



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bistrița-Năsăud



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. .../2012

DECIZIA NR. 19 / 30.04.2012

privind soluționarea contestației depusă de
SC X SRL

cu sediul în loc. ..., str. ..., nr. ...,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../16.02.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../16.02.2012, în legătură cu contestația formulată de SC X SRL, din

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de ... 649/29.12.2011 (filele nr. 1-45) și a Dispoziției de măsuri nr. .../27.12.2011 (filele nr. 46-48), acte administrative fiscale emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de **... lei**, din care suma de **... lei** reprezintă impozit pe profit, suma de **... lei** reprezintă obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, TVA suplimentară de plată în sumă de **... lei** și suma de **... lei** reprezintă obligații fiscale accesorii aferente TVA.

Având în vedere prevederile art. 205, art. 207 și art. 209 din Codul de Procedură Fiscală®, cu modificările și completările ulterioare, constatăm că în speță Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Din analiza datelor și a documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../29.12.2011 (filele nr. 54-56), emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, s-a stabilit suplimentar în sarcina SC X SRL impozit pe profit suplimentar în sumă de **... lei, obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **... lei**, TVA suplimentară de plată în sumă de **... lei** și obligații fiscale accesorii aferente TVA în sumă de **... lei**.**

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../29.12.2011 (filele nr. 1-45), raport în care sunt consemnate rezultatele inspecției fiscale generale efectuată pentru perioada 01.01.2008 - 31.10.2011, la SC X SRL din ..., CUI

I.1. Referitor la impozitul pe profit –perioada verificată 01.01.2008-30.09.2011:

Pentru perioada verificată, organele de control au apreciat ca fiind nedeductibile cheltuieli în sumă totală de ... lei din următoarele cauze:

- în luna septembrie 2008 societatea a înregistrat pe cheltuieli factura emisă de SC Y SRL, în valoare de **... lei** reprezentând servicii de transport fără a fi susținute de documente justificative;

- în anul 2009 a fost înregistrată pe cheltuieli suma de ... lei, reprezentând chirie autoturism, în baza unui număr de 6 facturi emise de SC Y SRL. Se menționează că între societatea beneficiară și societatea furnizoare s-a încheiat un contract de închiriere a unui autoturism, valoarea chiriei lunare fiind de ... euro. Din calculul efectuat de organele de inspecție fiscală, utilizând un curs mediu al monedei euro, a rezultat că valoarea chiriei aferente anului 2009, conform contractului, ar fi trebuit să fie în sumă de ... lei, rezultând o diferență de **... lei** față de suma înregistrată de societate pe costuri;

În acest sens, ca temei de drept au fost invocate prevederile art. 21 alin. (4) lit.m) din Codul fiscal și ale pct. 48 din Normele de aplicare ale Codului fiscal

- societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu apa (în ...) și cu abonamentul de cablu TV (în ...), în sumă de **... lei** în baza unor facturi pe care sunt consemnate adresele unor puncte de lucru desființate la data emiterii facturii, conform Anexei nr. 2 (fila nr. 25). Având în vedere aceste aspecte, dar și datorită naturii serviciilor, care în opinia organului de inspecție nu sunt servicii destinate activității desfășurate de societate, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli.

Ca temei de drept au fost invocate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

- în perioada 2009-2011 au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli în valoare totală de **... lei**, prezentate în Anexa nr. 3 (fila nr. 24) a Raportului de inspecție fiscală, apreciate de organul de inspecție fiscală ca fiind efectuate în favoarea asociatului, și, prin urmare, nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, invocând în acest sens prevederile art. 21 alin. (4) lit. e).

Societatea a realizat, în anul 2009, lucrări de modernizare la sediul punctului de lucru din ..., str. ... nr. ..., în valoare totală de ... lei (Anexa nr. 4 - filele nr. 22-23), înregistrate în evidența contabilă în contul 231 „Imobilizări corporale în curs” și care au fost trecute pe costuri astfel: suma de ... lei la data de 30.06.2009, iar diferența de ... lei la data de 30.06.2011, în anul 2010 nefiind înregistrate astfel de cheltuieli.

Organele de inspecție fiscală au procedat la împărțirea investiției la 16 luni, au determinat valoarea trimestrială a investiției pentru repartizarea pe costuri a acesteia, începând cu luna noiembrie 2009, aceasta fiind luna următoare terminării lucrărilor, până în februarie 2011, inclusiv, dată la care a încetat contractul de închiriere, fiind influențate obligațiile trimestriale calculate de societate privind impozitul pe profit datorat.

