rezervorul autovehiculelor (BMW , Porsche Panamera) nu depaseste 60 litrii;

-din fisa rezulta ca autovehiculele au fost utilizate si in zilele nelucratoare (sambata, duminica) si in sarbatori legale.

Mai mult, din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca aplicarea limitarii de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectueaza dupa aplicarea limitarii aferente taxei pe valoarea adaugata, respectiv aceasta se aplica si asupra taxei pe valoarea adaugata pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca vehiculele in cauza (BMW, Porsche Panamera) au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice se retine ca, acestea au fost utilizate si in scop pesonal, astfel in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul , in limita a 50% in conditiile in care a fost respinsa la deductibilitate si TVA aferenta achizitiei de combustibil in limita de 50% .

Cu privire la cheltuielile cu piesele de schimb si lucrarile de reparatii, se retine ca societatea a dedus nejustificat, in procent de 100%, cheltuielile aferente achizitiilor de piese de schimb si servicii de reparatii pentru autovehiculele marca Audi A3, marca BMW in conditiile in care societatea nu a facut dovada utilizarii acestor autovehicule, exclusiv in vederea desfasurarii activitatii economice a Societatii X.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca Societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile , pe perioada mai 2012- septembrie 2014, in contul 611 "Cheltuieli cu reparatiile" cheltuieli cu reparatii si piese de schimb pentru vehiculul marca BMW (detinut in baza unui contract de comodat), cheltuieli cu reparatii si piese de schimb pentru autovehiculul marca Audi A3 si cheltuieli cu reparatii si piese de schimb pentru autovehiculul marca BMW.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca vehiculele mai sus enumerate au fost utilizate, exclusiv, in vederea desfasurarii activitatii economice a Societatii X, asa cum prevede legea.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca autovehiculul a fost utilizat de catre agentul de vanzari, insa la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca vehiculul in cauza a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice in conditiile in care organele de inspectie fiscala, urmare analizarii fisele activitatii zilnice, (anexa 10 la raportul de inspectie fiscala) au constatat ca autovehiculul in cauza a fost utilizat si in zilele nelucratoare (sambata, duminica) si in

sarbatori legale.

Cu privire la cheltuielile cu reparatiile si piese de schimb pentru vehiculul marca BMW (detinut in baza unui contract de comodat), cheltuielile cu reparatii si piese de schimb pentru autovehiculul marca Audi A3, inregistrate in evidentele contabile, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala in limita a 50%, societatea contestatoare nu prezinta niciun argument.

La pct.45¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.145¹ "Limitari speciale ale dreptului de deducere" din Cod se prevede:

"(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparatii, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru functionarea vehiculului. Nu reprezinta cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masa totala maxima autorizata care nu depaseste 3.500 kg si nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul soferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activitatii economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului si cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibila conform regulilor generale prevazute la art. 145 si la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabila limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activitatii economice a unui vehicul cuprinde, fara a se limita la acestea: deplasari în tara sau în strainatate la clienti/furnizori, pentru prospectarea pietei, deplasari la locatii unde se afla puncte de lucru, la banca, la vama, la oficiile postale, la autoritatile fiscale, utilizarea vehiculului de catre personalul de conducere în exercitarea atributiilor de serviciu, deplasari pentru interventie, service, reparatii, utilizarea vehiculelor de test-drive de catre dealerii auto. Este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotarârea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa întocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel puțin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajatilor la si de la locul de munca se considera ca vehiculul este utilizat în scopul activitatii economice atunci când exista dificultati evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului

mijloacelor de transport în comun fata de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezinta vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajatilor la si de la locul de munca vehiculele utilizate pentru transportul angajatilor de la resedinta acestora/locul convenit de comun acord la locul de munca, precum si de la locul de munca la resedinta angajatilor/locul convenit de comun acord. Prin angajati se înțelege salariatii, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detasate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de munca al angajatilor în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se considera că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.”

Din prevederile legale enunțate se reține că utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără limitarea la 50% a dreptul de deducere: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se afla puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile postale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, servicii, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto.

