

D E C I Z I E nr. 1036/155/17.05.2010

privind solutionarea contestatiei formulate de **SC AC M SRL**
inregistrata la DGFP-Timis sub nr.

Biroul Solutionarea contestatiilor al DGFP-Timis a fost sesizat de Ministerul Finantelor Publice - ANAF- Directia Genrala de Solutionare a Contestatiilor prin adresa nr. inregistrata la DGFP-Timis sub nr. cu privire la contestatia formulata de **SC AC M SRL** cu sediul procedural ales in Timisoara

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr..... emisa de DGFP Timis - Activitatea de Inspectie Fiscala prin care societatea este obligata la plata sumei de lei cu titlu obligatii fiscale si accesorii, a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.1 din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX .

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art.206 si art. 209 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale.

Prin OUG nr. 39/2010 a fost modificata si completata OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Potrivit prevederilor pct.26 al art.I s-a modificat art.209 alin. 1 din OG nr.92/2003, in sensul ca structurile specializate de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti sunt competente sa solutioneze contestatiile avand ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora precum si masura de diminuare a pierderii fiscale in quantum de pana la 3 milioane lei.

Potrivit art.II din acelasi act normativ dispozitiile pct.26 se aplica si contestatiilor aflate in curs de solutionare la data intrarii in vigoare a acestei ordonante, prin urmare DGFP Timis prin Biroul solutionarea contestatiilor este competenta sa se pronunte asupra prezentei contestatii.

I. Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. emisa de DGFP Timis- Activitatea de inspectie fiscala- prin care au fost stabilite in sarcina SC AC M SRL urmatoarele obligatii de plata suplimentare :

- lei impozit pe dividende
- lei majorari de intarziere impozit dividende persoane fizice
- lei impozit pe profit

- lei majorari de intarziere aferente impozit pe profit
- lei TVA
- lei majorari de intarziere aferente TVA
- lei impozit nerezidenti
- lei majorari de intarziere impozit nerezidenti.

In continutul contestatiei solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata si sa se dispuna anulara/desfiintarea in totalitate a actului administrativ contestat cu consecinta anularii masurilor stabilite suplimentar si exonerarea de la plata sumei de lei cu titlu de obligatii fiscale (principal si accesorii).

Motivele pe care se intemeiaza contestatia sunt urmatoarele:

- organul de inspectie fiscala este autorizat de lege ca la stabilirea unui impozit sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic potrivit prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, dar acest aspect trebuie dovedit si nu stabilit prin simple afirmatii fara acoperire;

- pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 19 precizeaza faptul ca se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil cheltuielile inregistrate in contabilitate conform Legii contabilitatii nr. 82/1991 corelate cu dispozitiile art. 21 alin. (4) lit. f din Codul fiscal, potrivit carora nu pot fi considerate ca deductibile cheltuielile care nu au la baza un document justificativ potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii.

Art. 6 din Legea nr. 82/1991 stabileste ca orice operatiune economico-financiara efectuata si consemnata la data efectuarii ei intr-un document ce sta la baza inregistrarii in contabilitate dobandeste calitatea de document justificativ.

Acestea sunt criteriile decisive in aprecierea situatiei de fapt fiscale care sta la baza stabilirii obligatiilor fiscale in sarcina societatii si in acest sens prin Decizia nr.V/2007 Inalta Curte de Casatie si Justitie a admis ca diminuarea bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit nu poate fi ingradita decat in imprejurarea in care documentele justificative prezentate de societate nu contin si nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii (mentiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realitatii).

In actul de control inspectorii fiscali au constatat ca toate mijloacele fixe achizitionate de societate au fost inregistrate in contabilitate in baza unor documente justificative legale, fiind utilizate in realizarea obiectului de activitate, acestia nu au probat alte elemente cum ar fi utilizarea bunurilor/ serviciilor in interesul personal al vreunei persoane din societate sau din afara acesteia.

Daca achizitionarea bunurilor/serviciilor s-ar fi efectuat fara a avea la baza documente justificative si utilizarea lor nu ar fi fost in scopuri economice inspectorii fiscali aveau obligatia de a proba situatia.

Referitor la impozitul pe dividende organul de inspectie fiscala a stabilit ca in anul 2004 societatea a inregistrat cheltuieli cu cazarea, achizitii confectii, lucrari de constructii, textile, decoratiuni, tablouri, lenjerie, aparatura, draperii, cuverturi, vase decorative, servicii de masa, obiecte de inventar care nu erau aferente activitatii economice, motiv pentru care aceste cheltuieli au fost tratate ca si dividende cuvenite asociatului unic, suma acestora fiind de lei.

Societatea sustine ca in anul 2004 a avut statut de microintreprindere, deductibilitatea fiscala se analizeaza doar la platitorii de impozit pe profit nu la platitorii impozitului pe veniturile microintreprinderilor, prin urmare constatarile organului de inspectie fiscala si anume ca unele cheltuieli sunt nedeductibile deoarece nu au legatura cu activitatea societatii de consultanta, nu au temei legal.

Temeiul legal invocat in speta este art. 7 alin. 1 pct. 12 din Legea nr.571/2003 potrivit caruia „, *daca suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate catre un participant la persoana juridica depaseste pretul pietei pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferenta se trateaza drept dividend. De asemenea, daca suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate in favoarea unui actionar sau asociat al persoanei juridice este efectuata in scopul personal al acestuia, atunci suma respectiva este tratata ca dividend*”.

Acest temei legal nu poate fi invocat in speta deoarece se refera la ipoteza in care bunurile sau serviciile sunt cumparate direct, in nume propriu de catre un actionar/asociat si le deconteaza pe seama societatii.

Acest fapt implica posesia juridica si/sau materiala a acestor bunuri in favoarea asociatului, aspect pe care organul de control fiscal nu l-a demonstrat.

In acest caz specific, daca se demonstreaza ca plata acestor bunuri/servicii este efectuata in scopul personal al actionarului /asociatului) atunci suma platita poate fi calificata ca dividend.

In speta analizata cheltuielile si platile au fost efectuate direct din conturile societatii iar bunurile au fost furnizate direct acesteia, inregistrate in contabilitate, prin urmare sumele cheltuite cu acest titlu nu pot fi considerate ca fiind de natura dividendelor.

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea unui autoturism marca Audi achizitionat in luna aprilie 2004

In anul 2004 societatea a inregistrat cheltuieli in suma totala de lei reprezentand amortizarea autoturismului AUDI; organul de inspectie a stabilit ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile intrucat au fost efectuate in favoarea actionarului/asociatului incalcannd prevederile art. 7 pct. 12 din Codul fiscal; aceste cheltuieli au fost tratate ca si cheltuieli efectuate in favoarea actionarului motiv pentru carea s-a stabilit diferenta de impozit pe dividende .

Potrivit organului de inspectie fiscala, in speta au fost avute in vedere prevederile art. 21 alin. 3 lit. n) din Codul fiscal potrivit carora sunt deductibile doar cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism pentru fiecare persoana fizica cu astfel de atributii; pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 55 alin. 1 din Codul fiscal potrivit carora sunt asimilate veniturilor din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda(...).

Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, utilizarea autoturismelor societatii poate fi considerata venit in natura doar daca excede parcursul intre domiciliul angajatului si locul sau de munca (art. 55 alin. (3) lit. a din Codul fiscal) astfel ca aceasta se poate produce doar in timpul concediului de odihna sau in wekeend-uri in care salariatul nu este la lucru (cu toate ca astfel de situatii de wekeend sunt frecvente in firmele de consultanta).

In cazul supus analizei persoanele au fost pontate, deci au fost la serviciu, respectiv au prestat munca in folosul societatii. Ca atare, rezulta ca si autoturismele societatii au fost utilizate in interesul serviciului.

Referitor la impozitul pe profit

In urma inspectiei fiscale, pentru perioada 2005-2008, organul de inspectie fiscala a stabilit baza impozabila suplimentara in suma de lei, respectiv :

- cheltuieli considerate nedeductibile in suma de lei;
- venituri suplimentare in suma de lei.

Cheltuielile stabilite de organul fiscal ca nedeductibile in suma de lei reprezinta :

- achizitii de obiecte de inventar lei;
- amortizare autoturism Audi lei;
- amortizare autoturism VW Polo Sportline lei
- cazare in Romania lei
- cazare in Austria lei
- amenajare gradina la sediul social al societatii lei:
- inchiriere autoturism Chevrolet Lacetti lei:
- transport autoturism Porsche lei:
- servicii de consultanta de la HME Consulting GmbH lei.
- servicii de consultanta de la trei subcontractanti pentru care veniturile au fost inregistrate in alt exercitiu fiscal - lei
- reparatii efectuate in Franta la un autoturism in suma de lei.

Referitor la achizitii de obiecte de inventar lei;

Obiectele de inventar in speta au fost inregistrate in contabilitatea societatii, conform documentelor justificative, facturi si note de intrare-receptie.

Faptul ca aceste bunuri au fost folosite la sediul principal sau la unul din punctele de lucru, declarate formal, prezinta mai putina relevanta sub aspect fiscal, important fiind ca aceste bunuri au servit la realizarea activitatilor societatii. Miscarea bunurilor in interiorul societatii, de la sediul principal la un punct de lucru sau la noul sediu principal de activitate al societatii nu implica emiterea si inregistrarea de facturi fiscale („refacturare”) care este o operatiune specifica vanzarii catre un tert.

Motivatia organului fiscal este generica, neverificabila, fara a fi probata existenta unor cheltuieli efectuate in afara cadrului comercial al societatii. In perioada in care au fost achizitionate aceste obiecte de inventar societatea a inregistrat profit, iar cheltuielile au fost efectuate in scopul obtinerii veniturilor.

Cadrul normativ existent, respectiv Codul fiscal si Legea societatilor comerciale nu permite organului de inspectie fiscala sa aprecieze oportunitatea unor cheltuieli, baza teoretica a acestei conceptii fiind principiul libertatii de gestiune (management), unde legiuitorul a considerat ca anumite cheltuieli sunt nedeductibile a precizat expres aceasta, dar obiectele de inventar de genul celor supuse analizei nu fac obiectul nici unei astfel de restrictii.

Referitor la cheltuielile privind amortizarea autoturismelor Audi si VW Polo Sportline in suma de lei

Organul de inspectie fiscala a invocat un temei legal eronat in stabilirea cheltuielilor cu amortizarea ca si cheltuieli nedeductibile, incalcand dispozitiile art. 43 al. (2) lit. f din Codul de procedura fiscala potrivit carora, actul administrativ fiscal trebuie sa contind temeiul de drept.

In cazul in speta, amortizarea fiscala este tratata de legiuitor in art. 24 din Codul fiscal si nu art. 21 alin. (1) din acelasi act normativ cum eronat a indicat organul de inspectie fiscala.

De fapt, aceasta abordare se repeta de nenumarate ori in raportul de inspectie fiscala precum si in decizia de impunere.

Organul fiscal a apreciat in mod eronat ca aceste cheltuieli nu au fost realizate in scopul realizarii de venituri impozabile, intrucat aceste au fost efectuate in realizarea obiectului de activitate al societatii si nu in interesul privat al vreunei persoane.

Organul de inspectie fiscala invoca deductibilitatea limitata a cheltuielilor de functionare, intretinere si reparatii aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare pentru a concluziona asupra nedeductibilitatii totale a aceluasi tip de cheltuieli efectuate de societate pentru angajatii cu functii de executie. Paradoxal, admite in corpul angajatilor cu functie de administrare si pe cei care au functii de executie si care au prevazut in contractul de munca ca sarcina de serviciu deplasarea pe teren.

Art. 21 alin. 3 lit. n) din Codul fiscal constituie un text de exceptie care se refera la deductibilitatea cheltuielilor aferente acelor autovehicule care sunt folosite de catre persoane cu functii de conducere, caz in care cheltuielile sunt deductibile doar pentru un singur autoturism.

Celelalte autoturisme, care sunt utilizate in interesul serviciului de catre angajatii care nu au functii de conducere au un regim de deductibilitate nelimitat, reglementat de textul de principiu al art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, text in baza caruia toate cheltuielile aferente acestor autoturisme sunt deductibile, daca au fost utilizate in activitatea curenta a societatii cu scopul general de a obtine venituri.

Organul de control schimba natura cheltuielilor cu amortizarea autoturismului marca Audi din cheltuiela cu amortizarea in cheltuiela de functionare, intretinere si reparatie aferenta autoturismului utilizat de angajati, desi in Codul fiscal exista o dispozitie expresa, respectiv art. 21 alin. (3) lit. i) care permitea deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea.

Societatea considera ca nu se poate stabili o legatura intre cheltuiela cu amortizarea autoturismului si veniturile de natura salariala

prevazute la art. 55 alin.(1), astfel incat neimpozitarea avantajului salariatilor sa justifice nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea autoturismului.

Avand in vedere faptul ca autoturismul marca Audi a fost achizitionat in vederea utilizarii in activitatea societatii in scopul realizarii de venituri impozabile precum si faptul ca indeplineste toate cele 3 conditii indicate, societatea considera ca toate cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile.

Art. 25 alin. (1) Cod fiscal dispune ca in cazul "*leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, in timp ce in cazul leasingului operational, locatorul are aceasta calitate ; amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de catre utilizator, in cazul leasingului financiar, si de catre locator, in cazul leasingului operational, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24*".

Prin urmare, societatea in calitate de utilizator a fost indreptatita sa inregistreze cheltuielile cu amortizarea bunului ce face obiectul contractului de leasing - autovehiculul VW Polo Sportline.

In mod identic cazului anterior (autoturismul Audi), organul de inspectie fiscala schimba natura cheltuielii cu amortizarea autoturismului marca VW Polo Sportline din cheltuiala cu amortizarea in cheltuiala de functionare, intretinere si reparatie aferenta autoturismului folosit de angajati, inclusiv incercarea de a asimila aceste cheltuieli cu veniturile de natura salariala de la art. 55 alin. (1) din Codul fiscal.

In argumentarea nedeductibilitatii amortizarii autoturismului VW Polo Sportline organul de inspectie fiscala arata ca societatea detine un numar de 13 autoturisme din care 9 in folosinta proprie si 4 inchiriate iar persoanele indreptatite sa foloseasca aceste autoturisme ar fi doar 8 (patru cu functii de conducere, un administrator si trei consultanti care, conform contractului de munca isi desfasoara activitatea pe teren).

Argumentul invocat nu are nici o baza legala, deoarece orice angajat poate utiliza autoturismul proprietatea societatii in interesul acesteia, pentru orice deplasare de serviciu, acest fapt nefiind limitat la angajatii cu functii de conducere. Concluzia rezulta din lipsa oricarui text restrictiv si din argumentul ca, daca deplasările cu taxiul, spre exemplu, sunt considerate cheltuieli deductibile, cu atat mai mult sunt deductibile toate cheltuielile aferente autoturismelor, inclusiv amortizarea, ratele de leasing etc.

Incepand cu anul 2005 societatea a avut tot timpul peste 20 de angajati, ceea ce justifica pe deplin existenta si utilizarea a doar 9 autoturisme, intrucat activitatea de consultanta/management, se desfasoara atat la sediul societatii cat si la sediul clientului.

Societatea considera ca a procedat legal la considerarea ca deductibile a cheltuielilor cu amortizarea, incadrandu-se in limita prevazuta de art. 24 din Codul fiscal.

Referitor la cheltuieli cu cazarea

Organul de inspectie fiscala a considerat ca nedeductibile cheltuielile cu cazarea pe motivul ca societatea dispune de o camera amenajata pentru a gazdui consultanti din alte localitati.

Intradevar societatea dispune de o camera care este amenajata pentru a gazdui consultanti din alte localitati, dar aceasta camera a fost receptionata prin proces verbal fara a permite gazduirea efectiva a vreunei persoane pana la realizarea receptiei finale. Pentru acest motiv societatea considera ca a procedat legal inregistrand cheltuielile cu cazarea consultantilor din alte localitati ca si cheltuieli deductibile.

Organul de inspectie fiscala a considerat ca nedeductibile cheltuielile cu cazarea consultantilor, impunand practic folosirea unei anumite locatii, prin aceasta a incalcat in mod evident unul din principe de baza ale legislatiei fiscale - principiul libertatii de gestiune, sau al non-imixtiunii in gestiune care interzice administratiei fiscale sa critice deciziile de gestiune ale intreprinderii.

In ceea ce priveste cheltuielile cu deplasarea si cazarea personalului societatilor de consultanta cu care societatea are incheiate contracte de prestari servicii pentru care la facturile emise de prestatorii de servicii de consultanta sunt anexate documente justificative, societatea considera ca aceasta este cheltuielile deductibile, in temeiul art. 21 alin. (1) fiind un accesoriu al cheltuielii efectuate cu prestarea de servicii de consultanta.

Organul de inspectie fiscala nu poate aduce nici o dovada ca aceste cheltuieli nu ar fi realizate in scopul realizarii de venituri impozabile ci doar considera ca acestea sunt nedeductibile fara a avea o motivatie, fara a identifica persoanele care au fost cazate in perioada respectiva. Deasemenea, organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare dotarilor necesare amenajarii spatiilor proprii de cazare considerand nedeductibile cheltuielile efectuate cu achizitionarea lenjeriei, perdelelor, serviciilor de masa, etc., cat si la nerecunoasterea facturilor de cazare.

Un minim rationament ar fi impus admiterea ca deductibile fie a cheltuielilor de dotare a spatiilor de cazare, fie a facturilor de cazare.

Referitor la cheltuielile privind cazarea conform facturii nr. 18189/02.01.2006 emisa de Activ Sunny Hotel din Austria, petenta sustine ca simplul fapt ca deplasarea a avut loc in perioada sarbatorilor de

iarna nu inseamna ca deplasarea nu a avut ca scop organizarea de cursuri de instruire pentru participanti.

In acest sens, invoca Decizia Curtii Europene de Justitie nr. C-55/98 (cazul Vestergaard) intr-o speta asemanatoare, in care s-a confirmat lipsa motivelor pentru a nega "*de plano*" caracterul necesar pentru societate al acestor cheltuieli, acestea fiind admise ca si deductibile de catre Curte.