În drept, măsura a fost întemeiată pe prevederile art. 24 alin. (1), alin. (2), alin. (3) lit. a) și alin. (6) lit. a) din Codul fiscal.

Având în vedere acestea, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **... lei**. Modul de calcul al impozitului pe profit stabilit suplimentar este prezentat în Anexa nr. 5 (fila nr. 21) a Raportului de inspecție de fiscală. Pentru perioada 01.05.2010-30.09.2010 s-a ținut cont de impozitul minim așa cum a fost stabilit prin OUG nr. 34/2009 pentru modificarea Codului fiscal, coroborate cu prevederile H.G. nr. 488/2009 pentru completarea normelor metodologice de aplicare

ale Codului fiscal. De asemenea, la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2011 s-a ținut cont de pierderea fiscală rezultată la finele anului 2010.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei, modul de calcul al acestora fiind prezentat în Anexa nr. 7 (fila nr. 19) a actului de control.

I.2 Referitor la TVA-perioada verificată 01.01.2008-31.10.2011:

Organul de inspecție a stabilit sume suplimentare la TVA, prin neacordarea dreptului de deducere a TVA în valoare totală de ... lei, prezentată în Anexa nr. 8 (filele nr. 17-18) a Raportului de inspecție fiscală, care se datorează următoarelor cauze:

- societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii septembrie 2008, TVA deductibilă în sumă de ... lei, în baza facturii emise de SC Y SRL, reprezentând servicii transport, aceasta nefiind susținută cu documente din care să rezulte că aceste servicii au fost destinate operațiunilor taxabile ale societății.

- în cursul anului 2009, a fost dedusă taxa în valoare de ... lei, aferentă chiriei unui autoturism, în baza unui număr de 6 facturi emise de SC Y SRL, peste valoarea contractuală, așa cum este prezentat pe larg la partea referitoare la impozitul pe profit;

- societatea a înregistrat în evidența contabilă taxa deductibilă în sumă de ... lei aferentă cheltuielilor cu apa și cu abonamentul de cablu TV, în baza unor facturi pe care sunt consemnate adresele unor puncte de lucru ale societății din perioadele precedente, care la data întocmirii facturilor nu mai funcționează ca și puncte de lucru, acestea fiind mutate la alte adrese, contrar prevederilor ar. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal privind obligația societății de a deține o factură emisă în conformitate cu art. 155¹ alin. (1) din același act normativ;

- în contabilitatea societății a fost înregistrată taxa deductibilă în valoare de ... lei, aferentă unor achiziții efectuate în favoarea asociatului, ele nefiind destinate operațiunilor taxabile ale societății.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere, au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei, modul de calcul al acestora fiind prezentat în Anexa nr. 9 (fila nr. 16) a Raportului de inspecție fiscală.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../29.12.2011 (filele nr. 54-56), a Raportului de inspecție fiscală nr. .../29.12.2011 (filele nr. 1-45) și a Dispoziției de măsuri nr. .../27.12.2011 (filele nr. 46-48) petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la AIF Bistrița-Năsăud sub nr. .../09.02.2012 (filele nr. 58-64).

Contestația, împreună cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, au fost înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. .../16.02.2012 (filele nr. 58-68).

Petenta contestă Decizia de impunere nr. .../29.12.2011 pentru suma totală de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, suma de ... lei reprezintă obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, suma de ... lei reprezintă TVA suplimentară de plată și suma de ... lei reprezintă obligații fiscale accesorii aferente TVA suplimentară de plată.

În fapt, contestatorul susține că veniturile societății sunt obținute din activități de turism, servicii de călătorie, vânzări de pachete de turism-croaziere pe mare (achiziționate de la societatea Z), vânzarea билетelor de avion către turiști, deplasarea acestora la punctele de îmbarcare atunci când aceste servicii nu sunt incluse în pachetele turistice. Societatea a deținut și deține diverse puncte de lucru atât în Bistrița cât și în București. Pentru deplasarea între aceste locații atât în scopul administrării, supravegherii, transportului personalului, transportului de material publicitar și transportului ocazional de clienți la și de la punctele de îmbarcare și sosire (aeroporturi Cluj, Târgu Mureș), cât și pentru deplasări atât în țară cât și în străinătate pentru încheierea de contracte și supravegherea derulării acestora este nevoie de mijloace de transport proprii, închiriate sau servicii de transport efectuate de alte societăți.