Însă, legea prevede în mod clar că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul

utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

In cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajatilor la si de la locul de munca , se considera ca vehiculul este utilizat în scopul activitatii economice atunci cand exista dificultati evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun fata de programul de lucru al persoanei impozabile.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, utilizarea unui vehicul in folosul propriu de catre angajatii unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispozitie in vederea utilizarii in mod gratuit altor persoane , pentru alte scopuri decat desfasurarea activitatii sale economice este denumita in continuare uz personal .Se considera ca un vehicul care nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, acesta pe langa utilizarea in scopul activitatii economice in situatia in care, pe langa utilizarea in scopul activitatii economice vehiculul este utilizat ocazional si de o maniera continua si pentru uz personal; daca vehiculul utilizat atat pentru activitatea economica cat si pentru uz personal se limiteaza la 50% dreptul de deducere iar persoana impozabila nu trebuie sa faca dovada utilizarii vehiculului in scopul activitatii economice.

In conditiile in care legiuitorul a limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul utilizat pentru functionarea vehiculelor, a cheltuielilor cu reparatiile, intretinerea vehiculelor a caror masa totala maxima autorizata sa nu depaseasca 3.500 kg si sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri incluzand si scaunul soferului aflat in proprietatea sau in folosinta contribuabilului(vehiculele in cauza incadrandu-se in aceste limite) pentru care nu se face dovada utilizarii exclusiv pentru activitatea economica iar in speta, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca vehiculele in cauza au fost utilizate exclusiv pentru activitatea desfasurata de societate se retine ca societatea contestatoare are drept de deducere a cheltuielilor cu combustibilul, reparatiile si piesele de schimb aferente acestor vehicule in limita a 50%.

Astfel se vor respinge la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si cheltuielile cu reparatiile si piesele de schimb, in limita a 50%, in conditiile in care vehiculele in cauza au fost utilizate atat pentru activitatea economica cat si pentru uzul personal.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile facute în favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decât cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii;”

si pct.43 din H.G. Nr.44/2004 dat in aplicarea acestui articol de lege:

“Sunt considerate cheltuieli facute în favoarea participantilor urmatoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întretinerea si repararea mijloacelor de transport utilizate de catre participantii, în favoarea acestora;

b) bunurile, marfurile si serviciile acordate participantilor, precum si lucrarile executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria si întretinerea spatiilor puse la dispozitie acestora;

“

Avand in vedere prevederile legale enuntate se retine ca, in mod legal, cheltuielile cu combustibilul si cheltuielile cu reparatiile si piesele de schimb au fost considerate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit pe perioada verificata.

Prin urmare, societatea contestatoare datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor cu combustibilul si cheltuielilor cu reparatiile si piesele de schimb, in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal.

3.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata asupra cheltuielilor de deplasare, contestate de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor de deplasare inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2011-2015 precum si a impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra acestor cheltuieli, in conditiile in care societatea nu prezinta documente din care sa rezulte o situatie diferita decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In fapt, pe perioada 2011-2015, Societatea X a achizitionat servicii de transport si cazare , conform facturilor emise de furnizori M si T in baza carora a inregistrat in evidentele contabile, cheltuieli deductibile fiscal , astfel:

- in luna octombrie 2011 a inregistrat in contul 628"Cheltuieli cu serviciile executate de terti" cheltuieli in baza facturii reprezentand conform specificatiilor"misiune economica-partial" ;

-in luna februarie 2012 a inregistrat in contul 6250"Cheltuieli cu deplasările deductibile " cheltuieli in baza facturii reprezentand conform specificatiilor "misiune economica-diferenta."