Referitor la cheltuielile cu amenajarea gradinii de la sediul societatii

Organul de inspectie fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile fara a avea o motivatie de fapt, ci doar invocand principiul de baza al deductibilitatii cheltuielilor stipulat in art. 21 alin. (1) din Codul fiscal si invoca prevederile art. 19, care nu au nici o legatura cu natura cheltuielilor ci doar definesc modul de calcul al profitului fiscal.

Raportat la principiul libertatii de gestiune, societatea considera ca amenajarea gradinii este o cheltuiala deductibila avand aceeaasi natura cu cheltuielile efectuate cu amenajarea sediului si care sunt deductibile din punct de vedere fiscal, fiind efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Amenajările efectuate la sediul social exista si pot fi certificate, avand rolul evident de a crea un cadrul normal de activitate pentru o societate cu profil de consultanta, ce tine de imaginea firmei, dar si in acord cu tinuta generala a imobilelor din vecinatate. Aceste cheltuieli nu sunt excesive, ci chiar modeste ca suma si strict necesare amenajarii terenului adiacent cladirii.

Daca legiuitorul ar fi dorit sa considere acest tip de cheltuieli ca nedeductibile, ar fi procedat in mod similar cu cheltuielile aferente caselor de protocol sau de vacanta ale caror cheltuieli sunt declarate expres nedeductibile [art. 24 alin. (4) din Codul fiscal].

Cheltuieli cu inchirierea unui autoturism Chevrolet Lacetti

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala a intervenit in modul de administrare al societatii si fara a analiza obiectiv stabileste ca societatea trebuie sa se limiteze la un numar de 13 autoturisme in desfasurarea activitatii.

Organul de inspectie fiscala nu a analizat modul in care autoturismul a fost utilizat, specificul activitatii de consultanta, aglomerarea unor lucrari (care nu sunt ritmice) in anumite perioade si anumite locatii poate face mai eficienta inchirierea unui autoturism decat cumpararea.

Acordarea serviciilor de consultanta unor clienti aflati la

mare distanta presupune uneori blocarea permanenta a unei masini departe de sediu pe perioada desfasurarii misiunii respective, astfel incat se impune procurarea unei masini doar pentru o anumita perioada, ceea ce presupune inchirierea unei masini.

In concluzie, avand in vedere ca toate cheltuielile efectuate cu inchirierea autoturismului au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile societatea considera ca acestea se incadreaza in prevederile art. 21 alin. (1) din Codul Fiscal, respectiv ca sunt deductibile la stabilirea profitului impozabil.

Cheltuieli cu transportul autoturismului Porsche

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca si nedeductibile cheltuielile efectuate cu transportul autoturismelor Porsche din Franta in Romania si retur, in baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, fara a face o analiza privitoare la necesitatea prestarii serviciului, in speta fiind aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit.m, care prevad care sunt conditiile in care cheltuielile privind serviciile prestate pot fi deductibile din punct de vedere fiscal.

Astfel, pentru ca o cheltuiala cu serviciile sa poata fi deductibila trebuie sa fie sustinuta de un contract, sa fie necesara societatii si sa fie efectiv prestata.

Din analiza documentelor rezulta ca exista un contract /comanda de transport nr. anexata la factura nr. emisa de SC U A SRL, serviciul a fost efectiv prestat, dovada fiind existenta autoturismului in evidentele contabile ale societatii, iar necesitatea este evidenta prin faptul ca respectivul autoturism nu ar fi putut ajunge la destinatie decat prin transportul cu care a fost adus sau fiind condus de catre o persoana.

Avand in vedere principiul libertatii de gestiune, organul de inspectie fiscala nu are dreptul sa impuna contribuabilului un anumit mod de a aduce autoturismul in Romania.

Societatea considera ca a actionat legal considerand cheltuiala deductibila din punct de vedere fiscal transportul autoturismului, tariful de transport fiind acelasi indiferent de numarul masinilor transportate.

Societatea precizeaza ca este o eroare mentiunea din comanda referitoare la mai multe autovehicule Porsche, in fapt obiectul transportului fiind un singur autoturism si acest element nu prezinta relevanta sub aspect fiscal.

Cheltuieli cu contractarea unor servicii de consultanta

Organul de inspectie fiscala a analizat datele publice de pe pagina de internet a Registrului Comertului din Elvetia si a constatat ca societatea H C GmbH (pentru care s-au inregistrat cheltuieli in suma de lei) a fost inregistrata in data de avand numarul de ordine

Din acelasi document public se retine ca societatea are 2 actionari persoane fizice si chiar daca certificatul de rezidenta a fost emis in data de societatea exista din punct de vedere legal inca din data de; in intervalul 22 - 30 iunie 2007 cei doi actionari puteau presta servicii de consultanta, fizic fiind posibil a fi prestate un numar de 16 zile de consultanta.

Chiar daca societatea de consultanta elvetiana nu ar fi fost inregistrata la data prestarii serviciilor de consultanta, aceasta nu constituie un impediment pentru nesocotirea raportului juridic si inlaturarea efectelor serviciilor prestate efectiv in favoarea societatii romane.

Referitor la corelatia venituri-cheltuieli rezultate din achizitionarea serviciilor de consultanta in suma de lei pentru exercitiile financiare 2008 - 2009, organul de inspectie fiscala interpreteaza textul de principiu al art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, care stabileste legatura dintre venituri si cheltuieli intr-o maniera abuziva fara suport legal, intrucat considera ca atat cheltuielile efectuate in scopul obtinerii unor venituri cat si veniturile corespondente trebuie obtinute in acelasi exercitiu financiar in caz contrar sanctiunea constand in nedeductibilitatea cheltuielilor.

Aceasta conditionare a deductibilitatii cheltuielilor de obtinerea de venituri in acelasi exercitiu financiar nu este bazata, pe nici un text legal .

Legiuitorul nici nu putea introduce o astfel de restrictie, deoarece pe plan practic sunt necesare perioade din ce in ce mai indelungate pentru efectuarea si finalizarea unor lucrari, tinadnd seama de complexitatea acestora.

Societatea considera ca exista posibilitatea sa inregistreze veniturile corespunzatoare ca venituri din productia stocata/servicii (cont 711) concomitent cu productia neterminata aferenta in trim. IV 2008, aceste venituri ar fi devenit impozabile cel mai devreme la 15 februarie 2009, astfel ca societatea datoreaza doar majorari de intarziere aferente pentru 2 luni (15.02 - 25.04. 2009).

Referitor la cheltuieli efectuate in Franta cu reparatia autoturismului societatii

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca si cheltuiala nedeductibila cheltuiala cu reparatia unui autoturism, factura emisa de P A S s.a.s. Franta . In urma verificarii la compartimentul de schimb international de informatii a codului de TVA -, acest cod este al societatii SA P. France, societatea incalca prevederile art. 19 alin. (4) lit. f din Codul fiscal.

Referitor la constatările organului de inspectie fiscala, societatea precizeaza ca art. 19 alin. (4) nu are lit. f), ci un singur paragraf care nu are legatura cu deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu serviciile prestate de terti si prevederile art. 19, prin urmare cheltuielile mentionate de organul fiscal ca nedeductibile nu au temei legal .

Neclaritatea referitoare la codul de TVA al beneficiarului nu produce consecinte asupra deductibilitatii cheltuielilor respective, din moment ce autoturismul este proprietatea societatii, denumirea acesteia fiind indicate clar in locul unde se scrie de regula denumirea clientului, ca si numarul de inmatriculare al masinii.

Referitor la majorarea bazei impozabile pentru servicii de consultanta catre SC B SRL

In continutul RIF organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea factureaza catre SC B SRL cu care are relatii de afiliere, servicii de consultanta cu un tarif de ... de euro pe zi, in timp ce marja folosita pentru restul clientilor este cuprinsa intre ... euro/zi - euro/zi.

Organul de inspectie fiscala a solicitat date cu privire la tarifele percepute de alte societati de consultanta pentru servicii similare, pretul in acest caz fiind intre-..... euro.

Avand aceste date, inspectorii fiscali au efectuat recalcularea tarifului ce trebuia practicat si in relatia cu persoana afiliata SC B SRL, respectiv la tariful de euro pe zi.

Referitor la aceasta speta societatea apreciaza ca organul de inspectie fiscala a incadrat eronat indicand prevederile art. 19 alin. (5) din Codul fiscal pentru a recalifica valoarea unor venituri, intrucat unicul articol din cadrul Codului Fiscal care permite organului de inspectie fiscala sa analizeze valoarea unei tranzactii este art. 11 alin. (1) si (2) care permite organului fiscal sa evalueze valoarea tranzactiilor cu partile afiliate.

Dispozitiile legale referitoare la reconsiderarea preturilor practicate intre entitati afiliate au in vedere numai tranzactiile intre societati din Romania si cele straine , nefiind aplicabile tranzactiilor dintre societati romane.

O astfel de aplicare este lipsita de logica si inutila de vreme ce venitul impozabil al uneia are contrapartida cheltuiala deductibila a celeilalte, fara efect fiscal per ansamblu.

Acesta este motivul pentru care legiuitorul a prevazut la pct. 22 din Normele Metodologice date in aplicarea art. 11 (2) din Codul fiscal, respectiv (...) “ *nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piata libera, precum si in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate* “.

Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti

Referitor la veniturile realizate societatea germana S R potrivit contractului de furnizare de servicii de consultanta, organul de inspectie fiscala impune obligatia platii impozitului pe veniturile realizate de societatea din Germania motivand aceasta obligatie prin nerespectarea dispozitiilor art. 118 alin. (3) din Codul fiscal si ale punctului 15 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului V din Codul fiscal.

Un alt argument, in sensul aceleiasi obligatii, il reprezinta faptul ca certificatul de rezidenta eliberat de autoritatea fiscala germana este tradus la data de 10.06.2009, nefiind respectate prevederile punctului 15 al. (1) din Normele de aplicare a Codului fiscal, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a calculat impozit pe veniturile realizate de S R.

Normele metodologice de aplicare a Titlului V din Codul fiscal prevad ca pentru nerezidenti forma si continutul certificatului de rezidenta fiscala sunt cele stabilite de autoritatea din statul de rezidenta al beneficiarului venitului. Dispozitia din normele metodologice atunci cand precizeaza elementele pe care trebuie sa le cuprinda certificatul de rezidenta are caracter exemplificativ iar nu un caracter limitativ.

Organul de inspectie fiscala a apreciat ca toate elementele indicate cu titlu exemplificativ in cuprinsul pct. 15 alin. (4) trebui regasite in continutul certificatului de rezidenta eliberat de o autoritate din Germania.

A impune prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal roman dispozitii referitoare la forma si continutul certificatului de rezidenta eliberat de un alt stat pentru proprii rezidenti presupune a se substitui unei alte autoritati .

Referitor la faptul ca certificatul de rezidenta este tradus la data de 10.06.2009, societatea precizeaza ca dispozitiile Codului fiscal permit beneficiile prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri si in situatia in care certificatul de rezidenta fiscala este prezentat in cadrul termenului legal de prescriptie in temeiul art. 118 alin. (2) din Codul fiscal.

Daca legea permite prezentarea certificatului de rezidenta fiscala in cadrul termenului de prescriptie cu atat mai mult permite traducerea acestuia in cadrul termenului de prescriptie.

Referitor la veniturile realizate de societatea F M din Franta, organul de inspectie fiscala a stabilit impozit pentru veniturile realizate de aceasta societate motivat de faptul ca certificatul de rezidenta a fost eliberat in data de 26.05.2009 iar veniturile au fost realizate in anul 2005, in baza contractului de furnizare de servicii de consultanta nr.

Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, societatea considera ca in speta sunt aplicabile dispozitiile pct. 15 alin. (I²) din Normele de aplicare a Titlului V din Codul fiscal, potrivit carora prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri se aplica „in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri, pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania”.

Pentru a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri sunt doua conditii necesare a fi indeplinite :

- prezentarea certificatului de rezidenta eliberat de statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri;
- certificatul de rezidenta sa mentioneze faptul ca beneficiarul venitului a avut rezidenta in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri pentru toata perioada pentru care s-au realizat veniturile din Romania.

Ceea ce considera organul de inspectie fiscala ca nu a fost respectat in cazul in speta, respectiv ca „nu este mentionat ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala pentru toata perioada in care s-au realizat venituri din Romania” reprezinta de fapt termenul inlauntrul caruia este necesara prezentarea certificatului de rezidenta fiscala; a considera ca acest document trebuie sa mentioneze faptul ca persoana beneficiara a veniturilor a avut rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri pe intreaga durata a termenului de prescriptie inseamna a extinde efectele dispozitiei punctului pct. 15 alin. (I²), contrar scopului certificatului de rezidenta.

In sustinerea contestatiei este invocata Decizia nr. 2/2005 a Comisiei fiscale Centrale modificata prin Decizia nr. 4/2006, dar organul de inspectie fiscala considera ca dispozitiile acesteia nu sunt aplicabile intrucat nu au fost preluate prin dispozitiile Codului de procedura fiscala.

Potrivit art. 2 din Decizia nr. 2/2005 a Comisiei fiscale centrale „in situatia prezentarii in termenul de prescriptie a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala intr-un stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania, veniturile obtinute de acest nerezident din Romania sunt impozabile potrivit conventiei, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala

mentioneaza ca beneficiarul a avut in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in acel stat contractant pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile, producand efecte inclusiv asupra calculului de obligatii fiscale accesorii aferente, acestea calculandu-se numai pentru impozitul calculat conform conventiei si neachitat in termen", societatea a intrat in posesia certificatului de rezidenta fiscala in termenul de prescriptie si in aceasta situatie nu este incidenta obligatia de a calcula accesorii, acestea se datoreaza numai pentru impozitul calculat conform conventiei si neachitat in termen .

Referitor la sustinerea organului de inspectie fiscala potrivit careia dispozitiile Deciziei nr. 4/2006 care a modificat Decizia nr. 2/2005) nu sunt aplicabile motivat de faptul ca nu au fost preluate in Codul de procedura fiscala, societatea invoca prevederile art.4 din Codul de procedura fiscala in varianta in vigoare la momentul adoptarii Deciziei nr. 2/2005 modificata prin Decizia nr. 4/2006 ,, *Comisia fiscala centrala constituita potrivit art. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal are responsabilitati de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitara a prezentului cod: (2)Deciziile Comisiei fiscale centrale cu privire la aplicarea unitara a prezentului cod, precum si a Codului fiscal sunt obligatorii pentru functionarii publici din cadrul organelor fiscale".*

Prin urmare, deciziile Comisiei au de regula un caracter normativ, solutiile facand in acest caz corp comun cu textul legal interpretat .

Prin prezentarea certificatelor de rezidenta fiscala ale partenerilor contractuali nerezidenti sunt aplicabile dispozitiile conventiilor de evitare a dublei impunerii care alocă dreptul de impozitare statului de rezidenta al beneficiarului de venituri cu excluderea obligatiei subscrisei de a proceda la calcularea si plata impozitului si, cu atat mai mult, a unor eventuale accesorii.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in lunile aprilie, mai, iunie 2004 societatea verificata nu s-a inregistrat ca platitoare de TVA cu toate ca avea obligatia, dar s-a comportat ca platitoare de TVA in sensul ca a dedus si a colectat TVA.

Intrucat nu au fost respectate prevederile legale referitoare la inregistrarea ca platitoare de TVA, organul de inspectie fiscala a stabilit ca TVA dedusa in suma de lei, este nedeductibila.

Motivatia organului de inspectie fiscala este urmatoarea:

- din certificatul emis de ORC Timis, seria B nr. eliberat la data de rezulta ca societatea figureaza ca neplatitoare de TVA;

- din certificatul emis de ORC Timis seria B nr. eliberat la data de, rezulta ca societatea figureaza ca platitoare de TVA de la data de 02.02.2004;

- prin certificatul emis de ORC Timis seria B nr. eliberat la data de societatea figureaza ca platitoare de TVA de la data de 01.07.2004;

- societatea detine certificatul de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitoare de TVA nr. eliberat de DGFP Timis si care atesta indeplinirea conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA la data de 01.07.2004.

Fata de aceste precizari, societatea considera ca prezentarea cronologica a documentelor de mai sus nu sustine motivele de fapt invocate in Decizie si anume ca in lunile aprilie, mai, iunie 2004 societatea verificata nu a fost inregistrata ca platitoare de TVA deoarece certificatul seria B nr. emis in data de mentioneaza explicit atribut fiscal R din data de 02.02.2004. Faptul ca ulterior a fost emis un alt certificat de inregistrare fiscala, seria B nr., care mentioneaza inregistrarea ca platitoare de TVA la o alta data, respectiv nu afecteaza validitatea primului certificat pentru perioada respectiva.

In consecinta, in perioada mai-iunie 2004 societatea s-a comportat ca si persoana platitoare de TVA, a colectat si si-a exercitat dreptul de deducere in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (3) din Codul fiscal, certificatul de inregistrare fiscala B..... a fost eliberate de ORC Timis in conformitate cu dispozitiile legale aplicabile la acea data.

Potrivit prevederilor OMFP nr. 300/2004 cu privire la aprobarea declaratiilor de inregistrare a contribuabililor si a cererilor de inregistrare a domiciliului fiscal, care aproba modelul formularului 010 privind inregistrarea fiscala a persoanelor juridice (vectorul fiscal), la data de 22.03.2004 societatea a depus Certificatul de preschimbare nr. in care bifeaza casuta preschimbare certificat de inregistrare cu mentiunea inregistrare platitor de TVA incepand cu 01.04.2004.

Anterior, la data de societatea a depus la DGFP Timis declaratia 010 in care bifeaza optiunea *plata lunara*. Emiterea de catre ORC Timis, a certificatului de inregistrare ca platitor de TVA nr. B..... cu mentiunea "*inregistrat ca platitor de TVA*" valabil din data de 02.02.2004 se datoreaza faptului ca la inregistrarea societatii, prin cererea nr. din la datele referitoare la inregistrarea fiscala, societatea a declarat prin estimare ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri din operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere de miliarde lei.

Faptul ca ORC Timis a emis certificatul de inregistrare B fara atributul R, nu este imputabil societatii, iar emiterea noului

certificat de inregistrare echivaleaza, din partea ORC Timis cu o masura de corectare a erorii sale, noul certificat continand calitatea de platitor TVA de la infiintare conform declaratiei societatii.

