

DECIZIA NR.1375

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

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. in Decizia de impunere, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in valoare totala, care se compun din:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, prin remiterea acesteia contribuabilului dupa cum rezulta din adresa existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la posta., dupa cum rezulta din plicul existent la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de X.

I. X, prin avocat formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare.

Societatea contestatoare solicita anulara partiala a acestor acte administrativ fiscale cu privire la suma reprezentand cheltuieli considerate de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal, care se compune din:

- cheltuieli cu carburantii inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2009-2011, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fara temei legal;
- cheltuieli cu "Servicii de pregatire masa festivalul Colindelor" respinse de la deductibilitate fiscala fara temei legal;
- cheltuieli cu diferite specii de flori si respinse nejustificat de la deductibilitate;

De asemenea societatea contestatoare sustine ca in mod nejustificat organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile si anume:

- venituri din subventii aferente perioadei 2009-2011, acordate de APIA;
- cota parte din cheltuielile de natura salariala, considerata in mod nejustificat si neintemeiat ca venit;

1) Cu privire la cheltuielile cu carburantii inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2009-2011, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli fara sa argumenteze in fapt si drept, in conditiile in care aceasta categorie de cheltuieli nu se incadreaza in cheltuieli nedeductibile

prevazute de art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;Invoca prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal si sustine ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile.

2. Referitor la suma reprezentand cheltuieli cu "Servicii de pregatire masa festivalul Colindelor" , societatea contestatoare sustine ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturii si Contractului si nu poate fi vorba de inregistrarea acestor cheltuieli fara a avea la baza documente justificative cum sustine organul de inspectie fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca la analiza acestor costuri trebuie tinut cont si de faptul ca obiectul de activitate al societatii este cel prevazut in codul CAEN "Activitati de gestionare a salilor de spectacole" iar asociatul unic al societatii este Consiliul Local care, potrivit dispozitiilor art.36 alin.(2) lit.a) are atributii privind organizarea si functionarea aparatului de specialitate al primarului, ale institutiilor si serviciilor publice de interes local si ale societatilor comerciale si regiilor autonome de interes local iar in cadrul exercitarii acestor atributii asigura cadrul necesar pentru furnizarea serviciilor privind educatia, cultura etc.or, festivalul colindelor se incadreaza in aceste activitati, fiind de notorietate faptul ca fiecare Unitate Administrativ Teritoriala efectueaza cheltuieli cu acest gen de activitati cu ocazia sarbatorilor de iarna.

Pentru considerentele expuse, societatea contestatoare sustine ca respingerea la deductibilitate a acestor cheltuieli este netemeinica si nelegala.

3.Referitor la suma reprezentand cheltuieli cu diferite specii de flori inregistrate in exercitiul financiar., societatea contestatoare sustine ca, organele de inspectie fiscala in mod nejustificat au respins la deductibilitate aceste cheltuieli ; societatea contestatoare sustine ca are incheiat cu UAT, contractul de prestari servicii, avand ca obiect "Amenajare ronduri florale in localitatea, contract ce a fost prezentat organelor de inspectie fiscala .

Fata de situatia prezentata, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa dispuna obligarea X la emiterea facturii conform devizului anexat la contract si a procesului verbal de receptie incheiat si nu respingerea de la deductibilitate a contravalorii florilor plantate.

4.Cu privire la stabilirea nejustificata ca venituri suplimentare a fondurilor nerambursabile, primite de la APIA pe perioada 2009-2011, societatea contestatoare precizeaza ca initial sumele respective au fost inregistrate in contul 472 "Venituri inregistrate in avans" , ulterior in contul 475 "Subventii pentru investitii" iar ulterior au fost inregistrate in contul 445"Subventii" unde in prezent este evidentiata intreaga suma primita.

Societatea contestatoare sustine ca sumele primite cu titlu de ajutor nerambursabil de la APIA nu au fost inregistrate in contul 741"Venituri din subventii de exploatare" si nici costurile pentru a caror acoperire au fost acordate aceste ajutoare nerambursabile nu au fost inregistrate ca cheltuieli de exploatare; precizeaza ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in contul 471"Cheltuieli inregistrate in avans " iar inchiderea acestui cont de cheltuieli s-a facut prin debitul contului 445"Subventii".

Considera ca sursele de finantare nerambursabile nu pot fi inregistrate ca venituri si nu pot fi supuse impozitului pe profit atata vreme cat cheltuielile ce urmau a fi acoperite din aceste fonduri nerambursabile nu au fost inregistrate pe conturile privind cheltuielile de exploatare.

5. Referitor la suma reprezentand cheltuieli de natura salariala care au fost considerate venituri suplimentare si asupra carora s-a calculat impozit pe profit si accesorii

aferente, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod nelegal au dispus inregistrarea ca venit suplimentar a sumei , stabilita ca diferenta intre totalul cheltuielilor de natura salariala efectuata de societate in anul 2013 cu salariatii pentru care sunt incheiate contracte individuale de munca si valoarea manoperei din devizele de lucrari , invocand in sustinere prevederile art.251 alin.(1) din O.M.F. Nr.3055/2009, care nu are nicio legatura cu acest aspect.

In sustinerea contestatiei, societatea precizeaza ca din cei sase salariati , doi sunt personal TESA(administratorul si contabilul sef al societatii) care au si salariile cele mai mari, or salariile acestora nu pot fi regasite in structura unui deviz la capitolul manopera, intrucat acestia nu fac parte din personalul direct productiv.Costurile cu salariile lor se regasesc in cheltuieli indirecte.

Fata de considerentele expuse, societatea contestatoare considera ca organele de inspectie fiscala in mod nelegal si netemeinic au stabilit ca venituri suplimentare sumele mentionate mai sus si au calculat impozit pe profit asupra acestora si accesorii aferente.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina X obligatii fiscale de plata in valoare, care se compun din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului de profit de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit de plata;

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala si veniturile stabilite suplimentar , contestate de societate, rezulta urmatoarele:

1) Cu privire la cheltuielile cu carburantii, contestate de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul, inregistrate de societatea contestatoare in contabilitate in contul 602.02, in lunile septembrie-noiembrie 2009, in conditiile in care au constatat ca in aceste luni societatea a inregistrat doar venituri din vanzari de lemne de foc.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ianuarie-noiembrie 2010 , societatea a inregistrat in contul 602.02 cheltuieli cu carburantii , in conditiile in care nu s-au inregistrat venituri sau veniturile inregistrate de societate au fost foarte mici in comparatie cu cheltuielile privind combustibilul.