-in luna august 2013 societatea a inregistrat in contul 6250"Cheltuieli cu deplasările deductibile " cheltuieli in baza facturilor reprezentand conform specificatiilor "misiune economica Europa de Vest"; "c/v bilet avion extern+c/v servicii cazare extern";"c/v servicii cazare extern-2 buc"; "c/v servicii cazare extern";"c/v servicii cazare extern";

-in luna mai 2014 societatea a inregistrat in contul 6250 „Cheltuieli cu deplasările deductibile” cheltuieli in baza facturii reprezentand conform specificatiilor „deplasare externa -mis. economica Franta”

-in luna septembrie 2014 societatea contestatoare a inregistrat in contul 6250 "Cheltuieli cu deplasările deductibile", cheltuieli in baza facturilor reprezentand conform specificatiilor „misiune economica."

-in luna octombrie 2014, societatea contestatoare a inregistrat in contul 6250

„Cheltuieli cu deplasările deductibile” cheltuieli în baza facturii reprezentând conform specificațiilor „misiune economică- pachet deplasare externă”.

-în luna iulie 2015, societatea contestatoare a înregistrat în contul 6250 „Cheltuieli cu deplasările deductibile” cheltuieli în baza facturilor reprezentând conform specificațiilor „servicii transport și cazare externe”;

În vederea justificării acestor cheltuieli în timpul controlului societatea contestatoare a prezentat facturile emise de furnizori, biletele de avion, ordine de deplasare.

Urmare analizei acestor documente organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică cu documente, că deplasările efectuate în străinătate au legătură directă cu activitatea societății și au fost efectuate în interesul activității acesteia astfel că, în temeiul prevederilor art. 21 alin (1) , art.21 alin.4 lit. f) din Legea nr. 571 privind Codul Fiscal coroborate cu prevederile Ordinului nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, au respins la deductibilitate cheltuielile de deplasare, înregistrate în evidențele contabile pe perioada 2011-2015.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere societatea contestatoare susține că se află în imposibilitatea de a formula un punct de vedere concret în condițiile în care documentele financiar contabile au fost ridicate cu ocazia controlului realizat de DRAF, nefiind eliberate copii. Societatea contestatoare susține că a înțeles să contacteze partenerii de afaceri în vederea obținerii documentelor înregistrate de către aceștia cu ocazia întâlnirilor de afaceri la care au participat reprezentanții societății în vederea utilizării deplasărilor în străinătate; își rezervă dreptul să dezvolte argumentele privitoare la aceste constatări pe măsura primirii unui răspuns de la partenerii comerciali.

În speta sunt aplicabile prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pe perioada verificată, potrivit căruia:

“(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 de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;[...]

(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;

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;[...]

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;”

Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal , aprobate prin H.G. Nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare , stabilesc următoarele:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al

contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariatilor cuprind si:

a) directorii care își desfășoara activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente si/sau nerezidente detasate, potrivit legii, în situatia în care contribuabilul suporta drepturile legale cuvenite acestora.[...]

43. Sunt considerate cheltuieli facute în favoarea participantilor urmatoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea si repararea mijloacelor de transport utilizate de catre participanti, în favoarea acestora;

b) bunurile, marfurile si serviciile acordate participantilor, precum si lucrarile executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria si întreținerea spatiilor puse la dispozitie acestora;

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.[...]

44. Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrișurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare.”

Potrivit OMFP nr.3512/2009 privind documentele financiar contabile:

“A. Norme generale

1. Persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, consemneaza operatiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza carora se fac înregistrari în contabilitate (jurnale, fise si alte documente contabile, dupa caz).

2. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

- denumirea/numele si prenumele si, dupa caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmeste documentul;

- numarul documentului si data întocmirii acestuia;

- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (când este cazul);

- continutul operatiunii economico-financiare si, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate, dupa caz;

- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atributii de control financiar preventiv si ale persoanelor în drept sa aprobe operatiunile respective, dupa caz;

- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

In speta fiind vorba despre cheltuieli de deplasare , devin incidente si prevederile OMFP nr.3512/2009 privind documentele financiar contabile -anexa 2 potrivit carora:
Ordinul de deplasare(delegatia-cod 14-5-4)

1. Serveste ca:

- *dispozitie catre persoana delegata sa efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de catre titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- *document pentru stabilirea diferentelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

2. Se întocmeste într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de catre persoana care urmează a efectua deplasarea, precum si pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar.