Si in situatia in care se ia in considerare ultimul certificat de inregistrare in scopuri de TVA care constata calitatea de platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2004, in speta sunt aplicabile dispozitiile pct. 50 alin. (1) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, care prevad posibilitatea ca persoanele impozabile pot sa exercite dreptul de deducere pentru bunuri si/sau servicii achizitionate cu cel mult 90 de zile anterior datei de inregistrare ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in urmatoarele cazuri (...) lit. c): *“in cazul unitatilor nou infiintate pana la data obtinerii codului de identificare fiscala de platitor de taxa pe valoarea adaugata.”*

Referitor la nedeductibilitatea TVA aferenta serviciilor de consultanta prestate de HME Consulting GmbH

Organul de inspectie fiscala a stabilit TVA nedeductibila pentru serviciile prestate de HME Consulting GmbH, intrucat din certificatul de rezidenta fiscala se retine ca data de infiintare a prestatorului este 26.06.2007 iar factura de prestari servicii a fost emisa in data de 20.06.2007.

Societatea considera ca o data cu intrarea in vigoare a codului fiscal nu mai exista legatura intre deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil si deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor, raportarea organului de inspectie fiscala la o presupusa incalcare a dispozitiilor art. 21 coroborat cu art. 145 din Codul fiscal, este netemeinica si nelegala.

Pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management de existenta unui contract comercial, conditie respectata de societatea petenta.

Neacceptarea TVA ca deductibila, pentru motivul ca prestatorul este infiintat ulterior datei emiterii facturii (10 zile mai tarziu) nu are relevanta intrucat data de 26.06.2007 este data eliberarii unui certificat, iar organele fiscale romane fac in acest caz o apreciere care excede dreptul si fara a indica daca in conformitate cu legislatia elvetiana, o astfel de situatie este corecta sau nu, in lipsa acestui argument organul fiscal analizeaza o situatie de fapt, nascuta sub incidenta legislatiei fiscale elvetiene.

Legat de aceasta relatie (AC Management-HME Consulting GmbH), organul de inspectie fiscala a constatat ca TVA dedusa la achizitionarea serviciilor de consultanta in 2008 nu este deductibila

deoarece veniturile aferente acestor cheltuieli au fost realizate in anul fiscal urmator.

Acest motiv de fapt este netemeinic si fara baza legala, deoarece deductibilitatea este conditionata de utilizarea serviciilor achizitionate in scopul operatiunilor impozabile si de existenta documentelor justificative, neexistand o legatura intre venituri si cheltuieli sau intre achizitii si vanzari, de evidentierea acestora in acelasi exercitiu financiar.

Argumentele aduse de inspectia fiscala raportate la art. 133 alin. (2) lit. g) coroborat cu prevederile art. 150 alin. (1) lit. b din Codul fiscal sunt nelegale intrucat in cazul serviciilor de consultanta, locul prestarii este conditionat de locul unde este situat beneficiarul si de faptul ca acesta sa nu fie stabilit sau sa aiba un sediu fix in acelasi stat cu prestatorul, indiferent de calitatea acestuia din urma, in concluzie locul prestarii serviciilor de consultanta de catre HME Consulting GmbH este in Romania.

Ca modalitate de plata art. 157 al. (2) Cod fiscal stabileste ca beneficiarul inregistrat in scopuri de TVA conform art. 153 va evidentia in decontul de TVA taxa deductibila (in limitele stabilite de lege) si colectata, utilizand practic formula de taxare prin sistemul "taxare inversa".

Intrucat serviciile in speta au fost destinate operatiunilor economice, indeplinesc conditiile formale de deducere a TVA integral, nefiind limitat conform art. 157 alin. (2).

Referitor la diferenta de TVA din recalcularea bazei impozabile

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru serviciile facturate de societate catre SC B SRL, baza de impozitare a fost subevaluata in contextul unei relatii de afiliere, serviciile prestate fiind facturate la un pret de euro/zi, marja practicata pentru alte societati fiind intre euro/zi, motiv pentru care s-a recalculat baza de impozitare la un tarif de euro/zi.

Din punctul de vedere al argumentatiei referitoare la pretul de transfer, acest aspect a fost prezentat la capitolul impozitul pe profit.

Din punct de vedere al TVA, art. 137 din Codul fiscal prevede in mod imperativ faptul ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata pentru livrarile de bunuri si servicii (...) Este tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor sau prestator din partea cumparatorului, beneficiarului.

Stabilirea bazei de impozitare luand ca referinta pretul maxim practicat de societate este nelegal intrucat in contractele cu volum mare de lucru se acorda discounturi semnificative asupra tarifelor practicate in caz de interventii sporadice, punctuale etc.

Referitor la ajustarea TVA pentru reparatii la punctul de lucru

In anul 2004 societatea a achizitionat de la SC S SRL servicii constand in reparatii la punctul de lucru de pe str. si pentru care a fost dedusa initial TVA in suma de lei.

In data de 01.10.2004 societatea a inchis acest punct de lucru fara sa ajusteze taxa dedusa initial, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a recalculat TVA in suma de lei.

Societatea considera ca ajustarea TVA este eronata deoarece sumele contestate reprezinta cheltuieli de intretinere a spatiului respectiv si nu investitii. Societatea nu a detinut imobilul in proprietate, ci inchiriat, iar cheltuielile cu reparatiile a fost efectuate in acest context, motiv pentru care au fost inregistrate in contabilitatea societatii in contul 628.

Argumentul pentru care considera ca societatea nu trebuia sa ajusteze TVA este conform regulii generale acela ca, obligatia de ajustare apare doar atunci cand in perioada de ajustare se schimba destinatia bunurilor.

In perioada dintre data inchirierii si cea a renuntarii la imobil acesta a fost folosit ca punct de lucru, iar ulterior cheltuielile efectuate de societate cu mobilierul si cu reparatiile au fost refacturate proprietarului .

Referitor la TVA aferenta achizitiei autoturismului VW Polo

Organul de inspectie fiscala a stabilit in baza art. 21 alin. (3) lit. n din Codul fiscal si a pct.55 din Norme, coroborat cu art. 145 alin. (3) ca TVA aferenta achizitiei autoturismului VW Polo este nedeductibila deoarece acesta nu a fost folosit de personalul de conducere sau administrare.

Articolul din Codul fiscal indicat de organul de inspectie fiscala nu se refera la deductibilitatea cheltuielilor cu achizitionare de autoturisme, ci la cheltuielile cu functionarea, reparatia si intretinerea autoturismelor utilizate de catre personalul administrativ si de conducere.

Scopul acestei reglementari este acela de a bara eventualele tendinte abuzive ca aceasta categorie de personal sa utilizeze mai multe vehicule si de aceea textul de lege stabileste deductibilitate limitata la un singur vehicul.

Autoturismul in cauza a fost utilizat de catre un angajat al societatii in interesul societatii, astfel ca nu poate fi pusa in discutie nici ca motiv de fapt sau de drept nedeductibilitatea TVA pentru achizitia acestui autoturism.

Faptul ca acest autoturism a fost achizitionat in sistem leasing nu schimba caracterul deductibil al TVA aferenta fiecarei rate, deoarece conform art. 129 alin.2 lit. a din Codul fiscal, inchirierile in regim leasing

reprezinta o prestare de servicii pentru care exigibilitatea TVA intervine la plata fiecarei rate.

Referitor la TVA aferenta facturilor de cazare la hotel

Organul de inspectie fiscala nu a admis TVA deductibila aferenta cheltuielilor de cazare la hoteluri din Timisoara pentru angajatii societatii si ai celorlalte societati de consultanta prestatoare de servicii din tara, deoarece societatea ar dispune de spatii de cazare la sediul de pe str..... din Timisoara.

In sustinerea contestatiei societatea considera ca nu exista un temei de drept in materie de TVA care sa justifice o astfel de decizie, iar organul de inspectie fiscala a incalcat deliberat principiul libertatii de gestiune desi in timpul controlului societatea a facut dovada indisponibilitatii acestor spatii in perioada respectiva.

Referitor la nedeductibilitatea TVA aferenta achizitiei si intretinerii unei plantatii de pomi fructiferi la B..... si a unui teren construibil in localitatea V.....

In anul 2008 societatea a achizitionat de la SC A F SRL o plantatie de pomi fructiferi in localitatea B si obiecte de inventar (butoaie) sau servicii de paza toate aferente acestei investitii.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca nu este indeplinita conditia de la art. 126 alin. (1) lit. A, societatea nu realizeaza venituri din aceasta investitie motiv pentru care nu sunt respectate conditiile de deductibilitate stabilite la art. 145 alin. (2), operatiunea nu indeplineste conditiile de la art. 127 al. (1) in sensul de a fi considerate operatiuni economice.

Eroarea fundamentala in care se gaseste organul de inspectie fiscala este aceea ca raportandu-se la art. 126 respectiv 127 din Codul fiscal societatea se afla pe pozitia de beneficiar si nu cea de furnizor, astfel contestand in fapt ca si in drept livrarea realizata de SC A F SRL, pentru simplul motiv ca in Romania (operatiunile interne) sunt impozabile cu TVA, livrarile de bunuri si nu achizitia lor. In aceste conditii anularea dreptului de deducere exercitat de catre societate pentru aceasta investitie este netemeinica si nelegala.

Referitor la TVA nedeductibilia aferenta cheltuielilor cu achizitii obiecte de inventar

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea a achizitionat obiecte de inventar pentru care a dedus TVA in suma de lei si care nu au fost vandute la inchiderea sediului din str.; in aceiasi situatie se gasesc si obiectele de inventar achizitionate de la SC I

SRL pentru care nu exista documente, motiv pentru care TVA dedusa initial a fost stabilita ca nedeductibila .

Fata de constatările organului de inspectie fiscala, societatea considera ca a fost indicat un temei de drept inexistent raportat la decizia luata, deoarece varianta 2007 a Codului fiscal nu contine art. 145 al. (3) lit.a ci art. 145 alin. (3) dar acesta se refera la cu totul altceva.

In timpul controlului au fost date explicatii si prezentate dovezi cu privire la faptul ca aceste obiecte de inventar au fost casate depasind perioada de utilizare si au fost evidentiata in registrul obiectelor de inventar ale societatii ca dovada suplimentara a existentei acestora pe langa facturile comerciale si notele de receptie.

Referitor la TVA aferenta cheltuielilor privind inchirierea de autovehicule

Societatea a inchiriat un microbuz de la H D (M N) si un autoturism C; organul de inspectie fiscala stabilit ca aceste servicii nu au fost achizitionate in folosul societatii.

Lipsa temeiurilor de drept in aceasta speta nu poate fi suplinita prin legatura implicita intre cheltuiala considerate nedeductibila si justificarea neadmiterii ca deductibila a TVA aferente serviciilor achizitionate.

Referitor la TVA privind achizitia serviciilor de transport intracomunitar pentru un autoturism P

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca prin serviciul de transport intracomunitar efectuat au fost transportate trei autoturisme P (Franta - Romania), respectiv doua (Romania - Franta) iar societatea are inregistrat in contabilitate un singur autoturism. Societatea considera ca stabilirea TVA ca nedeductibila este netemeinica si nelegala, deoarece o simpla greseala in documentele de transport si comanda nu anuleaza achizitia efectiva a serviciului de transport, cel putin pentru un autoturism inregistrat in contabilitatea societatii.

Art. 137 alin. (1) lit. a din Codul fiscal stabileste baza de impozitare ca fiind tot ceea ce obtine prestatorul din partea furnizorului, fiind nerelevant numarul de masini transportate.

Referitor la majorarile de intarziere

Conform pct. 4 din Decizie termenul de plata al diferentelor de impozite si taxe constatate si stabilite de organul de inspectie fiscala este 20 august 2009 si in masura in care se desfiinteaza decizia de impunere

referitoare la obligatiile fiscale principale suplimentare, raman fara obiect si obligatiile fiscale accesorii (*accessorium sequitur principale*).

II. Raportul de inspectie fiscal nr. in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. a avut urmatoarele obiective :

- modul de constituire si virare a impozitului pe veniturile microintreprinderilor pentru perioada 27.02- 31.12.2004;
- modul de constituire si virare a impozitului pe profit perioada 01.01.2005 - 31.12.2008;
- modul de constituire si virare a impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti pentru perioada 27.02.2004-31.12.2008;
- modul de constituire si virare a TVA perioada 01.07.2004 -31.12.2008

Referitor la impozitul pe dividende

In perioada 27.02.2004- 31.12.2004 societatea a fost platitoare pe veniturile microintreprinderilor .

In aceasta perioada a inregistrat pe cheltuieli achizitii de aparatura casnica, lenjerie, tablouri, vase decorative, draperii, cuverturi, etc, achizitionate din Franta. Deasemenea a inregistrat cheltuieli cu cazarea (servicii furnizate de SC S SRL), draperii si textile achizitionate de la SC T S SRL, obiecte de inventar achizitionate de la SC I Com SRL si SC R M SRL , valoarea totala a acestor achizitii in anul 2004 fiind de lei.

In conformitate cu prevederile art. 7 punctul 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, daca suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate in favoarea unui actionar sau asociat al persoanei juridice este efectuata in scopul personal al acestuia, atunci suma respectiva este tratata ca dividend.

In anul 2004 societatea inregistreaza pe cheltuieli amortizarea autoturismului marca Audi, achizitionat in aprilie 2004. Potrivit prevederilor art. 21 alin. 3 lit.n) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal sunt deductibile cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane fizice cu astfel de atributii. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.

Potrivit prevederilor art. 56 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de

denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca.

Venitul obtinut in natura de personalul de executie prin utilizarea autovehiculelor, altele decat cele folosite de personalul de conducere si de administrare, si altele decat cele inchiriate, nu a fost impozitat.

Prin urmare, in conformitate cu prevederile art. 7 punctul 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile privind amortizarea autoturismului AUDI in suma de lei au fost stabilite ca nedeductibile, motivat de faptul ca au fost efectuate in favoarea actionarului.

Suma totala stabilita ca si dividende este de lei pentru care societatea datoreaza impozit pe dividende in suma de lei; in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120 din OG 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pentru impozitul pe dividende au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei.

Referitor la impozitul pe profit

Societatea devine platitoare pe impozitul pe profit incepand cu data 01.01.2005.

Din verificarile efectuate s- au constatat urmatoarele:

- in trimestru I 2005 societatea a achizitionat obiecte de inventar in suma de lei pentru sediul social de pe strada fara a fi refacturate in februarie 2007 atunci cand societatea isi muta sediul social ; au fost incalcate prevederile art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ;

- in trim. I 2005 societatea a inregistrat cheltuieli in suma de lei cu amortizarea unui autoturism marca Audi utilizat de o alta persoana decat administratorul sau o alta persoana cu functie de conducere; in conformitate cu prevederile art. 21 alin. 3 lit.n) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal *“sunt deductibile cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane fizice cu astfel de atributii. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.”*

Venitul obtinut in natura de personalul de executie prin utilizarea autovehiculelor, altele decat cele folosite de personalul de conducere si de administrare nu a fost impozitat, motiv pentru care cheltuielile in suma de lei au fost stabilite ca nedeductibile.

- in trimestrul II 2005 au fost stabilite ca si cheltuieli nedeductibile suma de lei ce reprezinta obiecte de inventar achizitionate in suma

..... lei, cheltuieli de cazare pentru care societatea nu a prezentat documente justificative in suma de lei, cheltuieli privind amortizarea autoturismului marca Audi in suma de lei;

- in trimestrul IV 2005 societatea a inregistrat factura nr. emisa de SC M V SRL Timisoara ce reprezinta cheltuieli privind cazarea ; din verificarile efectuate s-a stabilit ca societatea presteaza servicii unor societati din Resita, deconteaza benzina pentru aceste deplasari, iar la sediul societatii din Timisoara este amenajata camera care sa gazduiasca consultanti din alte localitati, prin urmare nu se justifica cheltuielile privind cazarea; au fost incalcate prevederile art. 21 alin. 1) si art. 21 alin. 2 lit.e) din Legea nr.571/2003 suma totala stabilita ca nedeductibila fiind in suma de lei.

- in luna decembrie 2005 societatea a achizitionat un autovehicul VW POLO SPORTLINE, in baza contractului de leasing financiar nr. si a fost pus in functiune in ianuarie 2006;

- societatea a incalcat prevederile art. 21 alin. 3 lit. n si art. 55 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal intrucat a dedus cheltuieli in suma de lei ce reprezinta amortizarea unui autoturismul utilizat de personalul de executie, iar venitul obtinut in natura de acesta nu a fost impozitat ; societatea are in dotare un numar de 13 autoturisme, din care patru autoturisme sunt inchiriate catre societati din Resita si Timisoara, persoane de conducere sunt in numar de patru , administrator o persoana, consultanti care au mentionat in contractul de munca ca loc de prestare a muncii « teren » in numar de trei.