In perioada ianuarie-martie 2011 si octombrie 2011, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu combustibilul , in contul 602.02, in conditiile in care societatea nu a inregistrat venituri iar in lunile in care societatea a inregistrat venituri din vanzari lemne de foc sau venituri din vanzari -bar- , profitul inregistrat este inferior cheltuielilor cu carburantii consumati.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in contabilitate in baza bonurilor fiscale eliberate de statiile PECO-fara o justificare a necesitatii, oportunitatii si realitatii acestor consumuri, fara a proba km parcursi in interesul societatii.

Cheltuielile cu combustibilul au fost respinse la deductibilitate in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Cu privire la cheltuielile cu serviciile de pregatire masa Festivalul Colindelor , contestate de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

In luna decembrie societatea a inregistrat in contul 628"Alte cheltuieli executate de

terti”, in baza facturii emisa de E emisa in baza Contractului al carui obiect il reprezinta “servicii de pregatire masa festivalul colindelor”.

In vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al acestei cheltuieli , organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii prin Notificare.

Insa, societatea nu a prezentat documente (factura, contract) din care sa rezulte realizarea in fapt a serviciilor, tarifele percepute societatii, orice alte documente care sa justifice aceste prestatii, necesitatea si oportunitatea acestora pentru societate.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat venituri din vanzari de bilete la spectacole sau din activitati cultural artistice.

In aceste conditii si avand in vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu “servicii de pregatire masa festivalul colindelor”.

3.Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand achizitii de flori, inregistrate in evidentele contabile in contul 6021 “Cheltuieli cu materiale consumabile” care potrivit informatiilor primite de la reprezentantul legal al societatii au fost utilizate pentru amenajarea parcului .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a facturat Primariei contravaloarea florilor achitionate astfel ca, in temeiul art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli.

4.Cu privire la veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca X a incasat prin conturi bancare de la APIA , ajutoare nerambursabile , care au fost inregistrata in evidentele contabile prin articolul contabil:

5121 “Conturi in lei la banci” =445 “Subventii”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca subventiile incasate de la APIA au fost acordate de acesta institutie in baza Deciziilor de acordare a platilor in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata, pentru suprafetele de teren declarata -pasune apartinand Izlazului comunal,

Urmare a analizei modului de inregistrare a subventiilor incasate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a avut in vedere la inregistrarea in contabilitate prevederile OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform directivelor europene respectiv OMFP 3055/2009 in ceea ce priveste functiunea conturilor 741 “Venituri din subventii de exploatare” si 445”Subventii” si nu a inregistrat pe venituri subventiile incasate de la APIA cu titlu de ajutor nerambursabil.

Organele de inspectie fiscala au procedat la reconsiderarea veniturilor in baza prevederilor cap.7.8.”Subventii ” pct.193, 195, 196 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform directivelor europene respectiv prevederile cap.8.8.”Subventii ” pct.233, 235, 236 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform directivelor europene;

De asemenea, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil pe anii 2009, 2010 si 2011.

5. Cu privire la veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala , contestate de societate , din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

In anul 2013 societatea a inregistrat in contabilitate o serie de cheltuieli cu salariile, colaboratorii si asigurarile sociale in contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii", 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" si contul 645 "Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala."

Prin notificare, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii referitoare la acest aspect si anume sa se precizeze pentru ce anume s-au platit sumele inregistrate pe cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale si sa prezinte contractele de munca pentru angajatii care figureaza in statele de plata pe fiecare luna.

In raspunsul la notificare, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca salariile si cheltuielile cu colaboratorii inregistrate in contabilitate s-au platit pentru persoanele folosite pentru executarea lucrarilor de prestari servicii facturate catre Primaria si asociatia crescatorilor.

Organele de inspectie fiscala au procedat la analiza devizelor de lucrari atasate facturilor emise catre beneficiarii mai sus mentionati si au retinut ca totalul manoperei inregistrata in devize este mai mica fata de total cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale inregistrate in contabilitate.

Organele de inspectie fiscala au constatat o diferenta de cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale neacoperite de veniturile realizate , astfel ca au procedat la reconsiderarea veniturilor realizate de societate si recalcularea rezultatului fiscal , stabilind venituri suplimentare egale cu valoarea cheltuielilor cu salariile, colaboratorii si asigurarile sociale platite de societate, in conformitate cu prevederile pct.252 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform directivelor europene coroborat cu prevederile art.11 si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere ca pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile , contestate de societate, precum si necontestate de societate si au stabilit veniturile suplimentare , contestate de societate precum si venituri suplimentare necontestate de societate, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe perioada 2009-2013, stabilind suplimentar de plata impozit pe profit precum si diminuarea pierderea fiscala stabilita de societate.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere in temeiul prevederilor art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatările 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:01.10.2008-31.12.2013

A) Referitor la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate:

1) In ceea ce privesc cheltuielile cu carburantii respinse la deducere de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilii inregistrate in evidentele contabile de X pe perioada 2009-2011 in baza bonurilor de achizitii combustibil,**

fara a avea la baza documente justificative din care sa rezulte ca achizitia de combustibil a fost destinata vehiculelor rutiere exceptate prevazute la art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In fapt, pe perioada septembrie 2009-octombrie 2011, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu combustibilul in baza bonurilor fiscale de achizitie combustibil, achizitii de carburanti, care fac obiectul excluderii deductibilitatii, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare.