3. Circula:

- *la persoana împuternicită sa dispună deplasarea, pentru semnare;*
- *la persoana care efectuează deplasarea;*
- *la persoanele autorizate ale unitatii la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii si plecării persoanei delegate;*
- *la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de catre titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferența de primit sau de restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări si semnatura pentru verificare.*

În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de catre titularul de avans se întocmeste Dispozitie de plata catre casierie.

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de catre titularul de avans se depune la casierie pe baza de Dispozitie de încasare catre casierie;

- *la persoana autorizată sa exercite controlul financiar preventiv, pentru viza;*
- *la conducătorul unitatii pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.*

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

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

- *denumirea unitatii;*
- *denumirea si numărul formularului;*
- *numele, prenumele si funcția persoanei delegate; scopul, destinația si durata deplasării; stampila unitatii; semnatura conducătorului unitatii; data;*

- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii si plecarii în/din delegatie;
- ziua si ora plecarii; ziua si ora sosirii; data depunerii decontului; penalizari calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului si emitentul, numarul si data actului, suma;
- numarul si data documentului pentru restituirea diferentei; diferenta de primit/restituit;
- semnături: conducatorul unitatii; controlul financiar preventiv, persoana care verifica decontul, seful de compartiment, dupa caz; titularul de avans.”

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se retine ca in materia impozitului pe profit legiuitorul a prevazut ca sunt deductibile cheltuielile de transport si de cazare in tara si in strainatate efectuate pentru salariati si administratori daca realitatea cheltuielilor se poate justifica in orice moment, prin reflectarea acestora in contabilitate pe baza de documente justificative respectiv ordin de deplasare care reprezinta document justificativ de inregistrare in contabilitate a deplasarilor efectuate, documente care trebuie sa indeplineasca conditiile impuse de legislatia in vigoare.

Astfel, legiuitorul a inteles sa conditioneze deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in contabilitate de justificarea acestora cu documente legal intocmite care sa ateste ca deplasarile au fost efectuate in interes de serviciu.

Potrivit dispozitiilor imperative ale legii , simpla inregistrare in contabilitate a unor cheltuieli inscrise in documente nu este suficienta pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuie sa contina toate elementele prevazute de formularul tipizat, completate in mod corect.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Cheltuielile de transport si cazare , in tara si strainatate, au fost inregistrate in evidentele contabile respectiv contul 628”Cheltuieli cu serviciile executate de terti” si contul 6250”Cheltuieli cu deplasarile deductibile” in baza facturilor emise de furnizorii de servicii.

Din informatiile transmise de reprezentantul legal al societatii, urmare solicitarilor organelor de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

-cheltuielile inregistrate in luna octombrie 2011, in contul 628”Cheltuieli cu servicii executate de terti” in baza facturii reprezentand conform specificatiilor”misiune economica-partial” si cheltuielile inregistrate in luna februarie 2012, in contul 6250”Cheltuieli cu deplasarile deductibile” in baza facturii reprezentand conform specificatiilor “misiune economica-diferenta” reprezinta:

“Misiune economica-partial+diferenta) Quatar -Indonezia -Malaezia-deplasarea pentru studierea pietei deseurilor PET in vederea potentialelor colaborari pentru achizitionarea din aceste zone.Principalul motiv al acestei deplasari a constat in intrevederea privata intre administrator si seniorul echipei de marketing al Centrului pentru Management si Tehnologie cu sediul la Singapore , companie ce organizeaza conferintele GEPET.Intalnirea a avut loc in Malaezia intr-un cadru privat.”

Se retine ca in timpul controlului , societatea contestatoare in vederea justificarii acestor cheltuieli a prezentat facturile emise de furnizor, copie biletele de avion, documente de cazare emise electronic insa aceasta nu a prezentat documente justificative, care sa aiba legatura cu explicatiile date de reprezentantul legal respectiv documente din care sa rezulte participarea la congrese, expozitii, simpozioane in legatura cu activitatea desfasurata de societatea contestatoare.

