



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Dolj



Str. Mitropolit Firmilian nr. 2, Craiova,
jud. Dolj
Tel : 0251 410718, 0251 410683
Fax : 0251 525925
e-mail : Date.Craiova.DJ@mfinante.ro

DECIZIA NR / 2009

privind solutionarea contestatiei formulata de S.C. X impotriva Raportului de inspectie fiscala nr Y/Y si a deciziei de impunere nr.Y/Y

S.C. X , cu sediul in localitatea X, sat X, judetulX, inmatriculata la O.R.C. X sub nr. J16/ Y/Y, C.U.I. RO Y, contesta partial Raportul de inspectie fiscala nr.Y/Y si decizia de impunere nr. Y/Y intocmita de organele de inspectie fiscala in suma de Y lei reprezentand :

- impozit pe profit : Y lei
- majorari intarziere impozit pe profit : Y lei
- T.V.A : Y lei
- majorari de intarziere T.V.A. : Y lei

Contestatia fiind inregistrata la D.G.F.P. Dolj la nr Y/Y indeplineste conditia de procedura prevazuta de articolul 207 alin. 1 din O.G. NR. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

1. Prin contestatia formulata , S.C. X S.R.L. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele :

Cu privire la impozitul pe profit :

" In ceea ce priveste acordarea tichetelor de masa , precum si deductibilitatea acestora , apreciem ca societatea noastra a calculat in mod corect sumele introduse deductibil pe costuri , incadrandu-se in dispozitiile Legii nr. 142/1998 si Legii nr. 571/2003 " .

Petenta precizeaza ca Legea nr. 142/1998:" nu conditioneaza deductibilitatea tichetelor de masa sub conditia ca societatea sa nu prezinte datorii restante la bugetul statului " .

" In ceea ce priveste diferenta de impozit pe profit si T.V.A aferenta unui numar de 10 facturi emise in perioada 2005-2007 de catre S.C.X in baza contractului de asociere si Conventiei incheiata cu acestea , consideram de asemenea ca acestea sunt nedatorate si ca au fost introduse deductibil in contabilitatea societatii cu respectarea dispozitiilor legale in vigoare " .

Petenta precizeaza ca a prezentat toate documentele justificative precum si modul de calcul a sumelor ce fac obiectul facturilor anterior enumerate.

Contestatoarea isi bazeaza sustinerea pe prevederile punctului 48 din H.G. nr. 44/2004 precizand : " facturile primite de la S.C X au fost deductibile intrucat au fost emise in baza unui contract de asociere si a unei conventii care cuprind date referitoare la serviciile prestate iar conform art.21, al. 4, lit. m din Legea nr. 571/2003 , societatea poate justifica necesitatea prestarii serviciilor executate prin natura activitatii desfasurate " .

Totodata petenta precizeaza ca in contractul de asociere incheiat la Y si Conventia incheiata in aceeasi data s- a convenit "de comun acord ca eliberarea abonamentelor de calatorie sa se faca lunar de catre cele doua firme in mod aleatoriu nu pe baza de scadentar , urmand ca ulterior incasarii veniturile din vanzarea abonamentelor sa se redistribuie intre firme in functie de participarea fiecaruia si de numarul de curse efectuate " .

In sustinere contestatoarea arata ca programarea curselor se face in sistem turnus, obligatoriu, pe baza unui grafic de transport eliberat de Autoritatea Rutiera Romana in conformitate cu O.M. 1892/2006 si care constituie baza de calcul a activitatii desfasurate si a sumelor cuvenite din incasarea abonamentelor.

Societatea contestatoare precizeaza : " facturile emise de S.C. X catre firma noastra reprezinta practic o stornare de venituri ca urmare a faptului ca S.C. X eliberase valoric mai multe abonamente , dar veniturile s-au impartit in mod egal in functie de numarul de masini active din turnus in fiecare luna " .