X nu a prezentat documente din care sa rezulte ca achizitiile de combustibil sunt destinate unor autovehicule exceptate de lege in conditiile in care nu au fost prezentate documente justificative din care din care sa reiasa necesitatea, oportunitatea si realitatea acestor consumuri, fara a proba numarul de km parcursi in interesul societatii, astfel ca organele de inspectie fiscala au respins cheltuielile cu combustibilul inregistrate in evidentele contabile pe perioada septembrie 2009-octombrie 2011 in totalitate.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli fara sa argumenteze in fapt si drept, in conditiile in care aceasta categorie de cheltuieli nu se incadreaza in cheltuieli nedeductibile prevazute de art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; Invoca prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal si sustine ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) coroborat cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pe perioada mai 2009-2010, care dispun:

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.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

De asemenea prin OUG nr.117/2010, pct.6, art.21 alin.(4) lit.t) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal a fost modificat in sensul ca :

“La articolul 21 alineatul (4), litera t) se modifică și va avea următorul cuprins:”

t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

La pct.49 ^2 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“49^2. Termenii și expresiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45^1 din normele metodologice date în aplicarea art. 145^1 din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

La pct.45.^1 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

(1) În aplicarea art. 145^1 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care serveșc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele

rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative.

La alin.(4) lit.t) al art.21 din Codul fiscal se specifica în mod clar ca pe perioada 01.05.2009-31.12.2011, cheltuielile cu combustibilul sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, exceptie facand combustibilul achizitionat pentru urmatoarele vehicule:vehiculele utilizate exclusiv pentru reparatii si/sau interventie, vehiculele utilizate exclusiv pentru paza si protectie, vehicule pentru curierat,vehiculele destinate exclusiv utilizarii de agenti de vânzari, vehiculele utilizate exclusiv de agenti de recrutare a fortei de munca vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, dovedite cu documente.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta daca societatea contestatoare detine in patrimoniu si a utilizat in desfasurarea activitatii vehiculele mai sus enumerate, prin exceptie si pentru care cheltuielile cu combustibilul ar fi deductibile la calculul profitului impozabil.

Dupa cum specifica si organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat, in timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative respectiv foi de parcurs din care sa rezulte ca combustibilul achizitionat si inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal ar fi fost destinat unor autovehicule exceptate de lege si necesare desfasurarii activitatii societatii, mai ales ca prin Notificare s-au solicitat explicatii referitoare la inregistrarea la inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a consumului de carburant.

Mentionam ca nici la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala prin actele administrativ fiscale contestate.

In conformitate cu prevederile art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura :

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

De asemenea, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia nu ar exista prevederile legale privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul pe perioada in cauza, nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei in conditiile in care la art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada mai 2009-decembrie 2011, mai sus enuntate , prevede in mod clar ca sunt cheltuielile nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, aflate în proprietatea sau în folosinta contribuabilului, cu exceptia situatiei în care vehiculele se înscriu în categoria vehiculelor mai sus enumerate.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca argumentele societatii contestatoarte nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu carburantii si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la acest capat de cerere.

2.Referitor la cheltuielile reprezentand contravaloare servicii de pregatire masa “Festivalul Colindelor” , **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. este de a stabili daca cheltuielile sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil in conditiile in care societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile aceste cheltuieli fara a avea la baza documente justificative.**

In fapt, in luna decembrie societatea a inregistrat in contul 628”Alte cheltuieli executate de terti” suma, in baza facturii emisa de E in baza Contractului al carui obiect il reprezinta “servicii de pregatire masa festivalul colindelor”.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in timpul controlului societatea nu a prezentat documente (factura, contract) din care sa

rezulte realizarea in fapt a serviciilor, tarifele percepute societatii, orice alte documente care sa justifice aceste prestatii, necesitatea si oportunitatea acestora pentru societate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca societatea nu a inregistrat venituri din vanzari de bilete la spectacole sau din activitati cultural artistice.

Astfel in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu servicii de pregatire masa "Festivalul Colindelor".

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturii si Contractului si nu poate fi vorba de inregistrarea acestor cheltuieli fara a avea la baza documente justificative cum sustine organul de inspectie fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca la analiza acestor costuri trebuie tinut cont si de faptul ca obiectul de activitate al societatii este cel prevazut in codul CAEN "Activitati de gestionare a salilor de spectacole" iar asociatul unic al societatii este Consiliul Local care, potrivit dispozitiilor art.36 alin.(2) lit.a) are atributii privind organizarea si functionarea aparatului de specialitate al primarului, ale institutiilor si serviciilor publice de interes local si ale societatilor comerciale si regiilor autonome de interes local iar in cadrul exercitarii acestor atributii asigura cadrul necesar pentru furnizarea serviciilor privind educatia, cultura etc.or, festivalul colindelor se incadreaza in aceste activitati, fiind de notorietate faptul ca fiecare Unitate Administrativ Teritoriala efectueaza cheltuieli cu acest gen de activitati cu ocazia sarbatorilor de iarna.

Pentru considerentele expuse, societatea contestatoare sustine ca respingerea la deductibilitate a acestor cheltuieli este netemeinica si nelegala.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile In speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) , art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

"(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.[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

Cu privire la inregistrarea in evidentele contabile a operatiunilor si justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.44 si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se prevede:

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Din prevederile legale enunțate se reține ca la determinarea profitului impozabil cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile care nu au la baza un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Cheltuielile reprezentând servicii de pregătire masă “Festivalul Colindelor au fost înregistrate în evidențele contabile fără a avea în baza documente justificative privind necesitatea și oportunitatea cheltuielilor cu serviciile pentru activitatea desfășurată de X.

În raportul de inspecție fiscală organele specifice faptul că societatea contestatoare nu a prezentat în timpul controlului factura și Contractului în baza cărora s-au înregistrat în evidențele contabile aceste cheltuieli iar prin Notificare s-au solicitat informații referitoare la necesitatea acestor cheltuieli în condițiile în care s-a constatat că societatea nu a înregistrat venituri din vânzări de bilete la spectacole sau din activități culturale-artistice.

Prin Raspunsul formulat, existent în copie la dosarul contestației, reprezentantul legal al societății nu a furnizat informații referitor la acest capăt de cerere și nu a prezentat documente care să justifice înregistrarea în evidențele contabile a acestor cheltuieli.