- in trimestru I 2006 societatea a inregistrat ca si cheltuieli deductibile suma de lei din factura nr. emisa de A S H - Austria reprezentand cazare pentru perioada 27.12.2005 - 02.01.2006, dar societatea sustine ca in aceasta perioada sase persoane au participat la un curs de perfectionare, cele afirmate nefiind justificate; au fost incalcate prevederile art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care suma de lei a fost stabilita ca nedeductibila;

- in trimestrul II 2006 societatea a inregistrat cheltuieli cu prestari de servicii reprezentand amenajare gradina de la sediul de pe strada din Timisoara, conform facturii emise de SC G K SRL in suma de lei si facturii nr..... emisa de SC E SRL Brasov in suma de lei ce reprezinta cheltuieli efectuate cu inchirierea unui Chevrolet. In anul 2006 societatea are in patrimoniu un numar de 13 autoturisme, inchirierea unui alt autoturism nefiind justificata; au fost incalcate prevederile art. 19 alin. 1) si art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- in trimestrul II 2006 SC AC M SRL a dedus cheltuieli in suma de lei reprezentand amortizarea unui autoturismul utilizat de personalul

de executie, fara ca venitul in natura realizat de acesta sa fie impozitat; au fost incalcat prevederile art. 21 alin. 3 lit. n) si art. 55 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, suma totala a cheltuielilor nedeductibile in trim. II 2006 fiind in suma de lei;

- in trimestrul III 2006 societatea a inregistrat cheletuieli reprezentand prestari servicii in suma de lei, constand in amenajarea gradinii de la sediul de pe strada din Timisoara;

- a inchiriat autoturismul Chevrolet Lacetti de la SC E SRL Brasov pentru care a inregistrat pe cheltuieli suma de lei, in conditiile in care societatea detine in patrimoniu un numar de autoturisme ;

- societatea a inregistrat cheltuieli cu cazare in suma de lei, conform facturii emisa de SC D SRL fara alte documente justificative in conditiile in care la sediul societatii este amenajata camera care sa gazduiasca consultanti din alte localitati;

- SC AC M SRL a dedus cheltuiala cu amortizarea pentru autoturismul VW POLO SPORTLINE utilizat de personalul de executie iar venitul obtinut in natura, de catre acesta nu a fost impus de societate, suma de lei fiind stabilita ca nedeductibila, suma totala stabilita ca si cheltuiala nedeductibila in trim. III 2006 fiind de lei;

- in trimestrul IV 2006 societatea a dedus cheltuiala cu amortizarea pentru autoturismul utilizat de personalul de executie suma de lei, fiind stabilita ca nedeductibila pentru autovehiculul VW POLO SPORTLINE;

- in trimestrul I 2007 societatea a dedus cheltuiala cu amortizarea pentru autoturismul utilizat de personalul de executie suma de lei, fiind stabilita ca nedeductibila pentru autovehiculul VW POLO SPORTLINE;

- in timestrul II 2007 societatea a inregistrat cheltuieli privind transportul a trei masini P efectuat de SC U A SRL in suma de..... lei; potrivit comenzii de transport nr. anexata la factura nr. societatea transportatoare se obliga sa transporte trei masini Porsche, locul incarcarii fiind Sausheim (Franta), dar societatea detine in patrimoniu o singura masina Porsche pe care ulterior a vandut-o; au fost incalcate prevederile art. 19 alin. 1) si art. 21 alin 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- in luna iunie 2007 SC AC M SRL a incheiat contractul de consultanta nr. cu firma HME C GmbH cu sediul in Elvetia, serviciile fiind facturate cu factura nr..... in suma de lei avand anexat raportul de activitate din care rezulta ca societatea elvetiana a asigurat consultanta pentru o perioada de 11,5 zile; din certificate de rezidenta fiscala emis de autoritatea fiscala din H rezulta ca firma HME C GmbH a fost infiintata din data de 29.06.2007, prin urmare serviciile de consultanta nu sunt deductibile intrucat prestatorul nu a existat in acest interval de timp;

- in trim. II 2007 societatea a dedus cheltuiala cu amortizarea pentru autoturismul utilizat de personalul de executie iar venitul obtinut in natura de catre acesta nu a fost impus de societate; au fost incalcate prevederile art. 21 alin. 3 lit. n si art. 55 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal astfel ca suma de lei ce reprezinta cheltuiala cu amortizarea a fost stabilita ca nedeductibila;

- in trimestrul III 2007 societatea a facturat catre SC B SRL, societate cu care are relatii de afiliere, servicii de consultanta, zece zile pe luna, tarif de de euro pe zi. Din rapoartele de activitate anexate de prestatorii de servicii de consultanta cu care SC AC M SRL are incheiate contracte se retine ca tariful practicat pentru alte societati este cuprins intre si de euro /zi. Pentru a putea stabili care sunt tarifele practicate, pe piata in activitatea de consultanta, s-au solicitat tarifele practicate si de alte societati care au transmis prin adresele nr. si nr. ca pentru activitatea de consultanta si implementare de solutii si sisteme de management tariful practicat este intre euro.

Potrivit prevederilor art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, "*Tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principiului pretului pietei libere, potrivit caruia tranzactiile intre persoanele afiliate se efectueaza in conditiile stabilite sau impuse care nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer.*"

In acest context legislativ si date fiind tarifele practicate de petenta in relatiile cu alte societati, precum si tariful practicat de societati similare, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea tarifului ce trebuia practicat si in relatia cu persoana afiliata SC B SRL, respectiv tarif de de euro/zi; a rezultat un venit suplimentar in suma de lei.

- in trimestrul IV 2007 societatea a inregistrat cheltuieli in suma de lei, reprezentand transportul efectuat de SC U A SRL; din comanda de transport nr. anexata la factura a rezultat ca societatea transportatoare se obliga sa transporte doua masini P, locul de incarcare fiind Timisoara si locul de descarcare fiind S - Franta; in perioada verificata societatea a detinut in patrimoniu doar o masina marca P, pe care o vinde in decembrie 2007 astfel ca nu se justifica cheltuielile privind transportul; au fost incalcate prevederile art. 19 alin. 1) si art. 21 alin. 1 din Codul fiscal, intruca nu s-a justificat necesitatea efectuarii acestei prestari de servicii in scopul obtinerii de venituri.

- in luna decembrie 2007 societatea a inregistrat in contul 628 factura emisa de P A S s.a.s Franta reprezentand reparatii autoturism TM in suma de lei, factura avand inscris un cod TVA de Franta si nu

codul fiscal al societatii beneficiare; au fost incalcate prevederile art. 19 alin. 1 si art. 21 alin. 4 litera f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- in trimestrul IV 2007 societatea a facturat catre SC B SRL, societate cu care are relatii de afiliere, servicii de consultanta la un tarif de de euro/ zi. Din rapoartele de activitate anexate de prestatorii de servicii de consultanta cu care SC AC M SRL are incheiate contracte, rezulta ca tariful practicat pentru acesti beneficiari este cuprins intre si de euro /zi. Pentru a putea stabili care sunt tarifele practicate pe piata s-a solicitat altor societati care desfasoara activitati similare, tarifele practicate de acestia; prin adresele nr. si nr..... aceste societati au precizat ca pentru activitatea de consultanta si implementare de solutii si sisteme de management practica tarife cuprinse intre euro; organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea tarifului ce trebuia practicat si in relatia cu persoana afiliata, rezultand un venit suplimentar in suma de lei;

- in trim. III 2007, trim. IV 2007, trim. I 2008 si trim. II 2008 organul de inspectie fiscala a stabilit ca si cheltuieli nedeductibile suma de lei, reprezentand cheltuieli cu amortizarea unui autoturism utilizat de personalul de executie, venitul obtinut in natura de catre utilizator, nu a fost impus ; au fost incalcate prevederile art. 21 alin. 3 lit. n si art. 55 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece a dedus cheltuiala cu amortizarea pentru autovehiculul VW POLO SPORTLINE utilizat de personalul de executie iar venitul obtinut in natura de catre acesta nu a fost impozitat;

- in trim. IV 2008 societatea a inregistrat in contul 628 prestari servicii in suma de lei efectuate de SC A&D M SRL cu factura nr. SC SQM C SRL in suma de lei cu factura si HME C GmbH in suma de lei conform facturii nr.

Din verificarile efectuate organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste servicii suplimentare nu sunt aferente veniturilor din anul 2008, fapt pentru care, in conformitate cu prevederile art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aceste cheltuieli au fost stabilite ca nedeductibile.

In concluzie pentru intreaga perioada verificata (01.01.2005 -31.12.2008) au fost stabilite cheltuieli nedeductibile in suma de lei si venituri recalculate ca urmare a aplicarii principiului pretului de piata in relatiile comerciale intre persoanele afiliate in suma de lei, respectiv impozit pe profit in suma de lei, si majorari si penalitati de intarziere in suma de lei .

Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti

SC AC Management SRL a incheiat contractul de furnizare de servicii de consultanta cu societate germana Svonimir Rupnik in suma de 9.064 lei. Certificatul de rezidenta fiscala al societatii germane nu cuprinde toate datele prevazute la art. 118 alin. 3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si de la punctul 15 alin. 4) al Titlului V din HG nr. 44/2004, respectiv mentioneaza doar adresa, denumirea si numarul de identificare, impozit pe cifra de afaceri, fara a mentiona ca este rezident al statului german; traducerea a fost efectuata in data de 10.06.2009.

In baza prevederilor art. 116 alin. 2 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a fost calculat impozitul pe veniturile realizate de S R in procent de 15 %, respectiv suma de lei.

SC AC M SRL a incheiat contractul de furnizare de servicii de consultanta nr. cu Societatea F M din Franta, in baza caruia societatea franceza a obtinut in anul 2005 venituri din consultanta potrivit art. 115 alin. 1) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

SC AC M SRL a prezentat certificatul de rezidenta fiscala al societatii F M din Franta eliberat in data de fara a fi respectate prevederile punctului 15 alin. (1^{A2}) al Titlului V din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si anume " in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut in termenul de prescriptie rezidenta fiscala in statul contractant cu care are incheiata conventia de evitare a dublei impuneri, pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania". In certificatul de rezidenta fiscala nu este mentionat ca beneficiarul venitului a avut in termenul de prescriptie rezidenta fiscala pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania.

Potrivit prevederilor punctului 15 alin 1^{A1}) al Titlului V din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pana la prezentarea certificatului de rezidenta fiscala societatea verificata trebuia sa aplice prevederile titlului V din Codul fiscal.

Urmare a faptului ca certificatul de rezidenta fiscala nu cuprinde toate elementele prevazute in HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar societatea verificata nu a aplicat prevederile punctului 15 alin. 1^{A1}) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pentru

veniturile obtinute din Romania de Societatea Forces Motrices din Franta, a fost calculat impozitul pe veniturile obtinute de nerezident in suma de lei .

SC AC M SRL a incheiat contractul de furnizare de servicii de consultanta nr. cu H C GmbH din, in urma caruia societatea din a obtinut in anul 2007 si 2008 venituri din consultanta potrivit art. 115 alin. 1) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea verificata prezinta pentru anul 2007 un document emis in 19.06.2007, in care nu este mentionat ca societatea H C GmbH este rezident al Germaniei, societatea incalcand prevederile art. 118 alin. 3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si de la punctul 15 alin. 4) al Titlului V din HG nr. 44/2004 -Normele de aplicare a codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

SC AC M SRL mai prezinta pentru societatea H C GmbH din, dovada de rezidenta fiscala ce este eliberat de biroul fiscal H pentru H C GmbH din Elvetia, la data de 05.06.2009, fara a avea mentiunea ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie. rezidenta fiscala pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania, fiind mentionat ca este inregistrata in registrul fiscal Hasliberg in calitate de persoana juridica.

Dovada de rezidenta fiscala fiind emisa la data de 05.06.2009, societatea AC M SRL trebuia sa aplice prevederile punctului 15 alin 1^A1 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel organul de control a stabilit impozitul pe veniturile obtinute de H C GmbH din Romania, in suma de lei.

Din cele doua documente prezentate de societatea verificata pentru societatea H C GmbH, nu se poate stabili cu exactitate data la care societatea nerezidenta a fost infiintata; intr-un document fiind mentionat " data statutului - 11.06.2007, data jurnalului 18.06.2007, iar in dovada de rezidenta fiscala - inceput/sfarsit contribuabil canton 29.06.2007 - 31.12.9999.

Pentru debitele stabilite in suma de lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Taxa pe valoarea adaugata

Societatea a prezentat certificatul de inregistrare emis de ORC Timis seria B nr. eliberat la data de din care rezulta ca figureaza ca neplatitoare de TVA.

Societatea detine un alt certificat de inregistrare emis de ORC Timis, seria B nr. eliberat la data de din care rezulta ca

societatea verificata figureaza ca platitoare de TVA incepand cu data de 02.02.2004, data la care societatea nu era infiintata, data infiintarii fiind 27.02.2004.

Din certificatul de inregistrare seria B nr. eliberat de ORC Timis la data de rezulta ca societatea devine platitoare de TVA incepand cu data de; potrivit certificatului de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA nr., eliberat de DGFP Timis, SC AC M SRL indeplineste conditiile de luare in evidenta ca platitor de TVA la data de 01.07.2004.

Din documentele contabile prezentate de societatea verificata, cifra de afaceri delei este depasita in cursul lunii martie 2004.

Potrivit prevederilor art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, societatea era obligata sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii.

Solicitarea de inregistrare ca platitor de TVA a fost depusa cu intarziere, societatea fiind sanctionata prin procesul verbal de constatare a contraveniilor nr.cu suma de lei.

Deoarece in perioada aprilie - iunie 2004 societatea s-a comportat ca platitoare de TVA a colectat TVA in suma de lei, a dedus TVA in suma de lei si a achitat suma de lei.

In luna decembrie 2004 a importat bunuri din Franta pentru care nu s-a achitat TVA, fiind incalcate prevederile art. 150 alin. 2 si art. 131 alin. 1 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ; s-a colectat TVA in suma de lei.

In luna iunie 2007 a fost incheiat un contract de consultanta cu societatea elvetiana H C GmbH; in baza acestui contract s-a emis factura nr. in valoare de lei reprezentand consultanta in luna iunie .

Din dovada de rezidenta fiscala emisa de autoritatea elvetiana se retine ca societatea care a asigurat consultanta a fost infiintata in data de 29.06.2007; au fost incalcate prevederile art. 145 alin. 2 lit. a coroborat cu art. 21 alin. 4 lit. m art. 133 alin. 2 lit. g si art. 150 alin. 1 lit. b din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care a fost colectata taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

AC M SRL a facturat catre SC B SRL, societatea cu care are relatii de afiliere, servicii de consultanta, zece zile pe luna cu un tarif de de euro pe zi.

Din rapoartele de activitate anexate de prestatorii de servicii de consultanta cu care SC AC Management SRL are incheiate contracte, tariful practicat de acestia este cuprins intre de euro /zi.

In conformitate cu prevederile art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si avand in

vedere ca in relatiile cu SC B SRL tariful practicat a fost de euro adica mai mic decat tarifele practicate pentru serviciile de consultanta acordate altor societati, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea tarifului, respectiv la de euro/zi; s-a stabilit un venit suplimentar lei si TVA colectata in suma de lei in conformitate cu prevederile art. 137, art. 140(1) si art. 19 alin 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal modificat .

In luna decembrie 2008 H Co GmbH factureaza prestari servicii suplimentare, in suma de lei care nu sunt aferente veniturilor obtinute in anul 2008; cheltuielile efectuate in anul 2008 au fost stabilite ca nedeductibile si fost colectata TVA in suma de lei in conformitate cu prevederile art. 150 alin. 1 lit. a) si art. 133 alin.2 lit. g) si art. 145 alin. 1 si 2 litera a din Codul fiscal republicat.

Pentru diferenta de TVA fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere in suma de lei.

In anul 2004 si 2005 societatea a dedus TVA de pe facturi reprezentand cazare in spatii hoteliere din Timisoara in suma de lei in conditiile in care societatea are sediul in Timisoara, iar la sediul social sunt amenajate camere pentru cazarea consultantilor din tara cu care societatea are incheiate contracte de munca; au fost incalcate prevederile art. 145 alin. 8 si ale punctului 51 alin. 2 din HG nr. 44/2004- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aplicabil in perioada 2004-2005, art. 134 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare .

In anul 2004 societatea a inregistrat pe cheltuieli factura emisa de SC S SRL reprezentand contravaloarea reparatii la punctul de lucru in suma de lei din care TVA in suma de lei.

In data de 01.10.2004 punctul de lucru de pe str. s-a inchis dar societatea verificata nu a ajustat taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de reparatii efectuate ; organul de inspectie fiscala a stabilit TVA nedeductibila in suma de lei , in conformitate cu prevederile art. 147 alin. 5 din Codul fiscal si ale punctului 5 alin. 7 lit. a) al Titlului VI din HG nr.44/2004.

Societatea a achizitionat textile in suma de lei de la SC T S SRL si de la SC R E-I SRL, contravaloarea acestora a fost inregistrata in conturi de cheltuieli, dar aceste bunuri nu au legatura cu activitatea economica a societatii verificate.

Societatea verificata a achizitionat obiecte de inventar in suma de lei pentru sediul de pe str. In momentul inchiderii punctului de lucru aceste obiecte de inventar nu au fost vandute, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste obiecte de inventar nu au fost utilizate pentru desfasurarea activitatii economice; au fost incalcate prevederile

art. 145 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

A fost dedusa TVA de pe factura emisa de SC I COM SRL , reprezentand achizitii obiecte de inventar, document care nu a fost pus la dispozitia organului de inspectie fiscala, prin urmare TVA in suma de lei a fost stabilita ca nedeductibila.

Societatea a dedus TVA in suma de lei de pe factura emisa de SC H D SRL din M N reprezentand inchiriere microbuz si TVA in suma de lei de pe facturi reprezentand inchiriere autoturism C si intrucat aceste prestari de servicii nu au legatura cu activitatea economica a societatii a fost recalculata TVA deductibila in conformitate cu prevederile art. 145 alin. 3 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

A fost dedusa TVA in suma de lei de pe facturile emise de SC U A SRL reprezentand servicii de transport pentru trei masini P din Franta in Romania, in conditiile in care in aceasta perioada societatea avea in patrimoniu doar o singura masina marca Porsche, care a fost vanduta in decembrie 2007; organul de inspectie fiscala a stabilit ca TVA aferenta acestor prestari de servicii este nedeductibila fiind incalcate prevederile art. 145 alin. 2 litera a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In perioada decembrie 2005-decembrie 2006 societatea verificata a dedus TVA de pe facturi emise de Porsche Leasing, reprezentand rate leasing pentru achizitionarea unui autoturism VW POLO SL.19; acest autoturism nu a fost folosit de personalul de conducere sau de administratie societatea incalcannd prevederile art. 145 alin 3 lit. a coroborat cu art. 21 alin. 3 litera n si art. 55 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel ca TVA aferenta ratelor de leasing in suma de 10.239 lei a fost stabilita ca nedeductibila .

In luna iunie 2008 societatea verificata a dedus TVA, in suma de lei de pe facturi emise de SC A F SRL reprezentand achizitionarea unei plantatii de pomi fructiferi la B, facturi reprezentand achizitionarea de butoaie, servicii paza si achizitii confectii metalice in orasul B .

Referitor la aceste constatari, in nota explicativa data de administratorul societatii acesta afirma ca punctul de lucru pentru plantaia de pomi fructiferi nu a fost declarat si nu s-au obtinut venituri din productie din livada, intrucat anterior achizitionarii aceasta nu a fost intretinuta.

Societatea verificata a incalcat prevederile art. 145 alin. 2 lit. a, art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , astfel ca TVA aferenta acestor achizitii s-a stabilit ca nedeductibila.

In luna decembrie 2008 a fost achizitionat de societatea petenta un teren construibil in localitatea V pentru care deduce TVA in suma de lei, deasemenea mijloace fixe si obiecte de inventar tot pentru locatia de la V

pentru care deduce TVA in suma de lei , precum si o casa de vacanta achizitionata de la UCM Resita, fara TVA .

Deoarece pana la incheierea inspectiei fiscale societatea nu a declarat punctual de lucru de la V la ORC aceasta a incalcat prevederile art. 145 alin. 2 lit.a), art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

In luna decembrie 2008 societatea verificata a dedus TVA de pe facturi reprezentand prestari servicii suplimentare efectuate de SC A M S R L si SC S C S R L, cheltuieli ce nu au fost utilizate pentru obtinerea de venituri in anul fiscal 2008, aceste prestari de servicii fiind refacturate in luna februarie 2009; TVA in suma de lei aferenta a fost stabilita ca nedeductibila in conformitate cu prevederile art. 145 alin. 2 lit. A coroborat cu prevederile art. 21 alin 4 lit. m) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca in perioada 2004 - 2008 societatea a inregistrat TVA de plata, pentru TVA in suma de lei, stabilita ca nedeductibila s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

III. Luând în considerare constatarile organului de inspectie fiscala , motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

1. Referitor la impozit pe dividende in suma de lei

Impozitul pe dividende a fost stabilit ca urmare a nedeductibilitatii cheltuielilor in suma de lei efectuate in anul 2004, perioada in care societatea avea statul de microintreprindere.

Cheltuielile in suma de lei reprezinta:

- chetuieli cu cazarea lei;
- achizitii confectii lei;
- lucrari de constructii lei;
- decoratiuni lei;
- tablouri lei;
- aparatura lei;
- vase decorative lei;
- servicii de masa lei;
- protocol lei;
- obiecte de inventar lei;
- achizitii diverse lei;
- cheltuieli privind amortizarea autoturismului AUDI in suma totala de lei.

Organele de inspectie fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli au fost efectuate in favoarea actionarului, intrucat nu au legatura cu activitatea propriuzisa a societatii si au fost tratate ca si dividende.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificată prin OG nr. 83/2004, la art. 7 (12) lit. d), precizează:

1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

dividend - o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, [...]”

d) [...) Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

Potrivit textului de lege sus citat, se reține că dividendul este definit atât ca o distribuție de bani, efectuată de o societate comercială către o persoană ce deține titluri de participare la societatea respectivă cât și contravaloarea unor bunuri achiziționate în scopul personal al asociatului.

În cazul în speță, s-au achiziționat bunuri și servicii care nu au legătură cu activitatea desfășurată de societate, nu sunt aferente realizării de venituri, prin urmare aceste bunuri și servicii au fost utilizate de asociat.

Referitor la susținerea societății ca în anul 2004 a avut statut de microîntreprindere și deductibilitatea fiscală se analizează doar la platitorii de impozit pe profit nu la platitorii impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, organul de soluționare a contestației precizează că statutul de microîntreprindere îi oferă contribuabilului posibilitatea de a opta pentru un mod de impunere, dar nu presupune că societatea poate utiliza resursele în alt scop decât acela de a realiza venituri.

Prin achiziționarea unor servicii și bunuri care nu au nicio legătură cu activitatea economică și nu concurează la realizarea veniturilor (ex: confecții, lenjerie, aparatură casnică, draperii, tablouri, servicii de masă, etc.), s-a diminuat practic profitul impozabil și implicit impozitul datorat, astfel că bugetul de stat a fost prejudiciat.

Referitor la cheltuielile privind amortizarea autoturismului Audi în anul 2004.

În anul 2004 societatea avea în patrimoniu un număr de 5 mașini în condițiile în care persoanele care utilizau aceste autoturisme erau 2 cu funcții de conducere și două angajate cu contract de muncă a căror atribuții prevedeau și deplasarea.

Societatea susține că în anul 2004 a avut statut de microîntreprindere, deductibilitatea fiscală se analizează doar la platitorii

de impozit pe profit nu la platitorii impozitului pe veniturile microintreprinderilor.

Amortizarea mijloacelor fixe la persoanele platitoare de impozit pe venit este reglementata de art.112 din Codul fiscal respectiv:

“ *Prevederi fiscale referitoare la amortizare*

Persoanele juridice platitoare de impozit pe venit sunt obligate sa evidentieze contabil cheltuielile de amortizare, conform art. 24, aplicabil platitorilor de impozit pe profit “, prin urmare sustinerile petentei sint nejustificate, motiv pentru care se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la impozitul pe profit

Diferenta de impozit pe profit a fost stabilita de organul de inspectie fiscala ca urmare a nedeductibilitatii unor cheltuieli in suma de 398.276 lei si a unor venituri suplimentare in suma de

Cheltuielile stabilite de organul fiscal ca nedeductibile in suma de lei, se refera la:

- achizitii de obiecte de inventar lei
- amortizare autoturism Audi si VW Polo Sportline lei
- cazare in Romania lei
- cazare in Austria lei
- amenajare gradina la sediul social al societatii lei
- inchiriere autoturism Chevrolet Lacetti lei
- transport autoturism Porschelei
- servicii de consultanta de la HME Consulting lei.
- servicii de consultanta de la trei subcontractanti pentru care veniturile au fost inregistrate in alt exercitiu fiscal lei
- reparatii efectuate in Franta la un autoturism lei.

Referitor la obiecte de inventar in suma de lei

In continutul contestatiei, petenta precizeaza ca obiectele de inventar in cauza au fost utilizate in cadrul societatii, neavand relevanta daca au fost utilizate la sediul social sau la un punct de lucru, miscarea bunurilor in interiorul societatii nu implica facturarea acestora.

Din continutul raportului de inspectie fiscala se retine ca prin nota explicativa data de administratorul societatii acesta a instiintat organul de inspectie fiscala de existenta unor procese verbale de casare a obiectelor de inventar.

Prin urmare, nu se poate aprecia cu certitudine daca aceste obiecte de inventar mai sunt in evidenta societatii sau au fost casate, iar la dosarul contestatiei nu au fost depuse documente care au relevanta in speta.

Potrivit prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, sarcina probei se refera in primul rand la contribuabil, astfel:

ART. 64

“Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situatiei de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.”

Avand in vedere ca petenta nu prezinta documente care pot fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere, se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la amortizarea autoturismului Audi si VW Polo in suma de lei

In contestatia formulata societatea petenta sustine ca organul de inspectie fiscala a invocat un temei legal eronat in calificarea amortizarii ca si cheltuiala nedeductibila, intrucat amortizarea este tratata la art. 24 si nu la art.21 alin.1 din Codul fiscal .

Referitor la acest aspect, precizam ca organul de inspectie fiscala nu a verificat modul de calcul al amortizarii ci daca au fost respectate prevederile art.21 alin.3 lit.n din Legea nr.571/2003, republicata, referitoare la deductibilitatea cheltuielilor de functionare, intretinere si reparatii ale autoturismelor utilizate de angajatii cu functii de conducere, de catre administratori sau personal .

In speta sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art. 21 alin. (3) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata(...):

n) cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei

persoane fizice cu astfel de atributii. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.”

- art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 43 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

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

„ Sunt considerate cheltuieli facute în favoarea participantilor urmatoarele:

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

- art.24, alin.11 lit.h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ Amortizarea fiscala se calculeaza:

(...) h) numai pentru autoturismele folosite în conditiile prevazute la art. 21 alin. (3) lit. n)”

Potrivit prevederilor legale invocate sunt deductibile limitat cheltuielile cu functionarea, intretinerea si reparatiile autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si administrare, in timp ce pentru autoturismele folosite de angajatii societatii deductibilitatea cheltuielilor de functionare, intretinere si reparatii este conditionata de folosirea lor pentru realizarea obiectului de activitate al acesteia si de justificarea cu documente legale, in conformitate cu regula generala prevazuta la art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Din Raportul de inspectie fiscala se retine ca pentru intreaga perioada verificata (2005-2008), numarul de masini existente in patrimoniul societatii depaseste numarul persoanelor indreptatite a utiliza autoturisme, respectiv personal cu functii de conducere, administratorul sau salariatii care au prevazut in contractul de munca locul de desfasurare al activitatii pe teren.

Deasemenea, majoritatea clientilor societatii sunt din Resita , societatea are doua puncte de lucru deschise in aceasta localitate, iar pentru salariatii de la sediul social (Timisoara) se deconteaza cheltuielile de transport.

Din textele de lege citate anterior, se observa ca legiutorul a precizat in mod expres faptul ca, amortizarea precum si cheltuielile de functionare, întreținere si reparatii aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare sunt deductibile limitat **la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice** cu astfel de atributii.

Tinand cont de prevederile legale citate anterior, precum si de faptul ca, societatea contestatoare, nu face dovada cu documente legal intocmite, din care sa rezulte traseul , durata, respectiv realitatea efectuării

transporturilor cu autoturismele în speta, se retine că în mod corect, organele de inspectie fiscala nu au acceptat ca deductibile cheltuieli în suma de 55.074 lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea a două autoturisme, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

Referitor la neadmiterea la deducere a cheltuielilor privind cazarea

Organul de inspectie fiscala nu a admis deductibilitatea cheltuielilor privind cazare la hoteluri din Timisoara pentru angajatii societatii si ai celorlalte societati de consultanta prestatoare de servicii din tara, deoarece societatea dispune de spatii de cazare la sediul de pe str. Gospodarilor din Timisoara.

În continutul contestatiei petenta apreciaza ca organul de inspectie fiscala nu aduce nici o dovada ca aceste cheltuieli nu ar fi realizate în scopul realizarii de venituri impozabile, considera ca acestea sunt nedeductibile fara o motivatie, fara a identifica persoanele care au fost cazate în perioada respectiva.

În drept, potrivit art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Cheltuielile privind cazarea în Timisoara nu pot fi considerate cheltuieli aferente veniturilor, intrucat pentru aceleasi venituri au fost efectuate alte cheltuieli cu aceiasi destinatie, respectiv cazare.

Pentru amenajarea spatiului de cazare din Timisoara s-au înregistrat cheltuieli deductibile în anul 2004 în suma totala de lei, iar faptul ca exista doar receptie provizorie (în situatia în care investitia a fost facuta în anul 2004) nu este un fapt imputabil organului de inspectie fiscala.

Nu poate fi retinuta aprecierea petentei si anume ca organul de inspectie fiscala nu aduce nici o dovada ca aceste cheltuieli nu ar fi realizate în scopul realizarii de venituri impozabile, fara a identifica persoanele care au fost cazate în perioada respectiva, intrucat potrivit prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, sarcina probei se refera în primul rand la contribuabil, care poate dovedi necesitatea efectuarii acestor cheltuieli.

Acelasi rationament se impune si în ceea ce priveste suma de lei reprezentând cazare la un hotel din Austria în perioada 27.12.2005- 02.01.2006. Sarcina probei fiind în special a contribuabilului, acesta avea obligatia sa depuna la dosarul contestatiei documente

justificative din care sa rezulte ca in perioada sarbatorilor de iarna au avut loc cursuri de perfectionare.

Pe cale de consecinta se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru capatul de cerere referitor la neadmiterea la deducere a cheltuielilor privind cazarea atat in tara (suma de lei), cat si cazarea in Austria in suma de lei .

Referitor la cheltuieli privind amenajare gradina la sediul social al societatii in suma de lei

In continutul contestatiei societate petenta considera ca organul de inspectie fiscala a incalcat principiul libertatii de gestiune (fapt invocat pe tot parcursul contestatiei); cheltuielile efectuate cu amenajarea gradinii la sediul social au fost efectuate cu scopul realizarii de venituri avand rolul de a crea un cadru ce tine de imaginea firmei, si in acord cu tinuta imobilelor din vecinatate.

În drept, art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

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

[...] (4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“(...) m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora, în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Din cele prezentate se retine ca nu poate fi determinat scopul in care au fost efectuate cheltuielile privind amenajarea gradinii si nu se poate face dovada legaturii cu obiectul principal de activitate.

Motivele invocate de contestatoare , respectiv ca amenajarea gradinii are rolul de a crea un cadru ce tine de imaginea firmei, si in acord cu tinuta imobilelor din vecinatate nu pot fi luate in considerare, acestea nefiind motive care sa justifice legatura cu obiectul de activitate, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu inchiriere autoturismului Chevrolet Lacetti in suma de lei

In fapt,organul de inspectie fiscala a stabilit ca nedeductibile cheltuielile reprezentand inchirierea unui autoturism in conditiile in care societatea detine in patrimoniu un numar de 13 autoturisme.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscal nu a facut analiza a modului de utilizare a autoturismelor si a stabilit ca societatea trebuia sa se limiteze la un numar de 13 autoturisme, in acest fel organul de inspectie fiscala s-a "amestecat" in modul de administrare al societatii .

In speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare preved:

"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) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

"(...) m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora, în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte;"

Potrivit acestor prevederi, contribuabilul avea obligatia sa justifice necesitatea utilizarii unui autoturism inchiriat in conditiile in care detine in patrimoniu un numar de 13 autoturisme.

La dosarul contestatiei nu au fost depuse documente justificative privind modul de utilizare al autoturismului, respectiv contracte, comenzi incheiate de persoana care a utilizat acest autoturism.

Contribuabilul intelege ca obligativitatea justificarii utilizarii autoturismului revine organului de inspectie fiscala, iar faptul ca acesta a stabilit ca nejustificate acest tip de cheltuieli constituie imixtiune in modul de gestionare al afacerii.

Atributiile organului de inspectie fiscala sunt reglementate de OG nr.92/2003 , republicata:

ART. 5

Aplicarea unitara a legislatiei

Organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei, urmarind stabilirea corecta a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

ART. 7

Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

Ca urmare, obligatia organului de inspectie fiscala este acela de a stabili corect impozitele si taxele, sa obtina si sa utilizeze informatiile pe care le pune contribuabilul la dispozitie si sa adopte solutiilor admise de lege, interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege, ceea ce nu presupune incalcarea pricipiului libertatii de gestiune a persoanelor supuse verificarii fiscale.

Pe cale de consecinta , se va respinge contestatia ca neîntemeiata pentru capatul de cerere referitor la neadmiterea la deducere a cheltuielilor privind inchirierea unui autoturism in suma de 14.100 lei.

Referitor la nedeductibilitatea cheletuielilor privind transportul unui autoturism Porsche

Suma de lei reprezinta cheltuiala nedeductibila din totalul cheltuielilor efectuate de societate reprezentand transportul a trei masini Porche din Franta in Romania(trim.II 2007) ; suma de lei reprezinta contravaloarea transportului a doua masini P pe ruta Timisoara - Franta (trimestrul IV 2007), in conditiile in care in perioada verificata societatea detinea in patrimoniu o singura masina P pe care a vandut-o in decembrie 2007.

Intrucat contravaloarea transportului se refera la trei masini, organul de inspectie fiscala a stabilit ca transportul nu este aferent activitatii societati.

Sustinerile petentei referitoare la acest aspect sunt ca organul de inspectie fiscala nu a analizat efectivitatea prestarii serviciului, in baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, desi in speta sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit.m, care prevad care sunt conditiile in care cheltuielile privind serviciile prestate pot fi deductibile din punct de vedere fiscal, adica sa fie sustinute de un contract, sa fie necesare societatii si sa fie efectiv prestate, conditii indeplinite de societate.

Societatea sustine ca tariful de transport este acelasi indiferent de numarul masinilor transportate, iar faptul ca in comanda se face mentiune la mai multe autoturisme este o eroare, obiectul transportului fiind un singur autoturism si acest element nu prezinta relevanta sub aspect fiscal.

Din analiza comenzilor de transport anexata la facturile emise de SC U A SRL in calitate de transportator se retin urmatoarele: - la

comanda din 16.05.2007 contravaloarea prestatiei este de lei + tva, iar la comanda din 06.11.2007 contravaloarea prestatiei este de lei + tva ;

- un simplu calcul matematic indica faptul ca tariful pentru o masina este de lei(trei masini in primul caz si doua in cel de-al doilea), ceea ce nu presupune o eroare in documentele de transport asa cum sustine petenta;

- masina P aflata in evidentele societatii a fost vanduta in luna decembrie 2007, deci nu avea cum sa fie transportata din Timisoara in Franta.

- in aceste conditii contravaloarea transportului ce trebuia suportata de societate era pentru o singura masina la transportul in tara, diferenta urmand a se recupera de la beneficiarii autoturismelor;

- societatea nu depune documente din care sa rezulte ca a fost recuperata contravaloarea cheltuielilor de transport pentru autoturismele care nu le avea in evidenta, motiv pentru care se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la cheltuielile privind serviciile de consultanta prestate de HME Consulting in suma de lei.

In luna iunie 2007 SC AC M SRL a incheiat contractul de consultanta nr. cu firma H C GmbH cu sediul in Elvetia, serviciile fiind facturate cu factura nr..... in suma de lei. Din raportul de activitate prezentat rezulta ca societatea elvetiana a asigurat consultanta pentru o perioada de 11,5 zile, dar din certificatul de rezidenta fiscala emis de autoritatea fiscala din Elvetia rezulta ca firma prestatoare a fost infiintata in data de 29.06.2007.

Petenta sustine ca din pagina de internet a Registrului Comertului din Elvetia rezulta ca societatea prestatoare a fost infiintata in data de 22.06.2007 avand numarul de ordine, 2 actionari persoane fizice, de la aceasta data societatea exista legal, in intervalul 22 - 30 iunie 2007 cei doi actionari puteau presta servicii de consultanta .

Si in conditiile in care societatea elvetiana nu ar fi fost inregistrata la data prestarii serviciilor de consultanta, aceasta nu constituie un impediment pentru nesocotirea raportului juridic si inlaturarea efectelor serviciilor prestate efectiv in favoarea societatii romane.

In drept, in conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 , republicata:

“ (2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata*

organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz”; in speta supusa analizei organul fiscal a luat in considerare certificatul de rezidenta fiscala emis de autoritatea fiscala elvetiana din care rezulta ca H Co GmbH a fost inregistrata in registru fiscal in calitate de persoana juridica in data de 29.06.2007.

Art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

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

iar la alin. (4) lit. m al articolului mentionat mai sus se prevede:

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta , asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte;[...]"

Pct. 48 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal mentioneaza :

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate."