Cu privire la cheltuielile inregistrate in luna august 2013, in contul 6250 "Cheltuieli cu deplasările deductibile", reprezentantul legal al societății susține ca:

- "cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor reprezintă "Misiune economica Europa de Vest" efectuata de agentul de vanzari pentru prospectarea pietei de desfacere a fulgilor de PET".

Din informatiile primite cu ocazia controlului de la furnizorul de servicii rezulta ca aceste facturi reprezinta:

- cazare in Londra in perioada 17-21.10.2013, beneficiar fiind agentul de vanzari;
- cazare in Barcelona, cazare in Praga, cazare Budapesta, beneficiari fiind administratorul si agentul de vanzari .

- cazare la Nisa, beneficiar agentul de vanzari .

Factura emisa de Societatea M reprezinta contravaloare bilet de avion pentru participarea acestuia la negocierile..".

Factura emisa reprezentand "Servicii de cazare Praga si Budapesta pentru administrator in cadrul unei deplasari pentru negocieri cu directorul de achizitii. In urma acestor negocieri s-a lansat comanda pentru fulgii de PET pentru luna septembrie 2013.

In legatura cu aceasta deplasare societatea ataseaza Comanda emisa pentru **Societatea E** fapt ce confirma ca deplasarea in cauza nu are legatura cu societatea contestatoare.

- Factura emisa de Societatea M reprezinta "Deplasare realizata la Nisa-Franta cu autoturismul pe ruta Viena - Venetia - Nisa cu scopul unei întâlniri de afaceri a administratorului , cu reprezentantul societății din Franta si presedintele Asociatiei Reciclatorilor din Europa, intalnire antamata telefonic. La aceasta intalnire au participat si reprezentanti ai unor societati de colectare a deseurilor din Franta si societati care utilizeaza fulgii Pet in productie. Aceasta întâlnire a avut ca scop principal introducerea administratorului in mediul de afaceri din domeniul reciclării din piata franceza.

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile facturate de Societatea M au fost destinate desfasurarii activitatii societății .

- Factura emisa de M reprezentand conform specificatiilor „c/v servicii cazare”, cazare care s-a efectuat in Bucuresti in cadrul unei deplasari la furnizori zonali.

Nici pentru aceste cheltuieli, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile cazare facturate si inregistrate in evidentele contabile au fost destinate desfasurarii activitatii societății .

Cu privire la cheltuielile de deplasare inregistrate in evidentele contabile in anul 2014, reprezentantul legal al societății precizeaza:

- pentru factura reprezentand conform specificatiilor „deplasare externa -mis. economica Franta”, reprezentantul legal al societății susține ca s-a cerut detalii la furnizorul de servicii , inasa pana la finalizarea inspectiei fiscale nu au fost prezentate documente din care sa rezulte daca cheltuielile cu serviciile in cauza au fost destinate desfasurarii activitatii.

- cu privire la cheltuielile inregistrate in luna septembrie 2014 in contul 6250 „Cheltuieli cu deplasările deductibile”, in baza facturilor reprezentand conform specificatiilor „misiune economica”, reprezentantul legal al societății precizeaza faptul ca acestea reprezinta:

„Misiune economica Cuba pentru agentul de vanzari pentru prospectarea pietei, care s-a intalnit intr-o discutie de afaceri cu ambasadorul Romaniei in Cuba la sediul ambasadei, in vederea oportunitatilor de afaceri posibile in domeniul reciclării de PET in Cuba.”

Societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte scopul deplasarii in Cuba. In timpul controlului s-au prezentat facturile emise de Societatea M, copie bilet avion, documente cazare emise electronic.

-cu privire la cheltuielile inregistrate in luna octombrie 2014, in contul 6250 „Cheltuieli cu deplasările deductibile” ,in baza reprezentand conform specificatiilor „misiune economica- pachet deplasare externa”.

Referitor la aceste cheltuieli societatea contestatoare sustine ca reprezinta contravaloare “bilet de avion” ;din cauza faptului ca i-au fost ridicate documentele societatea sustine ca a cerut detalii la furnizorul de servicii.

Din informatiile primite, cu ocazia controlului, de la SC M rezulta ca aceasta factura reprezinta: „Pachet servicii deplasare Cuba,, bilet avion(compania Air France), servicii cazare; Beneficiar agentul de vanzari”.

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in folosul activitatii sale economice. Nu exista nicio confirmare din partea vreunei terte persoane fizice sau juridice in legatura cu scopul deplasarilor efectuate de persoane din cadrul societatii verificate.

Se retine ca in anul 2015 respectiv in luna iulie 2015, societatea contestatoare a inregistrat in contul 6250 „Cheltuieli cu deplasările deductibile“ cheltuieli in baza reprezentand conform specificatiilor „servicii transport si cazare externe”;facturile au fost emise in baza comenzii.

Referitor la aceste facturi, societatea face urmatoarele precizari (anexa nr.4):

“Deplasare misiune economica in Republica Dominicana a doi angajati ai societatii conform ordinelor de deplasare pe ruta Bucuresti - Paris-Punta Cana si retur (Anexa D) in scopul efectuării cercetării de piata cu privire la deschiderea unei fabrici de reciclare PET. In aceasta prospectare s-au constatat cateva impedimente majore cu privire la alimentarea cu energie electrica. Singura solutie pentru rezolvarea acestuia ar fi instalarea unui generator electric pe baza de combustibil lichid, fapt ce ar duce la costuri foarte mari in realizarea productie. Cu toate acestea celelalte conditii pentru abordarea unei productii de fulgi PET ar putea fi îndeplinite”.

In timpul controlului, societatea contestatoare a prezentat ordinele de deplasare si doua bilete de avion (pe ruta Bucuresti - Paris - Punta Cana) întocmite pentru tehnicianul proiectant si agentul de vanzari.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conditiile in care reprezentantul legal al societatii nu a justificat cu documente ca deplasarea celor doi angajati in Republica Dominicana, s-a efectuat in interesul serviciului.

Din prevederile legale enuntate se retine ca cheltuielile de transport si de cazare in tara si in strainatate efectuate pentru salariati si administratori sunt deductibilele fiscal la calculul profitului impozabil daca realitatea cheltuielilor se poate justifica in orice moment, prin reflectarea acestora in contabilitate pe baza de documente justificative respectiv ordin de deplasare care reprezinta document justificativ de inregistrare in contabilitate a deplasarilor efectuate, documente care trebuie sa indeplinesca conditiile impuse de legislatia in vigoare.

In timpul controlului si la dosarul contestatiei, dupa cum am aratat si mai sus, in vederea justificarii cheltuielilor de transport si cazare au fost prezentate facturile emise de furnizorii de servicii turistice, copii ale biletelor de avion, voucher hotel; la dosarul contestatiei se afla si copii ale unor ordine de deplasare;

Spre exemplu ,din Ordinul de deplasare rezulta ca administratorul este delegat pentru prospectarea pietei in Germania;Pentru agentul de vanzari a fost intocmit Ordinul de deplasare din care rezulta ca si acesta a fost delegat pentru prospectarea pietei in Germania.

Analizand cele doua ordine de deplasare, se retine ca acestea nu cuprind toate informatiile referitoare la aceasta deplasare si anume destinatia , la rubrica destinata pentru confirmarea sosirii si plecarii persoanelor delegate de catre persoanele la care s-a efectuat deplasarea s-a mentionat doar data sosirii si plecarii , lipsind semnatura reprezentantilor legali ai firmelor unde s-a efectuat deplasarea, astfel ca nu se poate stabili daca deplasarea in Germania s-a efectuat in scopul afacerii sau in scop turistic.

La dosarul contestatiei se afla si Ordinul de deplasare din care rezulta ca tehnicianul proiectant este delegata pentru misiune economica in Republica Dominicana , precum si Ordinul de deplasare din care rezulta ca agentul vanzari este delegat pentru misiune economica in Republica Dominicana .