În contestația formulată societatea contestatoare susține că aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidențele contabile în baza facturii și Contractului și nu poate fi vorba de înregistrarea acestor cheltuieli fără a avea la baza documente justificative cum susține organul de inspecție fiscală.

La dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat factura si Contractului si nici alte documente din care sa rezulta ca serviciile au fost prestate efectiv de societatea prestatoare si au fost destinate realizarii de venituri impozabile, in conditiile in care societatea nu a inregistrat venituri din vanzari de bilete la spectacole sau din activitati cultural-artistice.

La pct 48 din H.G. nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza in mod clar ca pentru a deduce aceste cheltuieli trebuie sa îndeplinească cumulativ următoarele conditii:

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectuează prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piată sau orice alte materiale corespunzatoare;

- **contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.**

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, mai sus enuntate, este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale si sa prezinte documentele justificative care au stat la baza inregistrarii in evidentele contabile a cheltuielilor cu serviciile achizitionate.

Prin urmare, in conditiile in care contestatia pentru acest capat de cerere nu este sustinuta cu documente care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de societate in sustinere cauzei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile reprezentand servicii de pregatire masa Festivalul Colindelor.

3.Referitor la cheltuielile reprezentand contravaloare flori, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca cheltuielile reprezentand achizitii flori au fost destinate obtinerii de venituri impozabile.**

In fapt, in luna mai X a achizitionat de la D diverse specii de flori care au fost inregistrate in contul 6021"Cheltuieli cu materiale consumabile."

In timpul controlului societatea contestatoare nu a facut dovada ca cheltuielile au fost destinate obtinerii de venituri impozabile astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca, organele de inspectie fiscala in mod nejustificat au respins la deductibilitate aceste cheltuielile in conditiile in care aceasta are incheiat cu UAT, contractul de prestari servicii, avand ca obiect "Amenajare ronduri florale in localitate si a fost prezentat organelor de inspectie fiscala; considera ca in aceasta situatie, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa dispuna obligarea X la emiterea facturii conform devizului anexat la contract si a procesului verbal de receptie incheiat si nu respingerea de la deductibilitate a contravalorii florilor plantate.

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

-art.21

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

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 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.”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferența 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.

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.

La art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată se prevede:

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

Se reține astfel că, art.11 alin.(1) din Codul fiscal, consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economiei asupra juridicului, al realității economice în baza căreia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că achiziția de flori a fost efectuată în vederea amenajării parcului din comuna, după cum rezultă din răspunsul

dat la inrebarea din Notificare, de catre reprezentantul legal al societatii.

In raspunsul dat la inrebarea din Notificare, reprezentantul legal al societatii, precizeaza ca "Acesta suma nu s-a facturat Primariei fiind trecuta pe cheltuieli si finantata din alte venituri."

Prin urmare se retine faptul ca societatea nu a facturat in mod intentionat aceste servicii Primariei iar cheltuielile sunt nedeductibile fiscal in conditiile in care nu au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile respectiv cheltuieli inregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor, executarea lucrarilor, s.a.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa dispuna obligarea X la emiterea facturii conform devizului anexat la contract si a procesului verbal de receptie incheiat si nu respingerea de la deductibilitate a contravalorii florilor plantate, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care reprezentantul legal al societatii prin raspunsul dat la Notificare specifica in mod clar ca nu a facturat Primariei aceasta suma, fiind trecuta pe cheltuieli si finantata din alte venituri.

Mai mult la dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat documentele la care se face referire in contestatie respectiv devizului de lucrari si a procesului verbal de receptie.

Prin urmare avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si documentele existente la dosarul contestaiei se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand contravaloare achizitii flori pentru care nu a facut dovada ca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

In consecinta in cauza in speta se vor aplica prevederile art.216 din O.G. Nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu prevederile pct.11.1 din din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

"Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X cu privire la cheltuielile reprezentand contravaloare achizitii flori si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la acest capat de cerere.

B)In ceea ce privesc veniturile, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

1.In ceea ce privesc veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate,**D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca ajutoarele nerambursabile acordate de Agentia de Plati si Interventii pentru Agricultura in conformitate cu prevederile OUG nr.125/2006 sunt**

venituri impozabile la calculul impozitului pe profit in conditiile in care potrivit prevederilor legale subventiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca X a incasat prin conturi bancare de la Agentia de Plati si Interventii pentru Agricultura, ajutoare nerambursabile , pe perioada 2009-2011, care a fost inregistrata in evidentele contabile prin articolul contabil:

5121 "Conturi in lei la banci" =445 "Subventii"

Urmare a analizei modului de inregistrare a subventiilor incasate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a avut in vedere la inregistrarea in contabilitate prevederile OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform directivelor europene respectiv OMFP 3055/2009 in ceea ce priveste functiunea conturilor 741 "Venituri din subventii de exploatare" si 445"Subventii" si nu a inregistrat pe venituri subventiile incasate de la APIA cu titlu de ajutor nerambursabil, astfel ca au procedat la reconsiderarea veniturilor, in baza prevederilor cap.7.8."Subventii " pct.193, 195, 196 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform directivelor europene si cap.8.8."Subventii " pct.233, 235, 236 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform directivelor europene si au stabilit suplimentar venituri impozabile pe perioada 2009-2011;

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca sumele primite cu titlu de ajutor nerambursabil de la APIA nu au fost inregistrate in contul 741"Venituri din subventii de exploatare" si nu au fost inregistrate nici pe costurile pentru a caror acoperire au fost acordate; precizeaza ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in contul 471"Cheltuieli inregistrate in avans " iar inchiderea acestui cont de cheltuieli s-a facut prin debitul contului 445"Subventii".

Considera ca sursele de finantare nerambursabile nu pot fi inregistrate ca venituri si nu pot fi supuse impozitului pe profit atata vreme cat cheltuielile ce urmau a fi acoperite din aceste fonduri nerambursabile nu au fost inregistrate pe conturile privind cheltuielile de exploatare.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia:

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

coroborat cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru probarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia:

"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."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil se determina ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile.