II Prin raportul de inspectie fiscala nr. Y/Y, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. Y/Y, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

- referitor la impozitul pe profit , verificarea a cuprins perioada Y-Y.
 - 1) societatea a inregistrat in contul 628 " Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti " suma de Y lei reprezentand contravaloare " abonamente ruta X –X (cota parte) " , dupa cum urmeaza :
 - in anul 2005 : Y lei
 - in anul 2006 : Y lei
 - in anul 2007 : Y lei

Din documentele puse la dispozitie (facturi fiscale si conventia incheiata la data de Y , contract de asociere incheiat la data de Y) organele de inspectie fiscala nu au putut determina cota parte ce revine societatii S.C.Y inscrise in facturi si nu a putut stabili modalitatea de stabilire a sumei inscrise in factura si inregistrata de societate.

- Organele de inspectie fiscala au stabilit ca au fost incalcate prevederile art.21, alin. 4, lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal .
- Astfel , s-a stabilit diferenta de impozit pe profit , repartizata pe ani astfel :
- anul Y : Y lei (Y x 16 %) .
- anul Y : Y lei (Y lei x 16%) .
- anul Y : Y lei (Y lei x 16%) .
- 2) Societatea a inregistrat in contul 604 " Cheltuieli privind materialele nestocate " suma de Y lei reprezentand contravaloarea bonurilor de masa acordate salariatilor , cheltuieli ce au fost tratate din punct de vedere fiscal de societate ca si deductibile la calculul impozitului pe profit .
- Intrucat in perioada in care s-au acordat tichete de masa societatea inregistra debite restante la bugetul de stat , organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta a incalcat prevederile art. 15, alin. 2 din O.U.G. nr. 79/2001.

- Cheltuielile cu tichetele de masa considerate nedeductibile de catre organele de inspectie fiscala , sunt repartizate pe ani dupa cum urmeaza :
- in anul Y: Y lei rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma de Y lei.
- in anul Y: Y lei rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma de Y lei.
- in anul Y: Y lei rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma de Y lei.
- Referitor la T.V.A in suma de Y lei contestata de petenta , aceasta suma a fost stabilita in sarcina petentei ca urmare a faptului ca aceasta a exercitat in mod eronat dreptul de deducere a T.V.A aferenta facturilor emise de S.C.X S.R.L. .

Din documentele puse la dispozitie (facturi fiscale si conventia incheiata la data de Y , contract de asociere incheiat la data de Y) , organele de inspectie fiscala nu au putut determina cota parte ce revine societatii S.C. X S.R.L. inscrisa in facturi si nu putut stabili modalitatea de stabilire a sumei inscrise in factura si inregistrata de societate.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca au fost incalcate prevederile :

- art. 137, alin. 1, lit. a si art. 145, alin. 8, lit. a si art. 155, alin. 8, lit. e si f din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare
- si punctul 48 din H.G. 44/2004.

III Cauza supusa solutionarii este daca suma de Y lei din care impozit pe profit : Y lei , majorari de intarziere impozit pe profit :Y lei , T.V.A Y lei si majorari de intarziere T.V.A : Y lei a fost stabilita in mod legal de catre organele de control.

Prin decizia nr. Y/Y , D.G. F. P. X prin serviciul solutionare contestatii a dispus respingerea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. ca inadmisibila intrucat petenta a formulat contestatie impotriva raportului de inspectie fiscala nr. Y/Y , nu si impotriva actului prin care se stabilesc si se individualizeaza creante fiscale , respectiv impotriva Deciziei de impunere nr.Y/Y, care constituie titlu de creanta .

Impotriva deciziei nr.Y/Y , S.C. X S.R.L. a formulat contestatie la Tribunalul Dolj , inregistrata la nr. X/X .

La termenul din data de Y reclamanta a solicitat anulara deciziei nr. Y si obligarea paratei sa solutioneze pe fond contestatia formulata de reclamanta , dat fiind faptul ca ulterior prin adresa inregistrata sub nr. Y la D.G.F.P. Dolj (fila 9 la dosar) s-a contestat si decizia de impunere nr. Y/Y nu numai raportul de inspectie fiscala nr. Y/Y.