De asemenea, se retine ca cele doua ordine de deplasare nu cuprind toate informatiile referitoare la scopul deplasarii, destinatia in conditiile in care la rubrica destinata pentru confirmarea sosirii si plecarii persoanelor delegate de catre persoanele la care s-a efectuat deplasarea este aplicata stampila unei unitati de cazare; lipsesc informatii referitoare la data sosirii, data plecarii, semnatura si stampila reprezentantilor legali ai firmelor unde s-a efectuat deplasarea, astfel ca nu se poate stabili daca aceasta deplasare s-a efectuat in scopul afacerii sau in scop turistic.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate ordinul de deplasare reprezinta documentul justificativ de inregistrare in contabilitate a deplasarilor efectuate iar aceasta trebuie sa contina obligatoriu minimum de informatii prevazut de OMFP nr.3512/2009 privind documentele financiar contabile , mai sus enuntat.

Insa , ordinele de deplasare mai sus enumerate si care se afla in copie la dosarul contestatiei nu au calitatea de document justificativ de inregistrare a cheltuielilor deductibile fiscal, in contabilitate in conditiile in care nu contin minimul de informatii prevazut de OMFP nr.3512/2009 privind documentele financiar contabile respectiv informatii referitoare la scopul deplasarii, destinatia , stampila si semnatura unitatii unde s-a efectuat deplasarea .

Mai mult ,acestea nu sunt insotite de documente din care sa rezulte ca deplasarea s-a efectuat in scopul activitatii economice a societatii respectiv la dosarul contestatiei nu se afla contracte incheiate cu partenerii externi, documente din care sa rezulte ca salariatii societatii au participat la congrese, simpozioane, expozitii, rapoarte situatii privind prospectarea pietei.

Simpla inregistrare in contabilitate a unor cheltuieli in baza unor facturi nu este suficient pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile in operatiunea nu este justificata cu documente din care sa rezulte ca operatiunea s-a efectuat in scopul obtinerii de venituri impozabile.

In speta, se retine ca cheltuielile cu deplasarile au fost inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative sunt nedeductibile fiscal.

Potrivit art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului/platitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Iar in conformitate cu prevederile art.73 din acelasi act normativ:

“(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatari proprii.”

In conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

“(1) Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege si sa adopte solutia întemeiata pe prevederile legale, precum si pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza raportat la momentul luarii unei decizii.”

Mentionam ca, la dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

Mai mult, aceasta recunoaste ca nu detine documente in vederea justificarii cheltuielilor de deplasare inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2011-2015, in conditiile in care in contestatia formulata se mentioneaza faptul ca “a inteles sa contacteze partenerii de afaceri in vederea obtinerii documentelor inregistrate de catre acestia cu ocazia intalnirilor de afaceri la care au participat reprezentantii subscrisei in vederea dovedirii utilitatii deplasarilor efectuate in strainatate.”

Precizam ca, pana la data emiterii prezentei decizii, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia se afla in imposibilitatea de a justifica cheltuielile cu deplasarea pe motiv ca documentele au fost ridicate de catre inspectorii Directiei Regionale Antifrauda Fiscala aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care , inspectorii din cadrul Directiei Regionale Antifrauda Fiscala au transmis de pe suport optic tip DVD, documentele inregistrate de societate in evidentele contabile pe perioada verificata.

Astfel, organele de inspectie fiscala la stabilirea bazei impozabile au avut in vedere documentele justificative inregistrate in evidentele contabile ale societatii contestatoare si au motivat actul administrativ fiscal contestat in baza acestor documente, informatiile transmise de reprezentantul legal al societatii.

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate precum si documentele existente la dosarul contestatiei, cheltuielile cu deplasarile inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2011-2015, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe aceasta perioada astfel ca, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit impozitul pe profit asupra acestor cheltuieli de deplasare, nejustificate cu documente, in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata:

-art.19

“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate

din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

-art.17

“Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38.”

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu deplasările, nedeductibile fiscal, in conditiile in care nu au fost justificate cu documente

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.