Potrivit art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

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

Reflectarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare de catre operatorii economici se efectueaza potrivit Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunitatilor Economice Europene, parte componenta a Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 aplicabil in speta pe anul 2009 si Ordinul ministrului finantelor publice nr.3055/2009 aplicabil in speta pe anii 2010 si 2011.

La pct.41 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 se prevede:

“Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

Iar la pct.45 din acelasi act normativ se prevede:

“Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”

La pct.36 din OMFP nr.3055/2009 privind reglementarile contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

“(1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.”

Se retine astfel ca, veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre

cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentirea distincta a acestor venituri si cheltuieli.

In ceea ce privesc subventiile la Sectiunea 7, subcapitolul 7.8."Subventii"pct.195 si pct.196 din anexa la OMFP nr.1752/2005 , cu aplicabilitate pana la data de 31.12.2009, se precizeaza:

"195. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

196. - Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze."

Prevederi similare sunt cuprinse si in Sectiunea 8 Subcapitolul 8.8."Subventii", pct.235 si 236 din O.M.F.P.nr.3055/2009, aplicabile din 01.01.2010 si anume:

"235. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

236. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

(2) În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente."

Conform prevederilor legale enuntate , subventiile se recunosc, pe o baza sistematica drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

De asemenea, in cazul in care au fost incasate subventii aferente unor cheltuieli care nu au fost inca efectuate, subventiile primite nu reprezinta venituri ale acelei perioade curente.

Intr-o cauza similara, Directia Generala Legislatie Cod Fiscal din cadrul Ministerul Finantelor Publice , s-a pronuntat in sensul ca:

"Dispozitiile Titlului II-Impozitul pe profit din Codul fiscal, nu contine prevederi speciale, altele decat cele mentionate la pct.12 din normele metodologice de aplicare , veniturile si cheltuielile generate de aceste forme de sprijin financiar(subventii) sunt luate in calcul la stabilirea profitului impozabil in perioada fiscala in care acestea sunt inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.Avand in vedere dispozitiile Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la 31 decembrie 2009 respectiv prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.3055/2009, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare incepand cu 1 ianuarie 2010, cu modificarile si completarile ulterioare, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute si inregistrate in contabilitate atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc (si nu pe masura ce numerarul sau echivalentul sau este incasat sau platit) fiind raportate in situatiile financiare ale perioadelor respective.

Astfel, subventiile (atat cele aferente activelor cat si cele aferente veniturilor) recunoscute din punct de vedere al reglementarilor contabile pe o baza sistematica drept venituri ale perioadei corespunzatoare cheltuielilor pe care acestea le compenseaza sunt

luate in calcul la stabilirea profitului impozabil concomitent, ca venituri impozabile, respectiv ca cheltuieli deductibile , astfel incat profitul impozabil generat de aceste operatiuni este nul.”

In aceeași cauză, Direcția din cadrul Ministerului Finanțelor Publice , specifică:

“Potrivit reglementărilor contabile pentru respectarea contabilității de angajamente, indiferent de momentul încasării sumelor cu caracter de subvenții (înainte sau ulterior efectuării cheltuielilor)” la reflectarea în contabilitate trebuie să se asigure corelarea veniturilor cu cheltuielile suportate.

Modalitatea de corelare a veniturilor din subvenții cu cheltuielile suportate din aceste surse are la bază specificul activității desfășurate de entitate, condițiile pe care trebuie să le îndeplinească entitatea pentru a beneficia de sumele cu caracter de subvenții, planurile și bugetele de venituri și cheltuieli interne întocmite de entitatea beneficiară, precum și politicile contabile elaborate de aceasta.

Potrivit Funcțiunii conturilor cuprinse la Capitolul VII din Reglementările contabile menționate , în contul 741”Venituri din subvenții pentru exploatare” se reflectă valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadei, indiferent de momentul încasării efective a sumelor.

Potrivit Funcțiunii conturilor cuprinse la Capitolul VII din Reglementările contabile menționate , cu ajutorul contului 741”Venituri din subvenții pentru exploatare” se ține evidența subvențiilor cuvenite entității în schimbul respectării anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acesteia.

Prin urmare , la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se vor avea în vedere prevederile actelor normative în baza cărora sunt acordate sumele cu caracter de subvenții, toate informațiile asociate, precum și politicile contabile elaborate și aprobate pentru operațiunile derulate, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile și a legislației în vigoare.”

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

X a încasat prin conturi bancare de la Agenția de Plăți și Intervenții pentru Agricultură , ajutoare nerambursabile pe perioada 2009-2011 care au fost înregistrate în evidențele contabile prin articolul contabil:

5121 “Conturi în lei la bănci” =445 “Subvenții”

Subvențiile încasate pe anii 2009, 2010 și 2011 de la Agenția de Plăți și Intervenții pentru Agricultură au fost acordate de această instituție în baza Deciziilor de acordare a plăților în cadrul schemelor de sprijin pe suprafață, pentru suprafețele de teren declarate.

Din adresa emisă de Agenția de Plăți și Intervenții pentru Agricultură, urmare a adresei a D.G.R.F.P.-A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, rezulta că X a beneficiat de subvenții pentru : “dezvoltarea durabilă a spațiului rural și încurajarea utilizatorilor de terenuri care să introducă sau să continue metodele de producție agricolă compatibile cu protecția și îmbunătățirea mediului a biodiversității apei, solului, peisajului rural. Sumele se acordă ca o plată fixă la hectar și reprezintă o compensație pentru pierderile de venit și costurile adiționale suportate de fermieri. Sumele reprezintă plăți în scopul unor compensări ocazionate de efectuarea unor lucrări agricole și se acordă terenurilor care corespund cererilor APIA.”

Din balanța de verificare la 31.12.2013 , existentă în copie la dosarul contestației, rezulta că, contul 445”Subvenții” are sold creditor.

La dosarul contestației, societatea a prezentat Contractul de lucrări încheiat între X în calitate beneficiar și K în calitate de Executant-Contractor, potrivit căruia “Contractorul se obligă să execute și să finalizeze întreținere pasune, în conformitate cu prevederile

legale. Achizitorul se obliga sa platesca contractorului pretul maxim...