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca serviciile de consultanta s-au facturat in data de 20.06.2007 in baza contractului nr., aceste documentele fiind incheiate anterior infiintarii societatii prestatoare si in acest interval, serviciile nu puteau fi executate fizic.

Astfel, intrucat documentele prezentate nu atesta faptul ca serviciile in cauza au fost prestate, se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la servicii de consultanta in suma de lei

In trimestrul IV 2008 societatea a inregistrat in contul 628 prestari servicii in suma de lei efectuate de SC A M SRL cu factura nr.), SC S C SRL in suma de lei cu factura si H C GmbH in suma de lei cu factura nr.; organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste servicii nu sunt aferente veniturilor din anul 2008 motiv pentru care a considerat suma de lei ca nedeductibila.

Constatarile organului de inspectie fiscala au avut la baza si declaratia administratorului societatii potrivit careia aceste servicii de consultanta au fost prestate in vederea realizarii unui raport privind controlul calitatii procesului de productie la UCM Resita, raport ce a presupus o perioada de o luna de lucru iar contravaloarea serviciilor din acest raport a fost facturata in luna februarie 2009.

In drept sunt aplicabile prevederile art.21 pct.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal potrivit carora: *“pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare”* in consecinta contestatoarea a efectuat cheltuieli care nu au generat venituri in anul 2008, motiv pentru care organele de inspectie fiscala in mod intemeiat au procedat la recalcularea bazei de impozitare stabilind in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar in suma totala de 169.130 lei.

Societatea petenta sustine ca deductibilitatii cheltuielilor nu este conditionata de obtinerea de venituri in acelasi exercitiu financiar si ca legiuitorul nici nu putea introduce o astfel de restrictie, intrucat in practica sunt necesare perioade indelungate pentru efectuarea si finalizarea unor lucrari, tinadnd seama de complexitatea acestora.

In drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

ART. 19

“ (1) 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 la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Referitor la sustinerea societatii ca exista posibilitatea sa inregistreze veniturile corespunzatoare in contul 711 concomitent cu productia neterminata aferenta in trim. IV 2008, aceste venituri ar fi devenit impozabile cel mai devreme la 15 februarie 2009, astfel ca societatea datoreaza doar majorari de intarziere aferente pentru 2 luni (15.02 - 25.04.

2009), organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca atributiile organului de inspectie fiscala sunt acelea de a constata relevanta starilor de fapt fiscale nu de a "reface" eventualele erori in evidenta contabila a contribuabililor.

Avand in vedere cele precizate se retine ca legal organul de inspectie fiscala a stabilit ca nedeductibile cheltuielile efectuate in anul 2008 care nu au corespondenta in venituri, motiv pentru care se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la nedeductibilitatea cheltuielilor privind reparatiile efectuate in Franta pentru un autoturism in suma de lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit aceste cheltuieli ca nedeductibile, intrucat factura emisa de P A S avea inscris la rubrica TVA un cod fiscal al unei societati din Franta si nu al beneficiarului.

In contestatie societatea petenta aduce argumente in aparare faptul ca organul de inspectie fiscala a incadrat eronat aceasta deficienta, respectiv art.19 alin.4 lit.f din Codul fiscal.

Referitor la acest aspect , facem precizarea ca in RIF organul de inspectie fiscala a precizat ca societatea a incalcat prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.4 lit.f .

In drept, art. 19 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

" 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 la care se adauga cheltuielile nedeductibile .

Art. 21 alin. (4) lit. f) al aceluasi act normativ:

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

In conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din acelasi act normativ :

" Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare (...)

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca la calculul profitului impozabil nu sunt deductibile cheltuielile care nu au la baza documente justificative, respectiv documentele care nu contin

elementele enumerate, la art.155, in speta codul de identificare fiscala corect, prin urmare , cheltuielile in suma de lei sunt nedeductibile.

Referitor la majorarea bazei de impozitare cu suma de lei

Societatea apreciaza ca organul de inspectie fiscala a incadrat eronat indicand prevederile art. 19 alin. (5) din Codul fiscal pentru a recalifica valoarea unor venituri, intrucat unicul articol din cadrul Codului Fiscal care permite organului de inspectie fiscala sa analizeze valoarea unei tranzactii este art. 11 alin. (1) si (2) care permite organului fiscal sa evalueze valoarea tranzactiilor cu partile afiliate.

Dispozitiile legale referitoare la reconsiderarea preturilor practicate intre entitati afiliate au in vedere numai tranzactiile intre societati din Romania si cele straine , nefiind aplica bile tranzactiilor dintre societati romane.

O astfel de aplicare este lipsita de logica si inutila de vreme ce venitul impozabil al uneia are contrapartida cheltuiuala deductibila a celeilalte, fara efect fiscal per ansam blu.

In drept, art.11 alin.(1) si alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

Art.11 alin.(1) „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.,,

Art.11 alin.(2) ”In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate , autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane , dupa cum este necesar , pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmatoarele metode :

a) metoda compararii preturilor , prin care pretul de piata se stabileste pe baza preturilor platite altor persoane care vand bunuri sau servicii comparabile catre persoane independente ” coroborat cu prevederile pct.25din HG nr.1840/2004 de modificare a HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifica:

Pct. 25. Metoda compararii preturilor

” Determinarea pretului de piata are la baza comparatia pretului tranzactiei analizate cu preturile practicate de alte entitati independente de aceasta, atunci cand sunt vandute produse si servicii comparabile.

Pentru transferul de bunuri, marfuri sau servicii între persoane afiliate, pretul de piață este acel pret pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condiții existente pe piață, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de marfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoanele afiliate cu prețurilor convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile.”

În speta sunt incidente și prevederile pct 26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică:

” pct. 26 preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc , pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar , în condiții de concurență loială ,,

La solicitarea organului de inspecție fiscală, societatea petenta a întocmit o situație din care rezultă că facturând serviciile cu tariful de euro pentru această activitate societatea înregistrează pierdere.

Situația nu a fost prezentată la dosarul contestației, iar din actul de control nu rezultă dacă s-au analizat contractele, necesitatea efectuării serviciilor de prestări, situația cheltuielilor cu personalul , cu servicii executate de terți, alte cheltuieli de exploatare, cheltuieli de protocol , cheltuieli de amortizare pe care societatea le-a înregistrat cu realizarea acestor servicii de consultanță.

Pentru lamurirea aspectelor privind cheltuielile refacturate, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a societății și având în vedere că s-a sesizat Comisia Fiscală Centrală cu “ *Nota privind reconsiderarea evidentelor în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate”* , se impune aplicarea prevederilor art. 216, alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată cu modificările și completările ulterioare:

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situația în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, respectiv desființarea și refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la majorarea bazei de impozitare cu suma de 64.289 lei , reprezentând serviciile presate către persoanele juridice afiliate și implicit calculul accesoriilor aferente.

Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în suma de lei

In perioada verificata societatea a beneficiat de servicii de consultanta, astfel :

- societatea germana S R servicii de consultanta in suma de lei;
- societatea F M din Franta servicii consultanta in suma de lei;
- societatea H C GmbH- Elvetia servicii de consultanta in suma de lei;

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca certificatul de rezidenta fiscala al societatii germane S R nu cuprinde toate datele prevazute la art. 118 alin. 3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si de la punctul 15 alin. 4) al Titlului V din HG nr. 44/2004, respectiv mentioneaza doar adresa, denumirea si numarul de identificare, impozit pe cifra de afaceri, fara precizarea ca este rezident al statului german, traducerea fiind efectuata in data de 10.06.2009.

Pentru serviciile de consultanta prestate de societatea germana S R in suma de lei a fost stabilit impozit venit nerezidenti in suma de lei.

Referitor la contractul pentru servicii de consultanta nr. ACM 192 A-FR incheiat cu S F M din Franta, certificatul de rezidenta fiscala al societatii F M din Franta eliberat in data de 26.05.2009 a fost emis fara a fi respectate prevederile punctului 15 alin. (1^A2) al Titlului V din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv in certificatul de rezidenta fiscala nu este mentionat ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie rezidenta fiscala pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania.

Pentru serviciile de consultanta in suma de lei a fost calculat impozit pe venit nerezidenti in suma de lei.

Referitor la contractul de servicii de consultanta nr. 438/01.06.2007 incheiat cu HM C GmbH din Elvetia, societatea verificata a prezentat pentru anul 2007 un document emis in 19.06.2007, in care nu este mentionat ca societatea H C GmbH este rezident al Germaniei

Pentru aceiasi societate a prezentat dovada de rezidenta fiscala eliberata de biroul fiscal Hasliberg pentru H C GmbH din Elvetia, la data de 05.06.2009 fara a avea mentiunea ca beneficiarul venitului a avut in termenul de prescriptie rezidenta fiscala pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania.

Din cele doua documente prezentate de societatea verificata pentru societatea H C GmbH, nu se poate stabili cu exactitate data la care societatea nerezidenta a fost infiintata, intr-un document fiind mentionat " data statutului - 11.06.2007, data jurnalului 18.06.2007, iar in dovada de rezidenta fiscala - inceput/sfarsit contribuabil 29.06.2007 - 31.12.9999, motiv pentru care pentru serviciile de consultanta in suma de lei a fost stabilit impozit pe veniturile obtinute de nerezident in suma de lei.

Societatea considera ca sunt aplicabile dispozitiile pct. 15 alin. (I²) din Normele de aplicare a Titlului V din Codul fiscal, potrivit carora prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri se aplica „ *in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri, pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania*”.

Pentru a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri trebuiau indeplinite doua conditii:

- prezentarea certificatului de rezidenta eliberat de statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri;
- certificatul de rezidenta sa mentioneze faptul ca beneficiarul venitului a avut rezidenta in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri pentru toata perioada pentru care s-au realizat veniturile din Romania.

Faptul ca nu este mentionat ca beneficiarul venitului a avut in termenul de prescriptie rezidenta fiscala pentru toata perioada in care s-au realizat venituri din Romania reprezinta de fapt, termenul inlauntrul caruia este necesara prezentarea certificatului de rezidenta fiscala; a considera ca acest document trebuie sa mentioneze faptul ca persoana beneficiara a veniturilor a avut rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri pe intreaga durata a termenului de prescriptie inseamna a extinde efectele dispozitiei punctului pct. 15 alin. (I²), contrar scopului certificatului de rezidenta.

In sustinerea contestatiei este invocata Decizia nr. 2/2005 a Comisiei fiscale Centrale modificata prin Decizia nr. 4/2006 care nu a fost luata in considerare de organul de inspectie fiscala desi deciziile Comisiei au de regula un caracter normativ, solutiile facand in acest caz corp comun cu textul legal interpretat .

Prin prezentarea certificatelor de rezidenta fiscala ale partenerilor contractuali nerezidenti sunt aplicabile dispozitiile conventiilor de evitare a dublei impuneri care alocă dreptul de impozitare statului de rezidenta al beneficiarului de venituri, prin urmare societatea nu este obligata la plata unui impozit si atat mai mult la plata accesoriilor .

In drept, art.118 din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal, prevede:

“ *Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidenta fiscala.*”

De asemenea, prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr. 2/19.09.2005 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor

prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata, conventiile de evitare a dublei impuneri si probleme de procedura fiscala la pct. 2 s-a precizat ca:

“ baza conventiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislatia interna in materie:

In situatia prezentarii, in termenul de prescriptie a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala intr-un stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania, veniturile obtinute de acest nerezident din Romania sunt impozabile potrivit conventiei, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in acel stat contractant pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile.”

Forma si continutul certificatului de rezidenta sunt reglementate de pct.15 alin.4 al Titlului V din HG nr. 44/2004:

4) Forma si continutul certificatului de rezidenta fiscala sau ale documentului prevazut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenti sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidenta al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) trebuie sa cuprinda, in principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum si a autoritatii care a emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscala, mentiunea ca este rezident fiscal in statul emitent, precum si data emiterii certificatului sau a documentului.

Din continutul raportului de inspectie fiscala se retine ca certificatul eliberat de autoritatea fiscala germana mentioneaza doar adresa, denumirea si numarul de identificare, impozit pe cifra de afaceri, fara a mentiona ca este rezident al statului german .

Faptul ca certificatul de rezidenta nu cuprinde elementele prevazute de legislatia in vigoare a impus calcularea impozitului pe veniturile realizate de Z R in procent de 15 %, respectiv suma de lei.

Sustinerea contestatarei si anume ca impunerea prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal roman a unor dispozitii referitoare la forma si continutul certificatului de rezidenta eliberat de un alt stat pentru proprii rezidenti inseamna a se substitui unei alte autoritati statale, este lipsita de temei, deoarece prevederile de la Titlul V al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare referitoare la modelul si continutul certificatului de rezidenta fiscala emis de alte state decat Romania sunt in deplina concordanta cu prevederile din conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state .

Prin adresa cu nr. emisa de Ministerul Finantelor Publice, Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat si inregistrata la DGFP Timis sub nr. au fost transmise directiilor generale de finante din tara modele de certificate de rezidenta

fiscala emise de alte state , in care exista mentiunea « este rezident al statului pe anul (...).

Prezentarea unui document in care este specificat doar numar de identificare, impozit pe cifra de afaceri pentru Z R, nu este suficient pentru a demonstra ca persoana juridica este rezidenta a statului German, (putandu-se trage concluzia ca este sediu permanent si nu rezident) pentru a putea fi aplicata conventia de evitare a dublei impuneri.

Referitor la contractul de prestari servicii nr. ACM 192 A-FR incheiat cu societatea F M din Franta, societatea petenta a prezentat certificatul de rezidenta fiscala al societatii F M din Franta eliberat in data de 26.05.2009. In certificatul de rezidenta fiscala nu este mentionata ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania

Intrucat certificatul de rezidenta fiscala nu cuprinde toate elementele prevazute in legislatia invocata ca aplicabila in speta, organul de inspectie fiscala a stabilit legal ca societatea datoreaza impozit pe veniturile obtinute de nerezidenti, in suma de lei .

Contestatarul mentioneaza ca in Decizia nr. 2/2005 a Comisiei fiscale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata, conventiile de evitare a dublei impuneri, impozitului pe venit si probleme de procedura fiscala, la art. 2 se prevede “ *In situatia prezentarii, in termenul de prescriptie, a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala intr-un stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania, veniturile obtinute de acest nerezident din Romania sunt impozabile potrivit conventiei, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in acel stat contractant pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile*”.

Termenul de prescriptie se refera la termenul de prescriptia de 5 ani prevazut de legislatia din Romania, in cazul celui de al doilea termen de prescriptie scris in textul de act normative mentionat mai sus, deoarece este inclus in textul “*in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in acel stat contractant pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile*”, se refera la termenul de prescriptie al statului de rezidenta al societatii care solicita eliberarea certificatului de rezidenta fiscala (care in cazul Frantei este de trei ani).

Avand in vedere ca certificatul de rezidenta fiscala a fost prezentat cu intarziere de 4 ani desi trebuie sa fie prezentat in perioada de prescriptie prevazuta de legislatia in vigoare a Romaniei si sa aiba mentiunea ca este rezident fiscal pe toata perioada de prescriptie prevazuta de legislatia statului de rezidenta al societatii care solicita eliberarea certificatului de rezidenta fiscala, pentru toata perioada in care a realizat veniturile din Romania societatea

datoreaza impozit pe veniturile realizate de rezidenti, in suma de lei.

Referitor la veniturile realizate din Romania de H C GmbH din Elvetia in baza contractului de consultanta nr., societatea verificata a prezentat pentru anul 2007, un document emis in data 19.06.2007 in care nu este mentionat ca societatea H C GmbH este rezident al Germaniei . Pentru aceiasi societate prezinta si dovada de rezidenta fiscala eliberata de biroul fiscal H la data de 05.06.2009, care nu are inscrisa mentiunea ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania, fiind mentionat doar ca este inregistrata in registrul fiscal H in calitate de persoana juridica.

Din cele doua documente prezentate de societatea verificata pentru societatea H C GmbH, nu se poate stabili cu exactitate data la care societatea nerezidenta a fost infiintata, intrucat intr-un document este mentionat " data statutului -11.06.2007; data jurnalului 18.06.2007", iar in dovada de rezidenta fiscala -"inceput/sfarsit contribuabil canton 29.06.2007-31.12.9999".

Dovada de rezidenta fiscala fiind emisa la data de 05.06.2009, in speta sunt aplicabile prevederile punctului 15 alin. 1^A1 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel organul de inspectie fiscal a stabilit ca impozitul pe veniturile obtinute de H C GmbH din Romania, in suma de lei.

Pentru debitele stabilite in suma totala de lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei; calculul accesoriilor s-au facut avand in vedere urmatoarele considerente :

- Decizia comisiei fiscale nr. 4/2006, aprobata prin Ordinul 1551/15.09.2006 punctul 2 prevede "*producand efecte inclusiv asupra calculului de obligatii fiscale accesorii aferente, acestea calculandu-se numai pentru impozitul calculat conform conventiei si neachitat la termen;*
- OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat art. 119 si art. 120 prevede ca pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere, iar majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Intrucat prevederile din decizia comisiei fiscale nr. 4/2006 nu au fost preluate in OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, in speta sunt aplicabile prevederile OG nr.92/2003 referitoare la calculul majorarilor de intarziere.

Potrivit prevederilor art. 3 alin. 2 din Codul de procedura fiscala - modificarea si completarea Codului de procedura fiscala "*orice modificare sau completare la prezentul cod intra in vigoare cu incepere din prima zi a anului urmatore celui in care a fost adoptata prin lege*".

Republicarea Codului de procedura fiscala in MO 513/ iulie 2007 s-a facut in baza Legii nr. 343 din 17 iulie 2006 si aceasta lege nu cuprinde si prevederile Deciziei nr.4/2006 a comisiei fiscale.

Referitor la TVA in suma de lei

Diferenta de TVA in suma de lei stabilita de organul de inspectie fiscala, se refera la TVA nedeductibila in suma de lei si TVA colectata in suma de lei.

TVA colectata in suma de lei se compune din :

- lei diferenta TVA din perioada aprilie 2004-iunie 2004;
- lei TVA colectata - sistem taxare inversa;
- lei TVA aferenta serviciilor care nu au corespondenta in venituri;
- lei TVA aferenta veniturilor recalculate pentru persoanele afiliate ;
- lei TVA recalculata pentru importuri de bunuri din Franta.

- TVA nedeductibila in suma de lei se compune din:

- lei reprezentand cazare;
- lei recalculare TVA amenajare spatiu ;
- lei inchiriere microbuz;
- lei inchiriere C;
- lei TVA aferenta ratelor de leasing ;
- lei TVA dedusa pentru facturi de transport;
- lei TVA dedusa de pe documente lipsa;
- lei TVA aferenta achizitiei unei plantatii
- lei TVA aferenta achizitiei unui teren in localitatea V;
- lei TVA aferenta mijloacelor fixe si obiecte de inventar de la locatia V;
- lei TVA aferenta unor prestari servicii care nu au corespondenta in venituri;
- lei TVA aferenta unor obiecte de inventar care nu sunt destinate realizarii de venituri.

Referitor la TVA in suma de lei

Suma de lei reprezinta TVA colectata de societate pentru perioada aprilie 2004 - iunie 2004 (total TVA colectata = lei din care s-a sczut suma de achitata), cauza supusa solutionarii fiind daca societatea datoreaza TVA colectata pentru perioada aprilie 2004-iunie 2004 in conditiile in care :

- societatea detine certificatul de inregistrare emis de ORC Timis cu seria B si nr. eliberat la data de din care rezulta ca figureaza ca platitoare de TVA incepand cu data de, desi societatea a fost infiintata in data de

- societatea detine si certificatul de inregistrare emis de ORC Timis cu seria B si nr. eliberat la data de din care rezulta ca societatea figureaza ca neplatitoare de TVA;

- societatea a depasit cifra de afaceri de lei in luna martie 2004 si in conformitate cu prevederile art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, avea obligatia sa se inregistreze ca platitoare de TVA in termen de 10 zile de la data depasirii;

- prin declaratia 010 inregistrata la DGFP Timis sub nr.90838/11.06.2004 a solicitat cu intarziere inregistrarea ca platitoare de TVA prin depasire de plafon, depunere cu intarziere fiind sanctionata cu contraventie conform procesului verbal de constatare a contraventiilor nr. cu suma de lei;

- certificatul de atestare a indeplinirii conditiilor de luare in evidenta ca platitor de TVA nr..... eliberat de DGFP Timis, atesta ca SC A M SRL a indeplinit conditiile de luare in evidenta ca platitoare de TVA la data de 01.07.2004;

- conform certificatului de inregistrare seria B, nr. eliberat de ORC Timis la data de societatea devine platitoare de TVA incepand cu data de 01.07.2004.

- in luna martie societatea emite facturi catre U R fara TVA; - societatea contestatara a prezentat declaratia 010 depusa la organul fiscal teritorial in data de 19.03.2004 prin care a solicitat inregistrarea ca platitoare de TVA , aceasta declaratie nu fost prelucrata de organul fiscal deoarece nu a respectat termenul de depunere prevazut de legislatia in vigoare;

- deconturile de TVA aferente lunilor aprilie, mai, si iunie 2004 au fost anulate de AFP Timisoara in momentul in care s-a constatat ca acestea au fost preluate eronat, societatea figurand in vectorul fiscal ca neplatitoare de TVA.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 152 alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

“Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de

TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153 ”, coroborate cu prevederile pct. 56 alin.(4) lit.b din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care mentioneaza:

“ In cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

b) in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata ulterior inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi avut obligatia sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a actelor normative aplicabile in speta , se retin urmatoarele :

- societatea s-a comportat ca platitoare de TVA incepand cu luna aprilie 2004 si a colectat TVA in suma totala de lei din care a achitat suma de lei, diferenta fiind TVA deductibila, desi in actul de control, organul de inspectie fiscala nu analizeaza TVA deductibila in aceasta perioada;

- in conformitate cu prevederile legale invocate, in conditiile in care plafonul a fost depasit in luna martie 2004 societatea avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA in luna aprilie 2004 si sa devina platitoare de TVA incepand cu data de 01.05.2004;

- in conditiile in care nu s-a inregistrat in termenul legal, fapt recunoscut de petenta prin insusirea procesului verbal de constatare a contraveniilor nr. prin care a fost sanctionata si prin depunerea declaratiei de mentiuni 010 in data de 11.06.2004, societatea recunoaste ca devine platitoare de TVA incepand cu data de 01.07.2004, dar datoreaza TVA pe care avea obligatia sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva, respectiv pentru perioada 01 mai 2004- 01.07.2004.

Avand in vedere ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea datoreaza TVA si pentru luna aprilie 2004, fapt care contravine prevederilor legale precum si faptul ca in Raportul de inspectie fiscala nu se face referire la TVA nedeductibila in aceasta perioada, organul de solutionare a contestatiei va aplica

prevederile art. 216, alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare:

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partia actul administrativ atacat, situatia în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare, motiv pentru care se impune desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la TVA colectata si deductibila pentru luna aprilie 2004 si implicit calculul accesoriilor aferente.

Referitor la TVA in suma delei, TVA colectata - sistem "taxare inversa"

In fapt , in luna iunie 2007 societatea petenta a încheiat un contract de consultanta cu societatea elvetiana H C GmbH, in baza acestui contract s-a emis factura nr.in valoare de lei reprezentand consultanta in luna iunie .

Din dovada de rezidenta fiscala emisa de autoritatea elvetiana se retine ca societatea care a asigurat consultanta a fost infiintata in data de 29.06.2007, astfel ca prestarile de servicii au fost efectuate anterior infiintarii societatii.

In conformitate cu prevederile art. 145 alin. 2 lit. a coroborat cu art. 21 alin. 4 lit. m , art. 133 alin. 2 lit. g si art. 150 alin. 1 lit. b din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare a fost colectata TVA in suma de lei.

Societatea considera ca o data cu intrarea in vigoare a codului fiscal nu mai exista legatura între deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil si deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor, raportarea organului de inspectie fiscala la o presupusa incalcare a dispozitiilor art. 21 coroborat cu art. 145 din Codul fiscal, este netemeinica si nelegala.

Pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management de existenta unui contract comercial, conditie respectata de societatea petenta.

Neacceptarea TVA ca deductibila pentru motivul ca prestatorul a fost infiintat ulterior datei emiterii facturii (10 zile mai tarziu) nu are relevanta intrucat data de 26.06.2007 este data eliberarii unui certificat, iar organele fiscale romane fac in acest caz o apreciere care excede dreptul si fara a indica daca in conformitate cu legislatia elvetiana, o astfel de situatie este corecta sau nu, in lipsa acestui argument organul fiscal analizeaza o situatie de fapt nascuta sub incidenta legislatiei fiscale elvetiene.

In drept, art. 133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“ Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:[...]

g) locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:[...]

5. serviciile consultantilor, inginerilor, juristilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;[...]”

Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, este reglementată de art. 150 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

“ Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b) - g);

b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform [art. 153](#) alin. (4) sau (5);

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform [art. 153](#) va evidenția în decontul prevăzut la [art. 156/2](#), atât ca taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la [art. 145 - art. 147/1](#), taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile [art. 150](#) alin. (1) lit. b) - g).”

Din textele de lege sus menționate rezultă că pentru serviciile de consultanță persoana obligată la plata taxei este însăși beneficiarul serviciilor, respectiv societatea contestată, dar întrucât este persoana impozabilă înregistrată, taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă în decontul de taxa, respectiv 4426 = 4427 cu suma taxei aferente în condițiile în care atât prestatorul cât și beneficiarul sunt persoane impozabile.

În speță, serviciile au fost facturate de H C GnmH anterioră înființării acesteia, în aceste condiții nu pot fi aplicabile prevederile legale mai sus invocate care se aplică doar persoanelor impozabile motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neintemeiată.

Referitor la TVA in suma de lei aferenta serviciilor care

nu au corespondenta in venituri;

In fapt organul de inspectie fiscala a stabilit ca in luna decembrie 2008 H C GmbH a facturat prestari servicii care potrivit notei explicative date de administratorul societatii sunt aferente veniturilor realizate in luna februarie 2009.

Intrucat cheltuielile cu prestarile de servicii nu sunt aferente veniturilor obtinute in anul 2008 au fost stabilite ca nedeductibile si a fost colectata TVA in suma de lei .

Opinia petentei este ca motivul invocat de organul de inspectie fiscala este netemeinic si fara baza legala, deoarece deductibilitatea este conditionata de utilizarea serviciilor achizitionate in scopul operatiunilor impozabile si de existenta documentelor justificative, neexistand o legatura intre venituri si cheltuieli sau intre achizitii si vanzari, de evidentierea acestora in acelasi exercitiu financiar.

In drept, deductibilitatea TVA este reglementata de art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile”, iar in conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal Codul fiscal:

„ Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau(...).”

Pentru prestarile de servicii externe plata TVA este reglementata de art.157 alin.(2) din Codul fiscal :

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidentia in decontul prevazut la art. 156², atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).

Având în vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor/serviciilor externe care au fost livrate/prestate este deductibila în situatia în care serviciile achizitionate

sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau au legătura cu activitatea economică a persoanelor impozabile.

Din cele reținute în raportul de inspecție fiscală și așa cum însuși organul de inspecție fiscală menționează, preșterile de servicii efectuate de H C GmbH în luna decembrie 2008 se regăsesc în veniturile înregistrate de societate în luna februarie 2009, condiția de deductibilitate fiind indeplinită adică destinate “ operațiunilor taxabile “, deductibilitatea TVA nefiind condiționată de anul fiscal în care a fost înregistrată .

Având în vedere că organul de inspecție fiscală a “ *colectat TVA în suma de lei,*” în speta fiind analizată de fapt deductibilitatea TVA și întrucât societatea a respectat prevederile art. 157 alin.(2) din Codul fiscal cu privire la TVA deductibilă și colectată, organul de soluționare a contestației va aplica prevederile art. 216, alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată cu modificările și completările ulterioare:

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situația în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, motiv pentru care se impune desființarea și refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la TVA deductibilă pentru serviciile externe prestate în luna decembrie 2008 și implicit calculul accesoriilor aferente.

Referitor la TVA aferentă veniturilor recalculate pentru persoanele afiliate în suma de lei

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA sunt aplicabile prevederile art. 145 alin (1) și alin (2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , republicată ,cu modificările ulterioare care precizează:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere art. 146 alin (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , republicată precizează:

“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit prevederilor legale anterior enuntate, legiuitorul a conditionat deductibilitatea TVA de prestarea efectiva a serviciilor si de necesitatea acestora pentru nevoile firmei, aceste conditii trebuind sa fie indeplinite cumulativ.

La solicitarea organului de inspectie fiscala, societatea petenta a intocmit o situatie din care rezulta ca facturand serviciile cu tariful de euro pentru aceasta activitate societatea inregistreaza pierdere.

Situatia nu a fost prezentata la dosarul contestatiei, iar din actul de control nu rezulta ca s-au analizat contractele, necesitatea efectuarii serviciilor de prestari, situatia cheltuielilor cu personalul, cu servicii executate de terti, alte cheltuieli de exploatare, cheltuieli de protocol, cheltuieli de amortizare pe care societatea le-a inregistrat cu realizarea acestor servicii de consultanta.

Pentru lamurirea aspectelor privind cheltuielile refacturate, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale a societatii si avand in vedere ca s-a sesizat Comisia Fiscala Centrala cu "*Nota privind reconsiderarea evidentelor in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate*", se impune aplicarea prevederilor art. 216, alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare:

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partia actul administrativ atacat, situatia în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare, respectiv desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere pentru capatului de cerere referitor la TVA deductibila pentru luna serviciile presate catre persoanele juridice afiliate si implicit calculul accesoriilor aferente.

Referitor la TVA in suma de lei pentru importuri de bunuri din Franta

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca in luna decembrie 2004 societatea verificata a importat bunuri din Franta pentru care nu a achitat TVA la data achizitiei; s-a stabilit TVA de plata in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.150 alin.(2) si art.131 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de constatările organului de inspectie fiscala, in continutul contestatiei societatea nu aduce argumente referitoare la acest capat de cerere.

În drept, la art.206 alin. (1) lit. c si lit. d din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicat, precizeaza:

" contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]", coroborat cu prevederile pct.12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv :

“ Contestatia poate fi respinsă ca:

(...)

b) nemotivată , în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării (...), organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume.”

Având în vedere că prin contestație nu se aduce nici un argument de fond în susținerea contestației, care să fie justificat cu documente și motivat pe baza de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la TVA datorată pentru importul de bunuri, se va respinge contestația ca neargumentată pentru suma totală de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la TVA nedeductibilă în suma de lei, reprezentând cazare

Organul de inspecție fiscală a dedus TVA de pe facturi reprezentând cazare în spații hoteliere din Timișoara în suma de lei în condițiile în care societatea avea sediul în Timișoara, iar la sediul de pe str. detinea camere pentru cazarea consultantilor din țară cu care societatea are încheiate contracte.

În susținerea contestației societatea consideră că nu există un temei de drept în materie de TVA care să justifice decizia organului de inspecție fiscală și că a încălcat principiul libertății de gestiune întrucât în timpul controlului societatea a făcut dovada indisponibilității acestor spații în perioada respectivă.

În drept, pentru perioada până la 31.12.2006 sunt incidente prevederile art. 145 alin. (3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“ (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă ;”

Din continutul actului de control se retine ca la sfarsitul anului 2004 a fost intocmita receptia provizorie a imobilului in suma de lei si a fost inregistrata factura emisa de SC R M SRL (factura nr..... in suma de lei).

Deasemenea cheltuielile de deplasare se acorda angajatilor si administratorilor in tara si in strainatate, nu in localitatea unde isi are sediul societatea.

Din analiza facturilor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala se retine ca societatile de consultanta din tara au refacturat societatii contestatare si cheltuielile de cazare in Timisoara si Resita si cheltuielile cu transportul, in acest sens fiind anexate copii ale documentelor la fiecare factura emisa.

In conditiile in care s-a acordat deductibilitatea TVA pentru facturile de consultanta care cuprind si cheltuielile cu cazarea, iar la sediul social exista spatiu de cazare pentru care a fost intocmita receptia provizorie a imobilului (in anul 2004) rezulta ca este total nejustificat ca societatea sa utilizeze alte spatii de cazare si sa beneficieze de deductibilitatea TVA pentru acelesi servicii, motiv pentru care se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la TVA in suma de lei

In anul 2004 societatea a inregistrat in contul 628 factura emisa de SC S SRL in suma de lei din care TVA lei, reprezentand contravaloarea amenajare spatiu pentru punctul de lucru situat pe strada

In data de 01.10.2004 punctul de lucru de pe str. s-a inchis, societatea verificata nu a ajustat taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de amenajare ; s-a recalculat TVA dedusa si s-a stabilit TVA nedeductibila in suma de lei .

Societatea considera ca ajustare TVA este eronata deoarece sumele contestate reprezinta cheltuieli de intretinere a spatiului respectiv si nu investitii, obligatia de ajustare apare doar atunci cand in perioada de ajustare se schimba destinatia bunurilor.

In perioada dintre data inchirierii si cea a renuntarii la imobil acesta a fost utilizat ca punct de lucru, iar ulterior cheltuielile efectuate de societate cu mobilierul si cu reparatiile au fost refacturate proprietarului .

In drept, art. 147 alin. 5 din Codul fiscal precizeaza :

“ (5) Bunurile si serviciile pentru care nu se cunoaste destinatia in momentul achizitiei, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau operatiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor

fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere, se evidentiaza intr-un jurnal pentru cumparari intocmit separat. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata. Prin exceptie, in cazul achizitiilor destinate realizarii de investitii, care se prevad ca vor fi utilizate atat pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, este permisa deducerea integrala a taxei pe valoarea adaugata pe parcursul procesului investitional, urmand ca taxa dedusa sa fie ajustata in conformitate cu procedura stabilita prin norme.”

Din continutul facturii emise de SC S SRL nu rezulta ca aceasta suma reprezinta totalul cheltuielilor de intretinere a spatiului respectiv iar societatea nu prezinta documente justificative in acest sens.

Deasemenea din documentele prezentate la data inchiderii punctului de lucru de pe str., se retine ca societatea contestatara a refacturat toate cheltuielile cu reparatiile efectuate la sediu , mai putin aceasta suma care a fost inregistrata in contul 628 .

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor care au fost prestate de SC S SRL este deductibila doar in situatia in care bunurile sau serviciile achizitionate au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile , la momentul inchiderii punctului de lucru TVA dedusa initial trebuia recuperata de la proprietar, fapt realizat de societate cu toate cheltuielile inregistrate in contul 231 mai putin cu prestarile de servicii din aceasta factura.

Având în vedere ca prin contestatie nu se aduce nici un argument de fond în sustinerea contestatiei, care sa fie justificat cu documente si motivat ca pe baza de dispozitii legale, prin care sa combata si sa înlature constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la TVA datorata pentru prestarile de servicii care nu au fost destinate operatiunilor taxabile se va respinge contestatia formulata pentru suma totala de lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata.

Referitor la TVA in suma de lei reprezentand inchiriere microbuz lei si inchiriere Chevrolet lei

Societatea verificata a dedus TVA in suma de lei de pe factura emisa de SC H D SRL din M N, reprezentand inchiriere microbuz si TVA in suma de lei de pe facturi ce reprezinta inchiriere autoturism C , in conditiile in care in anul 2006 avea un parc auto format din treisprezece autoturisme din care inchiriate patru autoturisme.

Organul de inspectie fiscala au considerat ca serviciile de inchiriere nu au legatura cu activitatea economica , motiv pentru care a stabilit in sarcina societatii TVA nedeductibila in suma de lei.

Referitor la speta , petenta considera ca lipsa temeiurilor de drept in aceasta speta nu poate fi suplinut prin legatura implicita intre cheltuiala considerate nedeductibila si justificarea neadmiterii ca deductibila a TVA aferente serviciilor achizitionate.

In drept, in speta sunt incidente prevederile art. 145 alin. (3) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, care precizeaza :

“ (3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila ;”

Din continutul actului de control se retine ca societatea nu a prezentat nici un document din care sa rezulte necesitatea inchirierii microbuzului, factura neavand mentiunea din care sa rezulte numarul de zile pentru care a fost inchiriat microbuzul si deasemenea nici distanta parcursa de acesta.