Prin sentinta nr. Y pronuntata de Tribunalul X in sedinta publica din data de Y in dosarul nr. Y/Y/Y s-a admis actiunea formulata de reclamanta S.C. X S.R.L. in contradictoriu cu parata D.G.F.P.X , anulara deciziei nr. Y emisa de catre D.G.F.P. X si solutionarea pe fond a contestatiei formulata de catre aceasta.

Aceasta sentinta a fost transmisa serviciului solutionare contestatii conform adresei nr. Y/Y intocmita de catre serviciul juridic din cadrul D.G.F.P.X.

A Referitor la impozitul pe profit

Perioada de verificare a cuprins perioada Y-Y .

1) In fapt, societatea contestatoare a inregistrat in contul 604 " Cheltuieli privind materialele nestocate " suma de Y lei (an 2005: Y lei, an 2006: Y lei, an 2007: Y lei) reprezentand contravaloarea bonurilor de masa acordate salariatilor , cheltuieli ce au fost tratate din punct de vedere fiscal de societate ca si deductibile la calculul impozitului pe profit .

Intrucat in perioada in care s-au acordat tichete de masa societatea inregistra debite restante la bugetul de stat (anexa nr. Y la raportul de inspectie fiscala) , organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal la stabilirea profitului impozabil, stabilind in sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar de plata in suma de Y lei (Y lei an 2005, Y lei an 2006, Y lei an 2007) .

In drept,

art. 15, alin. 2 din O.U.G. nr. 79/2001 privind intarirea disciplinei economico-financiare si alte dispozitii cu caracter financiar , precizeaza :

" (2) Începând cu luna în care înregistrează obligații bugetare restante sau pierd înlesnirile la plata acestora angajatorii nu mai pot acorda tichete de masă salariaților pe perioada în care înregistrează obligații bugetare restante, în condițiile legii " .

Organul de solutionare a contestatiilor nu poate fi de acord cu sustinerea contestatoarei conform careia la art. 1 din O.U.G. nr. 79/2001 s-ar stabili persoanele carora la sunt aplicabile prevederile actului normativ care ar fi : regiile autonome, societatile si companiile nationale si societatile comerciale la care statul sau o unitate administrativ – teritoriala este actionar majoritar.

Art . 1 din O.U.G. nr. 79/2001, precizeaza : " In sensul prezentei ordonante de urgenta , regiile autonome, societatile si companiile nationale si societatile comerciale la care statul sau o unitate administrativ – teritoriala este actionar majoritar sunt denumite in continuare agenti economici " .

Din analiza actului normativ invocat de petenta se observa ca acesta nu face nici o referire ca acesta ar fi aplicabil numai agentilor economici enumerati si altora nu.

Organul de solutionare a contestatiilor retine ca este legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala potrivit careia au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu tichetele de masa in suma de Y lei intrucat O.G. nr. 79/2001 privind intarirea disciplinei economico - financiare si alte dispozitii cu caracter financiar precizeaza in mod explicit ca se conditioneaza acordarea tichetelor de masa , de achitarea , de catre angajatori , a tuturor obligatiilor bugetare , conditie obligatorie de respectat prevazuta la articolul 15, alin 2 din aceasta lege , care dispune " Incepand cu luna in care inregistreaza obligatii bugetare restante sau pierd inlesnirile la plata acestora angajatorii nu mai pot acorda tichete de masa salariatilor pe perioada in care inregistreaza obligatii bugetare restante, in conditiile legii " , urmand sa respinga contestatia ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

2) In fapt, in perioada 2005-2007, societatea a inregistrat in contul 628" Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti " ca si deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil un numar de 10 facturi emise de S.C.X S.R.L. in suma de Y lei reprezentand contravaloare " abonamente pe ruta X -" (cota -parte) .

Intrucat din documentele puse la dispozitie de catre societatea verificata organelor de control (facturi fiscale, conventia incheiata la data de Y, contract de asociere incheiat la data de Y) acestea nu au putut determina cota parte ce revine societatii verificate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, stabilind in sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar de plata in suma de Y lei.

In drept,

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza la art. 21, alin. 4 ce face referire la cheltuielile care nu sunt deductibile la stabilirea profitului impozabil, lit. m :

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

Hotararea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , precizeaza la pct. 48 :

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

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

In contestatia formulata petenta arata ca : " prin modul de intocmire a fiecărei facturi am aratat modul de calcul al fiecărei sume, nefiind nevoie de alte documente din care sa rezulte aceste sume".

Avand in vedere cele mai sus aratate , organul de solutionare a contestatiei retine :

- conventia si contractul de asociere incheiate la data de Y nu au mentiuni referitoare la cuantumul sumelor facturate.
- din documentele atasate de petenta in sustinere nu se poate identifica si determina cota parte ce revine societatii S.C. X S.R.L. si nu rezulta modalitatea de stabilire a sumei inscrise in facturi si inregistrata de societate .
- din nota explicativa data de administratorul societatii (anexata la dosarul cauzei) la intrebarea organelor de inspectie fiscala referitoare la documentele justificative puse la dispozitie referitor la prestatia facuta de catre X S.R.L. , petenta a raspuns :
- " Am pus la dispozitia organelor de inspectie si control urmatoarele documente :
- contract de asociere din care rezulta ca programul de transport de pe traseul X – X efectuat de cele doua firme din asociere s-a efectuat in mod egal verificarea realizarilor numai din abonamente de calatorie facandu-se in functie de numarul de masini cu care a lucrat fiecare firma lunar.
- Contracte incheiate intre S.C. X si S.C. X SRL in data de Y si facturi fiscale emise de catre S.C. X din care rezulta contravaloarea abonamentului calatorie pe ruta X -X (cota parte)".

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate organul de solutionare a contestatiilor retine ca pentru a deduce din punct de vedere fiscal cheltuielile cu prestarile de servicii , acestea trebuie sa fie executate in 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 , defalcarea cheltuielilor sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a obiectului contractului , iar prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin situatii de lucrari , procese – verbale de receptie , rapoarte de lucru , studii de fezabilitate , de piata sau alte materiale corespunzatoare .

In conditiile in care petenta precizeaza in contestatia formulata ca prin modul de intocmire a fiecărei facturi a aratat modul de calcul al fiecărei sume, nefiind nevoie de alte documente din care sa rezulte aceste sume si din documentele prezentate nu s-a putut identifica si determina cota parte ce revine societatii contestatoare , respectiv baza

impozabila , nerezultand modalitatea de stabilire a sumei inscrise in facturile inregistrate de societate rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile in suma de Y lei cu abonamentele pe ruta X -X ca nedeductibile fiscal , urmand a respinge contestatia ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

2) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata contestata in suma de Y lei aferenta facturilor emise de S.C. X S.R.L. .

In fapt, in perioada Y-Y societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila ca si deductibile fiscal cheltuieli in suma de Y lei aferenta unui numar de 10 facturi fiscale reprezentand contravaloare " abonamente pe ruta X – X" pentru care a dedus T.V.A. in suma de Y lei.

Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala , respectiv facturi fiscale , conventie incheiata la data de Y , contract de asociere incheiat la data de Y organele de inspectie fiscala nu au putut identifica si determina cota parte ce revine societatii S.C. Y S.R.L. , neputand identifica modalitatea de stabilire a sumei inscrisa in facturile ce fac obiectul cauzei .

Intrucat societatea contestatoare nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte modalitatea de stabilire a sumei facturate iar in facturile emise la rubrica explicatii nu s-au facut referiri la asemenea documente , organele de inspectie fiscala nu au putut stabili baza impozabila pentru cheltuiala inregistrata , nu au putut determina nici baza impozabila pentru care societatea a dedus T.V.A.

In drept,

articolul 137ce face referire la baza de impozitare pentru operatiuni in interiorul tarii , alin. 1, lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza :

" (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din :

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii , altele decat cele prevazute la lit. b si c) , din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului , beneficiarului sau unui tert , inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni "

articolul 145 ce face referire la dreptul de deducere , alin 8, lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , precizeaza :

" (8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

" a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la [art. 150](#) alin. (1) lit. b) și [art. 151](#) alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit [art. 155](#) alin. (4);"

art. 155, alin. (8) lit. e si f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , precizeaza :

" (8) Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii :

e) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate ; pretul unitar fara taxa pe valoarea adaugata si baza de impozitare pentru fiecare cota de scutire ".

Cu privire la facturile fiscale nr.Y/Y (anexa nr. 17) , organul de solutionare a contestatiilor precizeaza :

- la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor se mentioneaza : " abonamente ruta X-X (cota parte) " , " transport abonati luna ... ruta X-X si retur " , " transport persoane cf. Conventie luna ... , ruta X - X "

- din documentele puse la dispozitie , respectiv conventia incheiata la data de Y si contractul de asociere incheiat la aceeasi data , organele de inspectie fiscala nu au putut determina cota parte ce revine societatii S.C. X S.R.L. inscrisa in facturile mai sus mentionate si nu a rezultat modalitatea de stabilire a sumei inscrisa in facturi

- petenta nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala anexe la contractul de asociere sau conventiei incheiate sau alte acte aditionale ale acestora, fapt confirmat prin nota explicativa data de administratorul societatii (raspuns la intrebarea nr. 1) .

Organul de solutionare a contestatiilor retine ca intrucat organele de inspectie fiscala nu au putut stabili si identifica (in baza documentelor puse la dispozitie de catre societatea verificata) baza impozabila pentru cheltuiala inregistrata s-a aflat in imposibilitatea de a determina baza impozabila pentru care societatea a dedus T.V.A.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate ce precizeaza in mod explicit ca pentru exercitarea dreptului de deducere a T.V.A factura fiscala trebuie sa cuprinda informatii cu privire la baza de impozitare , in conditiile in care din documentele puse la dispozitie de catre petenta , organele de inspectie fiscala nu au putut stabili cu exactitate cota parte ce revine societatii S.C. X S.R.L. , rezulta ca este legala masura dispusa de catre organele de inspectie fiscala prin care au stabilit ca petenta a dedus nelegal T.V.A . aferenta facturilor emise de catre S.C. X. stabilind in sarcina petentei T.V.A suplimentara de plata in suma de Y lei , urmand a se respinge contestatia ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

Cu privire la obligatiile fiscale accesorii , avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari de intarziere aferente acestor contributii in sarcina societatii contestatoare reprezinta masura accesorie in raport cu debitele, iar in sarcina societatii au fost retinute debite de natura impozitului pe profit si T.V.A. , aceasta datoreaza si sumele cu titlu de majorari de intarziere reprezentand masura accesorie , conform principiului de drept " accesorium sequitur principalem " si a art. 120 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata .

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 216 (1) al O.G. NR. 92/2003 si pct. 12.1 din Instructiunile pentru aplicarea art. 216 al O.G. nr. 92/2003 , aprobate prin Ordinul nr. 519/2005 al O.G. nr. 92/2003, republicata , se :

DECIDE

Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de X S.R.L. impotriva Raportului de inspectie fiscala nr Y/Y si a deciziei de impunere nr. Y/Y , pentru suma de Y lei reprezentand :

- impozit pe profit : Y lei
- majorari intarziere impozit pe profit : Y lei

- T.V.A : Y lei
-majorari de intarziere T.V.A. : Y lei

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul X in termen de 6 (sase) luni de la comunicare .

DIRECTOR EXECUTIV