Durata Contractului: Contractorul se obliga sa execute anual lucrarile comandate in conformitate cu comenzile solicitate de achizitor, in perioada 03.2010-03.2012."

La dosarul contestatiei se afla in copie, factura reprezentand contravaloare prestari servicii conform contractului intretinere pasuni emisa de K, in baza Contractului si care dupa cum sustine societatea contestatoare a fost inregistrata in contul 471 "Cheltuieli inregistrate in avans" iar inchiderea acestui cont s-a facut prin debitul contului 445 "Subventii".

Cu privire la inchiderea contului 471 "Cheltuieli inregistrate in avans" prin debitul contului 445 "Subventii" precizam ca societatea contestatoare in mod eronat a inregistrat acest articol contabil in evidentele contabile din urmatoarele motive:

Potrivit OMFP 3055/2009 privind reglementarile contabile conforme cu directivele europene, cap.VII "Funcțiunea Conturilor" :

"Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor efectuate în avans care urmează a se suporta eşalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar, în perioadele/exercițiile financiare viitoare.

Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" este un cont de activ.

În debitul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează:

- sumele reprezentând abonamentele, chiriile, certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate și alte cheltuieli efectuate anticipat (401, 512, 531).

În creditul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează:

- sumele repartizate în perioadele/exercițiile financiare următoare pe cheltuieli, conform scadențarelor (605, 611 la 628, 652, 658, 666).

Soldul contului reflectă cheltuielile efectuate în avans."

Iar contul 445 "Subventii":

"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor privind subvențiile aferente activelor și a celor aferente veniturilor, distinct pe subvenții guvernamentale, împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții și alte sume primite cu caracter de subvenții.

Contul 445 "Subvenții" este un cont de activ.

În debitul contului 445 "Subvenții" se înregistrează:

- subvențiile pentru investiții, împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții și alte sume de primit, cu caracter de subvenții pentru investiții (4751, 4752, 4758);

- valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadei (741);

- valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare (472);

- valoarea subvențiilor de primit drept compensații pentru pierderile înregistrate ca urmare a unor evenimente extraordinare (771).

În creditul contului 445 "Subvenții" se înregistrează:

- valoarea subvențiilor încasate (512).

Soldul contului reprezintă subvențiile de primit."

Avand in vedere functiunea conturilor 471 "Cheltuieli in avans" si 445 "Subventii" se retine ca, societatea contestatoare trebuia sa inregistreze contravaloarea serviciilor

prestate de K printr-un cont de cheltuieli (605, 611 la 628, 652, 658, 666) iar valoare subventiilor care compenseaza aceste cheltuieli trebuiau inregistrate in contul 741 "Venituri din subventii de exploatare"

Astfel in luna august 2010, X avea obligatia de a inregistrata in contul 741 "Venituri din subventii de exploatare" venituri impozabile la nivelul contravalorii serviciilor facturate de K.

Dupa cum am aratat si mai sus, cheltuielie cu serviciilor facturate de K au fost inregistrate eronat de catre societatea contestatoare in contul 471 "Cheltuieli inregistrate in avans."

In concluzie, suma facturata de K si care a fost inregistrata in debitul contului 445 "Subventii" prin creditarea contului 471 "Cheltuieli in avans" potrivit prevederilor legale mai sus enuntate trebuia inregistrata in contul 741 "Venituri din subventii de exploatare" care trebuia sa compenseze o cheltuiala de exploatare, profitul impozabil fiind nul.

Cu privire la suma reprezentand ajutor nerambursabil incasat de la APIA si care se afla inregistrat in creditul contului 445 "Subventii" dupa cum rezulta din balanta de verificare la 30.12.2013, mentionam:

Potrivit Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinele ministrului finantelor publice nr.1752/2005 si 3055/2009, cu modificarile si completarile ulterioare, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadelor aferente.

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, subventiile se recunosc pe o baza sistematica drept venituri ale perioadei corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze, respectand totodata scopul acordarii acestor subventii, respectiv in cauza in speta, acela de a acoperi partial sau total anumite cheltuieli efectuate in scopul unor compensari ocazionate de efectuarea unor lucrari agricole pe pasunea apartinand izlazului comunal iar din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca societatea a utilizat doar suma de..., diferenta se afla in creditul contului 445 "Subventii" conform balantei de verificare la 31.12.2013, existenta in copie la dosarul contestatiei, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in conditiile in care nu s-au analizat si nu s-au stabilit cheltuielile cu care s-au compensat aceste venituri.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca "in fiecare din cei trei ani in discutie -2009, 2010, 2011-societatea a inregistrat atat cheltuieli salariale si cu asigurari sociale, consumuri de carburanti si cheltuieli cu piese de schimb, cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, cheltuieli de transport precum si cheltuieli cu prestatiile unor zilieri, s.a, fapt pentru care a inregistrat consecutiv pierderi.

Spre exemplu, organele de inspectie fiscala arata ca in anul 2009, societatea a realizat venituri din vanzarea marfurilor (cont 707), venituri din activitati diverse (cont 708), alte venituri financiare (cont 766) si s-au inregistrat cheltuieli cu marfurile (cont 607), cheltuieli cu materiale consumabile (cont 602), cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, cheltuieli cu impozitul pe profit, alte cheltuieli (servicii bancare, impozite, taxe, servicii telefonie).

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au reconsiderat venituri suplimentare din subventii, acestea fiind superioare

cheltuielilor inregistrate de societate in evidentele contabile in conditiile in care predominante sunt cheltuielile cu marfurile(cont 607).

Organele de inspectie fiscala arata ca in anul 2010, societatea a realizat venituri din vanzarea produselor finite(cont 701), venituri din vanzarea marfurilor(cont 707), venituri din dobanzi (cont 766), venituri din variatia stocurilor (CT 711) si s-au inregistrat cheltuieli cu marfurile(cont 607), cheltuieli cu materiale consumabile (cont 602) , cheltuieli cu obiecte de inventar (cont 603), cheltuieli cu servicii de transport si executate de terti (cont 624 si 628) cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale (ct.641,645) , cheltuieli cu amenzi penalitati, cheltuieli cu impozitul pe profit, alte cheltuieli(servicii bancare, impozite, taxe, servicii telefonie) .

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au reconsiderat venituri suplimentare din subventii acestea fiind superioare cheltuielilor inregistrate de societate in evidentele contabile, neluand in considerare cheltuielile cu marfurile, cheltuielile cu amenzile, penalitatile, cu impozitul pe profit, alte cheltuieli.

Organele de inspectie fiscala arata ca in anul 2011, societatea a realizat venituri din vanzarea produselor finite(cont 701), venituri din vanzarea marfurilor(cont 707), venituri din dobanzi (cont 766), venituri din variatia stocurilor (ct.711) si s-au inregistrat cheltuieli cu marfurile(cont 607), cheltuieli cu materiale consumabile (cont 602) , cheltuieli cu servicii executate de terti (cont 628) , cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale (ct.641,645), alte cheltuieli(servicii bancare, impozite, taxe, servicii telefonie).

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au reconsiderat venituri suplimentare din subventii, insa organele de inspectie fiscala nu au analizat si stabilit care cheltuieli au fost efectuate pentru lucrarile agricole pe pasunea apartinand izlazului comunal si care au fost compensate din veniturile din subventii.

Avand in vedere ca subventiile sunt recunoscute din punct de vedere al reglementarilor contabile pe o baza sistematica drept venituri ale perioadei corespunzatoare cheltuielilor pe care acestea le compenseaza sunt luate in calcul la stabilirea profitului impozabil concomitent, ca venituri impozabile, respectiv ca cheltuieli deductibile , astfel incat profitul impozabil generat de aceste operatiuni sa fie nul, organele de inspectie fiscala vor reanaliza situatia fiscala a societatii contestatoare cu privire la inregistrarea veniturilor din subventii in contul 741" Venituri din subventii de exploatare" pe perioada 2009-2011 in raport de prevederile legale mai sus enuntate si cele precizate prin prezenta decizie.

Potrivit prevederilor art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."

La art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

"(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de

plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;"*

Din prevederile legale mai sus invocate sus invocate, se retine ca organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației contribuabilului.

Se retine că, în măsura în care verifică starea de fapt fiscală a societății contestatoare, să stabilească baza de impunere precum și obligațiile fiscale este organul de inspecție fiscală astfel că, pentru acest capăt de cerere se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară re-verificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",

și prevederile pct.11.6 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

În consecință, se va desființa parțial actul administrativ fiscal contestat cu privire la

veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 2009-2011, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, sa reanalizeze situatia fiscala a societatii contestatoare cu privire la veniturile din subventii pe perioada 2009-2011 in raport de prevederile legale aplicabile si precizarile din prezenta decizie.

2.Cu privire la veniturile, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii se poate pronunta asupra veniturilor stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala prin reconsiderarea unei cote parti din cheltuielile de natura salariala inregistrate de X in contabilitate in anul 2013, in conditiile in care aceste cheltuieli nu au fost analizate in totalitate.

In fapt, in anul 2013, societatea contestatoare a inregistrat in contabilitate o serie de cheltuieli cu salariile, colaboratorii si asigurarile sociale inregistrata in contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii", contul 641"Cheltuieli cu salariile personalului" si contul 645"Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala."

Organele de inspectie fiscala au procedat la analiza devizelor de lucrari atasate facturilor emise catre beneficiarii mai sus mentionati si au retinut ca totalul manoperei inregistrata in devize este mai mica fata de total cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale inregistrate in contabilitate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca diferenta de cheltuieli cu salariile si asigurarile sociale este neacoperita de veniturile realizate de societate iar suma de.. reprezinta cheltuieli care nu au fost incluse in devizele de lucrari atasate facturilor emise catre beneficiari, astfel ca, au procedat la reconsiderarea sumei de.. lei, egala cu cheltuielile cu salarii si asigurari sociale, ca fiind venituri impozabile la calculul profitului impozabil pe anul 2013 , in conformitate cu prevederile pct.252 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform directivelor europene coroborat cu prevederile art.11 si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod nelegal au dispus inregistrarea ca venit suplimentar a sumei de.. , stabilita ca diferenta intre totalul cheltuielilor de natura salariala efectuata de societate in anul 2013 cu salariatii pentru care sunt incheiate contracte individuale de munca si valoarea manoperei din devizele de lucrari , invocand in sustinere prevederile art.252 alin.(1) din O.M.F. Nr.3055/2009, care nu are nicio legatura cu acest aspect.

In sustinerea contestatiei, societatea precizeaza ca din cei sase salariati , doi sunt personal TESA(administratorul si contabilul sef al societatii) care au si salariile cele mai mari, or salariile acestora nu pot fi regasite in structura unui deviz la capitolul manopera, intrucat acestia nu fac parte din personalul direct productiv.Costurile cu salariile lor se regasesc in cheltuieli indirecte.

In cauza in speta sunt aplicabile si prevederile art.19 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din

orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

coroborat cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru probarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia:

"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.

Exemple de elemente similare veniturilor:

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;

- rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) și alin. (5¹) din Codul fiscal;

- câștigurile legate de vânzarea sau anularea titlurilor de participare proprii dobândite/răscumpărate.

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine ca profitul impozabil se determina ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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

Elemente similare veniturilor sunt diferențele de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriile în valută, rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, castiguri legate de vânzarea sau anularea titlurilor de participare proprii dobândite/răscumpărate.

Potrivit pct.252 alin.(1) din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

"(1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din

exploatare".

Potrivit prevederilor elgale mei sus enuntae in categoria venituri se includ atat sumele sau valorile incasate in nume propriu din activitate curenta cat si gastigurile din orice alte surse.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile si prevederile art.21 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

*"(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:

c) cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;

g) taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile obligatorii, reglementate de actele normative în vigoare, precum și contribuțiile pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă;[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Din prevederile legale enuntate se retine ca, pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile cat si cheltuielile reglementate prin actele normative in vigoare.

Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri taxabile cheltuielile cu contributiile obligatorii reglementate prin actele normative in vigoare.

Sunt cheltuieli deductibile fiscal si cheltuielile salariale prevazute la Titlu III din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile cu salariile si asigurarile sociale de stat inasa analizand devizele de lucrari aferente facturilor emise catre beneficiari au constatat ca totalul manoperei inscrise in aceste devize este mai mica fata de totalul cheltuielilor salariale si asigurari sociale inregistrate in contabilitate si au procedat la reconsiderarea veniturilor realizate de societate stabilind venituri suplimentare egale cu diferenta intre cheltuielile salariale inregistrate in contabilitate de societate in anul 2013 si manopera inscrisa in devizele anexate facturilor emise catre beneficiari.

Societate contestatoare sustine ca pentru salariile inregistrate in contabilitate sunt incheiate contracte individuale de munca; ca din cei sase salariatii, doi sunt personal TESA(administratorul si contabilul sef al societatii) care au si salariile cele mai mari iar salariile acestora nu pot fi regasite in structura unui deviz la capitolul manopera, intrucat acestia nu fac parte din personalul direct productiv.Costurile cu salariile lor se regasesc in cheltuieli indirecte.

Analizand anexa 1 "Situatia comparativa a cheltuielilor salariale/ pe costuri a manoperei din devize si a diferentiei neacoperite din venituri" se retine ca suma a fost stabilita ca diferenta intre cheltuielile cu salariile si asigurarile sociale de stat inregistrate de societate in contabilitate in anul 2013 si manopera inscrisa in devizele de lucrari

aferente facturilor emise catre beneficiari.

Organele de inspectie fiscala nu au analizat cheltuielile cu salariile si contributiile de asigurari sociale in raport de Contractele individuale de munca incheiate de societate cu angajatii. De asemenea organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare cheltuielile salariale cu personalul TESA -administratorul si contabilul sef al societatii.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu fac nicio mentiune referitoare la plata salariilor catre angajati sau la plata contributiilor sociale la bugetul asigurarilor sociale, daca acestea au fost stabilite potrivit legii.

Mai mult din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca in anul 2013 societatea a inregistrat venituri totale de.. lei.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu au analizat veniturile.. lei stabilite suplimentar asupra cotei parti din cheltuielile de natura salariala in raport de sustinerile societatii contestatoare.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate precum si faptul ca la dosarul contestatiei nu se afla contractele de munca incheiate de X cu angajatii, statele de plata intocmite de societate, nu se face referire la cheltuielile de natura salariala care privesc pe administratorul si contabilul sef al societatii, nu au analizat cheltuielile salariale ale personalul TESA in raport de activitatea desfasurata, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra sumei.. lei reprezentand venituri stabilite suplimentar asupra unei cote parti din cheltuielile salariale inregistrate de societate in contabilitate in anul 2013.

Potrivit art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;"

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz." iar potrivit art.65 alin.(2) din acelaşi act normativ:

"(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca in masura sa examineze, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare determinarii corecte a situatiei fiscale a contribuabilului in raport de prevederile legislatia fiscala in domeniu, sunt organele de inspectie fiscala.

Astfel, in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"(3) Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ atacat, situaţie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare."

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

"În cazul în care, ca urmare a desfiinţării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",

si prevederile pct.11.6 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

"Decizia de desfiinţare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestaţiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Prin urmare, se va desfiinta partial Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala cu privire la veniturile stabilite suplimentar egale cu diferenta intre cheltuielile salariale inregistrate in contabilitate de societate in anul 2013 si manopera inscrisa in devizele anexate facturilor emise catre beneficiari.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, va reanaliza cheltuielile de natura salariale ale societatii pe anul 2013 in raport de documentele prezentate de societate, de precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

C) In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de

inspectie fiscala pe perioada verificata precum si accesoriile aferente, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca pe perioada 2009-2013, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli si au stabilit veniturile suplimentare iar in temeiul prevederilor prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit, stabilind impozit pe profit suplimentar de plata si diminuand pierderea fiscala stabilita de societate.

Prin contestatia formulata societatea a contestat partial Decizia de impunere si anume X a contestat cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe perioada 2009-2013 si veniturile stabilite suplimentar.

Prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile.. , mentinand constatarile organelor de inspectie fiscala si a desfiintat actul administrativ fiscal contestat cu privire la veniturile stabilite suplimentar pentru motivele prezentate in prezenta decizie.

Potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada verificata:

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

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile iar prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a desfiintat actul administrativ fiscal contestat cu privire la veniturile stabilite suplimentar pe perioada 2009-2013 si care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit precum si la diminuarea pierderii fiscale pe perioada verificata, in speta urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 2009-2011, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si prevederile pct.11.6 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, mai sus enuntate.

De asemenea se va desfiinta actul administrativ fiscal contestat si cu privire la diminuarea pierderii fiscale stabilita de organul de inspectie fiscala pe perioada 2010-2013

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, va reanaliza veniturile pe perioada 2009-2013 in raport de prevederile legale aplicabile in speta, de evidentele contabile ale societatii contestatoare, de precizarile din prezenta decizie si va stabili in mod legal impozitul pe profit precum si pierderea fiscala a societatii contestatoare, pe aceasta perioada.

Cu privire la accesorii, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca ,aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a desfiintat actul administrativ fiscal cu privire la acest debit , potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" se va desfiinta Decizia de impunere si cu privire la majorarile de intarziere / dobanzile si penalitatile de intarziere.

Organele de inspectie fiscala vor calcula accesorii in raport de debitul stabilit de plata, urmare a recalcularii impozitului de profit pe perioada 2009-2013.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice, contestata de X , cu privire la suma care se compune din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;

De asemenea se va desfiinta actul administrativ fiscal contestat si cu privire la diminuarea pierderii fiscale stabilita de organul de inspectie fiscala pe perioada 2010-2013

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit Decizia de impunere contestata, va proceda la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit , tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.