La dosarul contestatiei nu au fost depuse documente din care sa rezulte necesitatea inchirierii acestui autoturism , contractele care au fost incheiate, persoanele care au folosit autoturismul, motiv pentru care se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la TVA in suma de lei aferenta ratelor de leasing

In fapt, in perioada decembrie 2005- decembrie 2006, societatea a dedus TVA de pe facturi emise de P L reprezentand rate leasing pentru achizitionarea unui autoturism VW POLO SL.19; autoturismul nu a fost utilizat de personalul de conducere sau de administratie motiv pentru care organul de inspectie fiscal a stabilit ca TVA aferenta ratelor de leasing este nedeductibila.

Referitor la speta societatea considera ca articolul din Codul fiscal indicat de organul de inspectie fiscala ca incalcat nu se refera la deductibilitatea cheltuielilor cu achizitionare de autoturisme, ci la cheltuielile cu functionarea, reparatia si intretinerea autoturismelor utilizate de catre personalul administrativ si de conducere.

Scopul acestei reglementari este acela de a limita utilizarea mai multor vehicule si de aceea textul de lege stabileste deductibilitate limitata la un singur vehicul.

Autoturismul in cauza a fost utilizat de catre un angajat al societatii in interesul societatii, astfel ca nu poate fi pusa in discutie nici ca motiv de fapt sau de drept nedeductibilitatea TVA pentru achizitia acestui autoturism.

Faptul ca acest autoturism a fost achizitionat in sistem leasing nu schimba caracterul deductibil al TVA aferenta fiecarei rate, deoarece conform art. 129 alin.2 lit. a din Codul fiscal, inchirierile in regim leasing reprezinta o prestare de servicii pentru care exigibilitatea TVA intervine la plata fiecarei rate.

In drept, prevederile art. 145 alin.1 si alin. 3 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza ca

“ Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.”

“ Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii

Societatea sustine in contestatie ca societatile comerciale care au ca angajati agenti de vanzari si care nu fac parte din categoria personalului administrativ sau de conducere, dar utilizeaza in activitatea proprie a societatii, autoturismele acesteia, de asemenea un angajat al societatii poate utiliza autoturismele pentru a se deplasa in interesul societatii, chiar daca nu are exclusiv munca de teren ", cu trimitere la noile modificari ale Codului fiscal ce intra in vigoare incepand cu luna mai 2009, facand analogii intre meseria de consultant si cea de agent de vanzari in conditiile in care in noile modificari ale Codului fiscal acorda deductibilitatea cheltuielilor cu benzina pentru vehiculele utilizate de agent de recrutare a fortei de munca (neexistand nici o asemanare intre activitatea desfasurata si obligatiile ce-i revin unui agent de vanzari si cele ce-i revin unui consultant).

Din Raportul de inspectie fiscala se retine ca in contractele de munca incheiate cu angajatii se mentioneaza distinct persoanele care isi desfasoara activitatea la sediul societatii si cele care desfasoara activitatea pe teren, prin inscriere in fiecare contract de munca locul de desfasurare a activitatii, iar pentru salariati care acorda consultanta pe teren se deconteaza transportul, in plus, clientii societatii au sediul in Resita, in aceasta localitate societatea are doua puncte de lucru unde desfasoara activitatea majoritatea salariatilor.

In aceste conditii nu se justifica achizitionarea unui autoturism, doar in conditiile in care acest autoturism a fost dat personalului angajat pentru folosinta personala .

In conformitate cu prevederile art.56 alin.1) si alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare de la 01.01.2004 utilizarea autoturismului in scop personal, intra in categoria veniturilor din salarii supuse impozitarii.

Societatea nu aduce argumente referitoare la necesitatea utilizarii acestui autoturism in conditiile in care , asa cum s-a specificat in perioada verificata societatea detinea in patrimoniu un numar de 13 autoturisme, prin urmare se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la TVA in suma de lei dedusa pentru facturi de transport pentru autoturism Porsche

Asa cum s-a precizat la capitolul privind impozitul pe profit referitor la speta, contravaloarea transportului pentru care s-a dedus TVA in suam de lei se refera la transportul a trei trei masini in conditiile in care :

- la comanda din 16.05.2007 contravaloarea prestatiei este de lei + tva;
- la comanda din 06.11.2007 contravaloarea prestatiei este de lei + tva ;
- un simplu calcul matematic indica faptul ca tariful pentru o masina este de lei(trei masini in primul caz si doua in cel de-al doilea), ceea ce nu presupune o eroare in documentele de transport asa cum sustine petenta;
- masina Porsche aflata in evidentele societatii a fost vanduta in luna decembrie 2007, deci nu avea cum sa fie transportata din Timisoara in Franta.
- in aceste conditii contravaloarea transportului ce trebuia suportata de societate era pentru o singura masina la transportul in tara, diferenta urmand a se recupera de la beneficiarii celorlalte doua autoturisme;

Societatea nu depune la dosarul contestatiei documente din care sa rezulte ca au fost recuperate cheltuielile pentru doua autoturisme, si in acest caz TVA aferenta transportarii a doua autoturisme care nu sunt proprietatea societatii contravine prevederilor art. 145 alin.1 si alin. 3 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza ca ;

“ Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.”

“ Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii

Sustinerile petentei referitoare la acest aspect ca tariful de transport este acelasi indiferent de numarul masinilor transportate, iar faptul ca in comanda se face mentiune la mai multe autoturisme este o eroare, obiectul transportului fiind un singur autoturism si acest element nu prezinta relevanta sub aspect fiscal, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat s-a demonstrat ca transportatorul a transportat trei autoturisme si nu unul, motiv pentru care se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la TVA in suma delei dedusa de pe documente care nu au fost puse la dispozitia organului de inspectie fiscala

Societatea a dedus TVA in suma de lei din factura emisa de SC I SRL, reprezentand achizitii obiecte de inventar.

In drept, dreptul de deducere al TVA este reglementat de art. 145 alin.(8) din Codul fiscal:

“Dreptul de deducere

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, justifica taxa dedusa, cu factura fiscala, intocmita potrivit art. 155 alin. (4);”

Intrucat in timpul inspectiei fiscale sau la dosarul contestatiei nu a fost prezentata factura fiscala de pe care societatea a dedus TVA , in conformitate cu prevederile legale invocate, petenta pierde dreptul de deducere al TVA in suma de de lei din factura emisa de SC I SRL, reprezentand achizitii obiecte de inventar, ceea ce presupune respingerea contestatiei ca nesustinuta cu documnete pentru acest capat de cerere.

Referitor la TVA in suma de lei, reprezentand achizitie terenlei, mijloace fixe si obiecte de inventar lei in localitatea V si lei TVA aferenta achizitiei unei plantatii de pomi in localitatea B

Societatea petenta sustine ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca nu este indeplinita conditia de la art. 126 alin. (1) lit. a, intrucat societatea nu realizeaza venituri din aceasta investitie, nu sunt respectate conditiile de deductibilitate stabilite la art. 145 alin. (2), operatiunea nu indeplineste conditiile de la art. 127 al. (1) in sensul de a fi considerate operatiuni economice.

Organul de inspectie fiscala s-a raportat eronat la art. 126 respectiv 127 din Codul fiscal, societatea se afla pe pozitia de beneficiar si nu cea de furnizor, pentru simplul motiv ca, in Romania (operatiunile interne) sunt impozabile cu TVA, livrarile de bunuri si nu achizitiile lor. In aceste conditii negarea dreptului de deducere exercitat de catre societate pentru aceasta investitie este netemeinica si nelegala.

Fata de sustinerile petentei, organul de solutionare a contestatiei precizeaza urmatoarele :

- in luna iunie 2008 societatea a dedus TVA in suma de lei de pe facturi emise de SC A F SRL reprezentand achizitionarea unei plantatii de pomi fructiferi la B, achizitii butoaie, servicii paza, confectii metalice pentru aceiasi locatie;

- pentru aceasta locatie nu a fost declarat punctual de lucru la ORC, iar in anul 2008 nu s-a obtinut productie datorita gradului avansat de deteriorare al livezii;

- in luna decembrie 2008 societatea a achizitionat un teren constructibil in localitatea V pentru care a dedus TVA in suma delei, achizitii de mijloace fixe si obiecte de inventar tot pentru locatia de la V pentru care a dedus TVA in suma de ;

- pentru aceasta locatie nu a fost declarat punctul de lucru la ORC.

In drept, societatea nu a respectat prevederile art. 1 din Normelor Metodologice din 15 aprilie 1998 privind modul de tinere a registrelor comertului si de efectuare a inregistrarilor, emise de Camera de Comert si Industrie a Romaniei si de Ministerul Justitiei:

“ au obligatia ca, inainte de inceperea comertului, sa ceara inmatricularea in registrul comertului, iar in cursul exercitarii si la incetarea comertului, sa ceara inscrierea in acelasi registru a mentiunilor privind actele si faptele a caror inregistrare este prevazuta de Legea nr. 26/1990 privind registrul comertului,(...) si la art. 21 si art. 22 din Legea nr. 26 din 5 noiembrie 1990 privind registrul comertului rep.:

“ art. 21 In registrul comertului se vor inregistra mentiuni referitoare la: (...) h) orice modificare privitoare la faptele si mentiunile inregistrate.”

“ art. 22 Comerciantul are obligatia sa solicite inregistrarea in registrul comertului a mentiunilor prevazute la art. 21 in cel mult 15 zile de la data actelor si faptelor supuse obligatiei de inregistrare.”

Societatea nu a înregistrat punctul de lucru nici la organul fiscal teritorial, obligatie pe care o avea în baza art. 74 si 75 din OG nr.92/2003 , republicata :

“Declararea filialelor si sediilor secundare

(1) Contribuabilii au obligatia de a declara organului fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, în termen de 30 de zile, înfiintarea de sedii secundare.

(2) Contribuabilii cu domiciliul fiscal în Romania au obligatia de a declara în termen de 30 de zile înfiintarea de filiale si sedii secundare în strainatate.

ART. 75

Forma si continutul declaratiei de înregistrare fiscala

(1) Declaratia de înregistrare fiscala se întocmeste prin completarea unui formular pus la dispozitie gratuit de organul fiscal din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala si va fi însoțita de acte doveditoare ale informatiilor cuprinse în aceasta.

(2) Declaratia de înregistrare fiscala va cuprinde: datele de identificare a contribuabilului, categoriile de obligatii de plata datorate potrivit Codului fiscal, datele privind sediile secundare, datele de identificare a împuternicitului, datele privind situatia juridica a contribuabilului, precum si alte informatii necesare administrarii impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat.”

S-a constatat ca de la înfiintare si pana la data controlului societatea nu are declarat la organul fiscal achizițiile reprezentând teren în localitatea V si livada în localitatea B.

Pentru achizițiile efectuate la aceste locatii societatea a dedus TVA aferenta cat si TVA aferenta unor servicii, mijloace fixe sau obiecte de inventar pentru aceste locatii.

Din cele prezentate se retine ca societatea nu face dovada ca bunurile achizitionate au fost utilizat în scopul realizarii de venituri, întrucat în aceste locatii nu rezulta ca s-au desfășurat activitati productive.

Întrucat societatea nu justifica utilizarea achizițiilor ca fiind destinate activitatilor generatoare de venituri, a încalcat prevederile art. 145 alin. 3 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare :

“ Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila;”

De precizat ca in sustinerea contestatiei petenta nu aduce nici un argument referitor la destinatia achizitiilor, sustinerea referindu-se la faptul ca organul de inspectie fiscala s-a raportat eronat la art. 126 respectiv 127 din Codul fiscal.

Invocarea art.126 si 127 din Codul fiscal de catre organul de inspectie fiscala a avut drept scop argumentarea faptului ca prin nedeclararea punctelor de lucru societatea nu poate fi asimiliata cu "persoana impozabila si cu activitatea economica", astfel ca bunurile achizitionate pentru locatiile care nu sunt declarate puncte de lucru nu pot fi destinate activitatii economice

In concluzie, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit in sarcina societatii ca TVA aferenta acestor investitii este nedeductibila, motiv pentru care se impune respingerea contestatiei pentru acest capat de cerere ca neintemeiata.

Referitor la TVA in suma de lei aferenta unor prestari servicii care nu au corespondenta in venituri;

In luna decembrie 2008 societatea verificata a dedus TVA de pe facturi reprezentand prestari servicii suplimentare efectuate de SC A M SRL si SC S C SRL; cheltuielile cu serviciile nu au fost utilizate pentru obtinerea de venituri in anul fiscal 2008, veniturile fiind realizate in luna februarie 2009, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit ca nedeductibila TVA in suma de lei .

Opinia petentei este ca motivul invocat de organul de inspectie fiscala este netemeinic si fara baza legala, deoarece deductibilitatea este conditionata de utilizarea serviciilor achizitionate in scopul operatiunilor impozabile si de existenta documentelor justificative, neexistand o legatura intre venituri si cheltuieli sau intre achizitii si vanzari, de evidentierea acestora in acelasi exercitiu financiar.

In drept, deductibilitatea TVA este reglementata de art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile”, iar in conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal Codul fiscal:

„ Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau(...).”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține ca taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor achiziționate în anul 2008 este deductibilă în situația în care serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau au legătura cu activitatea economică a persoanelor impozabile.

Din cele reținute în raportul de inspecție fiscală și așa cum însuși organul de inspecție fiscală menționează, prestarile de servicii efectuate de SC A M SRL și SC S C SRL în luna decembrie 2008 se regăsesc în veniturile înregistrate de societate în luna februarie 2009, condiția de deductibilitate fiind îndeplinită adică destinate "operațiunilor taxabile", deductibilitatea TVA nefiind condiționată de anul fiscal în care a fost înregistrată.

Având în vedere cele precizate, organul de soluționare a contestației va aplica prevederile art. 216, alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situația în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, motiv pentru care se impune desființarea și refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la TVA deductibilă pentru serviciile prestate în luna decembrie 2008 de SC A M SRL și SC S C SRL și implicit calculul accesoriilor aferente.

Referitor la TVA aferentă unor obiecte de inventar care nu sunt destinate realizării de venituri.

Societatea verificată a achiziționat obiecte de inventar pentru sediul din str. Gospodarilor de la diversi furnizori (SC T S SRL, SC R E. SRL, SC G R I SRL, SC R M SRL și I C SRL) obiecte de inventar pe care la mutarea sediului societății în luna februarie 2007 nu le-a vândut proprietarului.

S-a stabilit că aceste obiecte de inventar nu au fost utilizate desfășurării activității economice, încălcând prevederile art.145 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările organului de inspecție fiscală, societatea consideră că a fost indicat un temei de drept inexistent raportat la decizia luată, deoarece varianta 2007 a Codului fiscal nu conține art. 145 al. (3) lit.a ci art. 145 alin. (3) dar acesta se referă la cu totul altceva.

În conținutul contestației, petenta precizează că obiectele de inventar în cauză au fost utilizate în cadrul societății, neavând relevanță dacă au fost utilizate la sediul social sau la un punct de lucru, mișcarea bunurilor în interiorul societății nu implică facturarea acestora.

În drept, *ART. 145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 precizează ca :*

(...)

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;(...)

(3) Daca nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabila are dreptul de deducere a taxei si pentru cazurile prevazute la art. 128 alin. (8) si la art. 129 alin. (5).”

- art. 128 (8) :

“Nu constituie livrare de bunuri, in sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majora, astfel cum sunt prevazute prin norme;

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majora, precum si bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevazute prin norme;

(Lit. a) a alin. (8) al art. 128 a fost modificata de pct. 38 al art. I din OUG nr. 106 din 4 octombrie 2007, publicata in MO nr. 703 din 18 octombrie 2007.)

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum si activele corporale fixe casate, in conditiile stabilite prin norme;

c) perisabilitatile, in limitele prevazute prin lege;

(d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;

(...)”.

Din coroborarea actelor normative se retine ca un contribuabil are dreptul la deducerea TVA in conditiile in care achizitiile sunt destinate unor operatiuni taxabile si aceste conditii poate sa deduca TVA (nefiind considerate livrari de bunuri) si pentru bunurile enumerate la art.128 alin.(8).

Din continutul raportului de inspectie fiscala se retine ca prin nota explicativa data de administratorul societatii acesta a instiintat organul de inspectie fiscala de existenta unor procese verbale de casare a obiectelor de inventar.

Intrucat nu se poate aprecia cu certitudine daca obiectele de inventar pentru care societatea a dedus TVA mai sunt in evidenta societatii , au fost transferate la un alt punct de lucru, sau fost casate, iar la dosarul contestatiei nu au fost depuse documente care au relevanta in speta , se retine ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca legal neacordarea deducerii TVA pentru aceste obiecte de inventar,motiv pentru care se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul prevederilor OG nr.92/2003, republicata privind solutionarea contestatiilor

formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele MFP se

D E C I D E :

1. respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru capatul de cerere referitor la impozitul pe dividende in suma de lei si accesoriile aferente;
2. respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru capatul de cerere referitor la nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de lei (impozit pe profit = lei si accesorii aferente= lei);
3. desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la majorarea bazei de impunere cu suma de lei (impozit pe profit= lei si accesorii aferente = lei);
4. respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru capatul de cerere referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de lei si accesorii aferente in suma de lei;
5. desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere referitoare la TVA colectata in suma de lei si TVA deductibila in luna aprilie 2004;
6. desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la TVA deductibila in suma de lei, aferenta serviciilor externe presate in luna decembrie 2008 si implicit calcul accesoriiilor aferente;
7. desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la TVA aferenta veniturilor recalculate pentru persoanele afiliate in suma de lei;
8. respinge contestatia ca neargumentata pentru suma totala de lei, reprezentând taxa pe valoarea adaugata aferenta importurilor de bunuri din Franta;
9. respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de lei reprezentand TVA nedeductibila;
10. desfiintare si refacerea Deciziei de impunere pentru capatul de cerere referitor la accesorii TVA in suma de lei;

Pentru solutiile de la pct.3, 5, 6, 7, 10 se vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata potrivit carora *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare,"* coroborat cu prevederile pct. 12.7 si 12.8 din Ordinul ANAF nr.519/2005;

11. prezenta decizie se comunica la:
 - SC A M SRL
 - SAF- AIF- Serviciul de Inspectie Fiscala 4.

Pentru solutiile pronuntate la pct.1,2,4,8, 9 prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata de catre

contestator la instanta judecatoreasca de contencios administrativ, in conditiile legii.

DIRECTOR COORDONATOR
Aurelian CINDEA