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei petentul contestă cheltuielile apreciate de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Motivele invocate de petentă se referă la cheltuielile în sumă totală de ... lei apreciate de organul fiscal ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit sunt următoarele:

Referitor la suma de ... lei reprezentând contravaloarea facturii emisă de Y SRL contestatorul susține că transportul în cauză are un caracter ocazional și nu intră, potrivit legii, sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin.(4) lit. m). De asemenea el subliniază faptul că organele de control comit o eroare de interpretare a prevederilor legale prevăzute de pct. 48 din Normele de aplicare ale Codului fiscal referitoare la justificarea prestării efective a serviciilor. În acest sens el susține că factura în cauză este document legal justificativ care stă la baza înregistrării în evidența contabilă. Justificarea prestării efective a serviciilor, prevăzută de lege se face, în situațiile necesare, cu alte documente și materiale corespunzătoare, iar dovedirea necesității efectuării cheltuielilor se face prin specificul activităților desfășurate;

Referitor la suma de ... lei constând în cheltuieli de transport care au depășit valoarea contractuală, petentul susține că prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și pct. 48 din Normele de aplicare a Codului fiscal impun justificarea prestării efective a serviciilor cu documente și materiale corespunzătoare și dovedirea necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate și nu cuantumul, valoarea serviciilor respective, valoarea contractului fiind o problemă a celor două părți, clauzele unui contract, inclusiv valoarea contractului putând fi modificate prin minute sau acte adiționale;

Referitor la suma de ... lei contestatorul susține că facturile pentru apă în sumă de ... lei reprezintă rămășițe facturate de A SA la desființarea punctului de lucru din ..., str. Pe facturile reprezentând energie electrică și abonament R nu a fost consemnată adresa noului punct de lucru din ... din greșeala furnizorului, care nu a mai făcut modificarea survenită în contract privind noua adresă;

Referitor la suma de ... lei apreciată de organul fiscal ca fiind în favoarea asociatului și, prin urmare, nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, contestatorul motivează doar o parte a acesteia, cele referitoare la hrana pentru animale. În acest sens el precizează că la punctul de lucru din ..., str. ..., nr. ... deține câini de pază și apărare, utilizați în scopul asigurării securității clădirii și bunurilor pe

care le deține societatea, animale pe care însă nu le are înregistrate în evidența contabilă.

2. Pentru suma de ... lei reprezentând TVA pentru care organul fiscal nu a acordat dreptul la deducere, motivele invocate sunt:

- justificarea prestărilor efective a serviciilor cu documente și materiale corespunzătoare și dovedirea necesității efectuării cheltuielilor în speță, inclusiv utilizarea acestora în folosul unor operațiuni taxabile a fost prezentată detaliat la pct. II.1;

- societățile care au furnizat serviciile și bunurile în speță există, și-au înregistrat veniturile, au colectat TVA înscrisă în facturile de livrare și au depus atât deconturile fiscale cât și situațiile financiare anuale la organele teritoriale fiscale;

- pentru toate serviciile și bunurile care fac obiectul cauzei societatea deține facturi care cuprind informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatoare dar și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din datele aflate la dosar, organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit în sarcina SC Y SRL, prin decizia de impunere nr. .../29.12.2011, obligații fiscale totale în sumă de ... lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei, obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, TVA stabilit suplimentar de plată în sumă de ... lei și obligații fiscale accesorii aferente TVA stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

În raport cu probatoriul dosarului, a punctelor de vedere evidențiate de contestator, ale celor exprimate de activitatea de inspecție și a normelor legale în vigoare, urmează să se stabilească dacă organul de soluționare se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care starea de fapt reținută de organele de control este incompletă, existând neconcordanțe între actul de impunere contestat și Raportul de inspecție fiscală, pe de o parte, iar pe de altă parte, între acestea și anexele de calcul a profitului impozabil și impozitul aferent (Anexa 5 – fila nr.21), precum și a TVA din perioada supusă verificării, neconcordanțe care, în principal, constau în următoarele:

a) Prin Decizia de impunere (filele nr. 54-56) s-a stabilit o diferență suplimentară la impozitul pe profit de ... lei (aferentă unei baze de ... lei – fila nr. 56) și de ... lei la TVA (aferentă unei baze de impunere de ...lei), diferențe determinate ca urmare a înregistrării pe cheltuieli a unor servicii sau bunuri, apreciate ca fiind nedeductibile fiscal, în cuantum de ... lei (suma de ... lei-servicii de transport nesuținută cu documente justificative, suma de ... lei reprezentând cheltuieli nejustificate cu chiria unui autoturism ce depășește valoarea înscrisă în contract, suma de ... lei reprezentând apă și abonament cablu TV înscrisă în facturi pentru care la data întocmirii societatea nu mai avea puncte de lucru în respectivele locații, suma de ... lei reprezentând cheltuieli efectuate în favoarea asociatului), fără a se motiva concret și complet înlăturarea deductibilității la calculul profitului impozabil și a TVA.

Astfel, suma de ... lei reprezentând servicii de transport a fost tratată ca nedeductibilă având în vedere faptul că „nu este susținută cu documente

justificative". Organul de inspecție nu a făcut însă nici o referire concretă la documentul sau documentele ce ar fi trebuit întocmite și prezentate prin care să se justifice și „*susține*” asemenea cheltuieli.

Suma de ... lei reprezentând cheltuieli nejustificate cu chiria unui autoturism este de asemenea discutabilă având în vedere că potrivit Anexei nr. 1 întocmită de organul de inspecție fiscală (fila nr. 26) suma de ... lei constă în „*servicii utilități*”, iar suma de ... lei în „*prestări servicii*”, nici una din mențiunile înscrise în cele două facturi indicate în Anexa nr. 1 nefăcând referire la chiria autoturismului. Precizăm că pentru celelalte 4 poziții din Anexa nr. 1 facturile întocmite fac trimitere la contract („*chirie conform contract*”, „*servicii conform contract*”).

Suma de ... lei reprezintă, potrivit celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală (fila nr. 42 – pagina nr. 4 din RIF), cheltuieli cu apa și abonamentul pentru cablu TV, bunuri și servicii consemnate în facturi în care, la data emiterii lor, sunt înscrise punctele de lucru ale societății din perioada precedentă facturării. Rezultă deci că aceste sume pot reprezenta cheltuieli de natura celor menționate (apă și cablu TV) aferente perioadei în care în acele locații existau punctele de lucru ale contestatoarei, chestiune nelămurită însă de control.

b) Prin Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere se constată și consemnează (fila nr. 41 din dosar – fila nr. 5 din RIF) că în anul 2009 s-au efectuat la sediul social lucrări de modernizare în valoare de ... lei (Anexa nr. 4 – filele nr. 22-23), lucrări înregistrate inițial în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs*”, care ulterior au fost stornate și înregistrate pe cheltuieli curente (cheltuieli cu materialele nestocate și cheltuieli cu alte materiale consumabile) în două tranșe, după cum urmează: suma de ... lei la 30.06.2009 iar diferența de ... lei la data de 30.06.2011.

Cu privire la aceste operațiuni organele de inspecție nu au făcut nici o referire în decizia de impunere atacată deși, potrivit Anexei nr. 5 (fila nr. 21), baza impozabilă și impozitul aferent au fost influențate în perioada supusă controlului prin neluarea în considerare a acestor stornări, având consecință directă și asupra accesoriilor calculate. Deși operațiunea de stornare din 30.06.2011 (... lei) s-a făcut ulterior expirării contractului de închiriere (contractul expira la finele lunii februarie), organele de inspecție au reeșalonat suma respectivă în vederea recalculării bazei impozabile pentru perioada noiembrie 2009 – februarie 2011. Referindu-ne la aceste lucrări precizăm că nici din RIF (fila nr. 41) și nici din Anexa nr. 4 (filele nr. 22-23) nu rezultă motivația încadrării lor în categoria „modernizărilor” prin prisma prevederilor legale în materie (art. 24 alin. (3) din Codul fiscal coroborat cu Cap. III-pct. 2 din Anexa la H.G. nr. 2139/2004), ceea ce pune sub semnul întrebării modul de determinare și influențare a bazei de impunere din perioada verificată, despre care, așa cum s-a arătat, nu au fost făcute referiri în decizia de impunere.

Având în vedere considerentele expuse anterior este evident că bazele de impunere stabilite suplimentar înscrise în decizia contestată sunt incerte, după cum incerte sunt și bazele de stabilire a obligațiilor principale contestate reflectate dinamic în situațiile de calcul anexate la RIF pentru perioada supusă verificării. Toate acestea impun desființarea în totalitate a deciziei de impunere contestată, reverificarea aceleași perioade, stabilirea corectă a stărilor de fapt fiscale, iar în raport de constatările făcute și prevederile legale în materie, cuantificarea obligațiilor real datorate bugetului de agentul economic.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210, art. 213 și ale art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Desființarea totală a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.../29.12.2011 pentru suma totală de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă **impozit pe profit suplimentar**, suma de ... lei reprezintă **obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit**, suma de ... lei reprezintă **TVA stabilit suplimentar și suma de ... lei** reprezintă **obligații fiscale accesorii aferente TVA din activități independente** urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal, având în vedere strict considerentele prezentei decizii, cu respectarea termenului și condițiilor prevăzute de art. 216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bistrița-Năsăud – Secția comercială și contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU,