

DECIZIA NR.1074

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

SC X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. si are ca obiect suma totala, care se compune din:

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

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice a fost comunicata societatii prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei, existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

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

I.SC X, reprezentata legal prin administrator formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala si contesta partial sumele stabilite prin actul administrativ fiscal respectiv contesta obligatiile fiscale suplimentare din care impozit pe profit, accesorii aferente, TVA si accesorii aferente.

Societatea contestatoare considera ca actul administrativ fiscal contestat este netemeinic si nelegal din urmatoarele motive:

1)Cu privire la erorile materiale din Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, societatea contestatoare arata:

a) La punctul 1 al Capitolului impozit pe profit organul fiscal a stabilit, prin recalcularea chiriilor, un impozit pe profit suplimentar pentru neplata caruia a calculat accesorii.

Societatea contestatoare sustine ca la preluarea sumelor stabilite suplimentar si a accesoriilor aferente, in anexa nr.30, se observa eroarea materiala in sensul ca, in loc de.. penalitati de intarziere s-a preluat in mod eronat suma de.. lei, suma care a fost inclusa in final, in cuprinsul Deciziei de impunere.

b) La recalcularea chiriilor la punctul 1 al Capitolului impozit pe profit se mentioneaza corect ca s-a utilizat o cladire de birou insa organele de inspectie fiscala au recalculat chiria, motiv pentru care societatea solicita diminuarea bazei de impunere pentru diferenta de chirie aferenta celor .. mp.

c) La recalcularea cheltuielilor cu combustibilul al autoturismelor pentru care organul fiscal a considerat ca nu au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice, s-a stabilit o baza de impunere suplimentara. Pentru fiecare an s-a stabilit suma cheltuielilor cu combustibilul pe baza situatiilor centralizatoare furnizate de societate, s-a calculat 50% aferent acestor cheltuieli si s-a dedus suma considerata nedeductibila de societate. Acest mod de calcul este prezentat la pagina 18 al Raportului de inspectie fiscala paragraful 6. Din calcule se poate observa ca pentru anii 2012 -2014 s-a calculat in mod corect, respectiv s-a aplicat procentul de 50%.

Societatea contestatoare sustine ca pe anul 2011 s-a omis a se aplica procentul de 50% , respectiv din valoarea totala a cheltuielilor de combustibil a fost dedusa suma deja considerata nedeductibila de catre societate. Astfel, contrar prevederilor art.145¹ din vechiul Cod Fiscal, s-a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul in procent de 100% iar societatea contestatoare solicita diminuarea bazei impozabile .

2.SC X contesta extinderea perioadei fiscale din urmatoarele motive:

Societatea arata ca a fost avizata cu privire la efectuarea inspectiei fiscale prin emiterea de catre organul fiscal al Avizului de inspectie fiscala, prin care s-a prevazut ca se vor verifica operatiunile pentru TVA si operatiunile pentru impozit pe profit. Avizul de inspectie fiscala a fost inregistrat de societate.

Ulterior, s-a emis Avizul de inspectie fiscala, din care rezulta ca se vor verifica suplimentar operatiunile pentru TVA si operatiunile pentru impozit pe profit. Avizul de inspectie fiscala a fost inregistrat de societate .

Societatea contestatoarea sustine ca Avizul de inspectie fiscala nu contine nicio informatie cu privire la eventuala aplicabilitate a prevederilor articolului 98, alin. (3), literele a) - c) din O.G. Nr.92/2003 privind Cod de procedura fiscala, respectiv perioada supusa inspectiei fiscale a fost extinsa fara a fi motivata in sensul indicarii cauzelor care au determinat extinderea perioadei. Ulterior, prin Raportul de inspectie fiscala (paragrafele 2 si 3 ale Capitolului Impozit pe profit), s-au prezentat motivele pentru care a fost necesara extinderea perioadei si ca contribuabilul ar fi fost de acord cu aceasta extindere.

Societatea considera ca daca a inregistrat Avizul de inspectie fiscala nu inseamna ca a fost de acord si cu extinderea perioadei supusa verificarii ; sustine ca in speta au fost incalcate prevederile art.98 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , potrivit caruia inspectie fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale; numai pentru contribuabili mari inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie respectiv de 5 ani.

Societatea contestatoare invoca jurisprudenta instantelor de judecata respectiv Sentinta civila emisa de Curtea de Apel, Decizia a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, Decizia a Curtii de Apel Cluj , Decizia Curtii Constitutionale si sustine ca extinderea perioadei de verificare s-a realizat contrar prevederilor legale.Extinderea perioadei supuse controlului s-a realizat fara nicio motivare la momentul emiterii avizului de inspectie fiscala respectiv acest act nu contine nicio informatie cu privire la acest aspect.

Or, jurisprudenta invocata a Inaltei Curti de Casatie si Justitie prevede in mod clar ca un aviz de inspectie fiscala care cuprinde numai generic ca baza legala art. 98 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul fiscal este emis contrar legii.

Societatea contestatoare sustine ca motivarea extinderii perioadei supusa

verificării s-a realizat numai prin Raportul de inspecție fiscală paragrafele 2 și 3 al Capitolului Impozit pe profit iar simplul fapt că societatea a înregistrat Avizul de inspecție fiscală la registratura sa, nu înseamnă că aceasta a acceptat decizia de extindere.

Pentru motivele prezentate, societatea solicită să se constate că extinderea perioadei supuse controlului s-a realizat în mod nelegal, să se admită contestația și să se elimine obligațiile fiscale suplimentare aferente anului fiscal 2011 stabilite atât la impozit pe profit cât și la taxa pe valoarea adăugată.

3) În ceea ce privește impozitul pe profit și accesorii aferente, societatea contestatoare prezintă în susținere următoarele argumente:

a) Referitor la cheltuielile cu chiriile, considerate ca nedeductibile fiscal, stabilite ca urmare a reconsiderării pretului chiriei practicat cu persoana afiliată și asupra cărora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit și accesorii aferente;

Societatea contestatoare susține că organul de inspecție fiscală nu a acceptat dosarul prin care aceasta a arătat că pretul practicat pentru chiria birourilor și atelierului respectă pretul de piață, motivul fiind că nu au fost prezentate prețuri comparabile din zona imobilului în cauză; susține că a prezentat trei contracte de închiriere toate în zona sediului social al societății, respectiv în zona imobilului închiriat.

Consideră că metoda de stabilire a pretului de piață de către organul fiscal este eronată pentru următoarele motive:

-Potrivit Raportului de inspecție fiscală nu s-a realizat nicio prelucrare calitativă aplicată asupra esanționului de trei contracte; nu s-a efectuat o verificare a imobilelor (gradul de modernizare, utilități existente, etc.) din esanțion pentru a verifica dacă acestea sunt concordante din perspectiva comparabilității cu imobilul supus verificării în condițiile în care la punctului 1.19 din Liniile directoare OECD, se precizează că compararea bunurilor sau serviciilor transferate contează mai mult atunci când se compară prețurile tranzacțiilor controlate cu cele ale tranzacțiilor necontrolate decât compararea marjelor de profit. Pretul de închiriere al unui bun imobil nu depinde numai de suprafața acestuia însă contează la fel de mult și caracteristicile calitative a imobilelor cum ar fi gradul de modernizare/uzură utilități existente, etc. Or, o astfel de comparație a caracteristicilor calitative a celor trei imobile cu imobilul în cauză a fost omisă în totalitate de către organul de inspecție fiscală.

-Societatea arată că în unul din cele trei contracte prezentate, pentru imobilul, pretul chirie este de atât în cazul birourilor cât și a atelierului. Or, de aici rezultă în mod evident că gradul de modernizare, utilitate, etc. al biroului este extrem de redus și consideră că organul fiscal era obligat să excludă din esanțion pretul de închiriere al birourilor; în acest caz pretul de închiriere, prin calcularea mediei celorlalte două contracte invocate de organul fiscal ar deveni...

Astfel societatea contestatoare consideră că organul de inspecție fiscală a aplicat eronat metoda comparării prețurilor deoarece aceasta s-a rezumat la o simplă comparație a funcțiilor cantitative a imobilelor prezentate în Anexa nr. 3/a a Raportului de inspecție fiscală și a omis efectuarea unei comparații a caracteristicilor calitative ale imobilelor; susține că organul de inspecție fiscală era obligat să verifice fiecare imobil în parte, să compare gradul de modernizare și/sau utilitățile existente în cazul birourilor, a atelierelor.

Invocă în susținere pct.25 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor

identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării.”

Si considera ca prin aplicarea eronata a metodei de comparare a preturilor s-a stabilit in mod eronat baza de impunere suplimentara si impozit pe profit suplimentar precum si accesorii aferente.

b) Cu privire la cheltuielile cu scoatere din gestiune a pierderilor din creante aferente clientului din Ungaria, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala si asupra carora s-a stabilit impozit pe profit si accesorii, societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Asa cum se mentioneaza in Raportul de Inspectie Fiscala impotriva societatii pe actiuni de tip inchis din Ungaria s-a deschis procedura de faliment conform legii insolventei transfrontaliere.

Societatea contestatoare sustine ca, in timpul inspectiei fiscale a informat organele de inspectie fiscala despre greseala din contabilitate, respectiv despre faptul ca la finele anului 2011 in loc sa inregistreze o cheltuiala cu provizionul impotriva debitorului asupra caruia s-a deschis procedura de faliment, s-a inregistrat eronat o cheltuiala cu scoaterea din evidenta a creantei.

Arata ca, prin Decizia interna administratorul societatii dispune corectarea situatiei si stornarea notelor contabile eronate si considera ca o incadrare eronata si implicit o inregistrare contabila eronata nu poate schimba regimul fiscal al operatiunilor.

Invoca in sustinere prevederile art.22 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si sustine ca la finele anului 2011 erau indeplinite toate conditiile pentru a inregistra un provizion de 100% asupra creantei; sustine ca s-a utilizat eronat contul 654”Pierderi din creante si debitori diversi” in loc de 6812”Cheltuieli cu amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere sau pierdere de valoare” concomitent cu creditarea contului 4111”Clienti” in loc de creditarea contului 1511”Provizioane”.Prezenta situatie reprezinta o simpla eroare contabila situatie care s-a corectat urmare Deciziei interne, notele contabile de corectie fiind prezentate organului fiscal, iar provizioanele sunt deductibile fiscal.

Astfel societatea considera ca cheltuielile cu provizioanele constituite asupra clientului din Ungaria sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil al anului 2011 potrivit art.22 lit.j) din Codul fiscal respectiv stabilirea bazei de impunere suplimentare, a impozitului pe profit suplimentar si a accesoriilor aferente, s-a realizat in mod eronat.

c) Cu privire la cheltuielile cu masa calda acordata propriilor salariatii, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit si accesorii aferente, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Societatea contestatoare invoca prevederile art.55 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si considera ca textul de lege potrivit caruia avantajele includ hrana acordata in mod gratuit salariatilor, nu s-a dat cu scopul de a considera ca si venit salarial toate bunurile folosite, primite de un angajat la locul de munca; sustine ca a acordat mese calde salariatilor proprii pentru a creste productivitatea acestora si nu este posibil ca salariatii sa ia acasa aceste produse deoarece nu au avut libertatea de a dispune asupra consumului in mod liber, caracteristica definitorie a unui avantaj.

Astfel, considera ca aceste cheltuieli sunt cheltuieli normale de exploatare si nu salariale, potrivit art.21 alin.(1) si art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ,care prevede ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate in scopul realizarii veniturilor, respectiv ca este permisa deducerea TVA; invoca in sustine Decizia a Curtii de Apel.

In subsidiar, societatea contestatoare precizeaza ca in cazul in care se considera ca mesele oferite salariatilor pentru cresterea productivitatii reprezinta avantaje in natura formuleaza contestatie cu privire la modul de stabilire a sumelor suplimentare.

Potrivit art. 55 alin. (3) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal , primirea de hrana reprezinta avantaje/foleaze primite in legatura cu prevederile contractuale iar la pct.70 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art. 55 alin. (3) din Cod, avantajele sunt luate in considerare la stabilirea venitului impozabil; potrivit prevederilor Titlului IX Contributii sociale obligatorii din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, avantajele (hrana) primite se includ in baza de calcul pentru contributiile sociale obligatorii datorate atat de angajati cat si de angajatori.

Din punct de vedere al angajatorului, desi nu sunt prevazute expres la art. 21 din Codul fiscal, avantajele acordate angajatilor se considera ca sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri, fiind asimilate salariilor potrivit art. 55 alin. (1) din Codul fiscal motiv pentru care considera ca aceste cheltuieli sunt integral deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Societatea contestatoare considera ca incadrarea acestor cheltuieli ca nedeductibile, neaferente realizarii de venituri este eronata deoarece acordarea de avantaje este permisa de lege , dar se impoziteaza cu impozitul pe venit de natura salariala ; invoca in sustinere si prevederile art.21 alin.(4) lit.l) si art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, societatea contestatoare considera ca cheltuielile privind acordarea de avantaje angajatilor sunt asimilate salariilor potrivit art.55 alin.(1) din Codul fiscal si la calculul profitului impozabil sunt cheltuieli deductibile fiscal in perioada in care s-au efectuat.In acest sens organul fiscal era obligat sa extinda inspectia fiscala si asupra impozitului pe salariu si contributiile sociale si sa stabileasca contravaloarea acestora asupra valorii meselor oferite salariatilor.

Avand in vedere cele prezentate la pct.I, societatea contestatoare considera ca cheltuielile efectuate prin acordarea de mese salariatilor nu sunt avantaje in natura ci reprezinta cheltuieli normale de exploatare efectuate in scopul realizarii veniturilor iar in cazul in care sunt considerate avantaje contesta modul de stabilire a bazelor de impunere conform celor prezentate la pct.II, respectiv aceste sume reprezinta avantaje de natura salariala fiind impuse cu impozit pe salariu si contributii si nu cu impozit pe profit.

Astfel, considera ca stabilirea bazei de impunere suplimentara, a impozitului pe profit suplimentar si accesorii aferente s-a realizat eronat.

d)Cu privire la cheltuielile cu servicii de deszapezire efectuate de SC P , in perioada ianuarie -iunie 2011, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, asupra carora s-a calculat impozit pe profit si accesorii , societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Cu privire la faptul ca prestatorul SC P nu a declarat prestarile de servicii facturate catre SC X in declaratia informativa, nu poate fi avut in vedere, avand in vedere cele stabilite la pct. 49 din Hotararea Curtii Europene de Justitie din 6 iulie 2006 in cauza nr. C-439/04 si C-440/04 "Axel Kittel and Racolta Recycling"; conform acestei hotarari este irelevant faptul daca furnizorii/prestatorii au achitat sau nu TVA la bugetul de stat, cumparatorul va pastra in oricare din aceste situatii dreptul sau de deducere.

Cu privire la mentiunea ca nu s-a prezentat un contract valabil pentru perioada in

care s-au inregistrat facturile, societatea arata ca initial, s-a predat in mod eronat catre organul de inspectie fiscala contractul de prestari servicii care are alta perioada de valabilitate decat perioada la care se refera facturile in cauza. Contractul valabil pentru perioada la care se refera facturile a fost prezentat de reprezentantul societatii la data discutiei finale, inasa asupra acestui aspect nu se face nicio mentiune in Raportul de Inspectie Fiscala; anexeaza la dosarul contestatiei contractul valabil pentru sezonul de iarna 2012-2013 incheiat cu SC P, respectiv contractul de inchiriere utilaje si sustine ca exista contract valabil pentru perioada in care s-au inregistrat facturile..

Cu privire la mentiunea ca lipsesc elementele obligatorii de pe factura, societatea contestatoare sustine:

-cu privire la constatarea ca facturile nu contin informatii despre persoana care a intocmit factura (nume, CNP) si nu poarta semnatura, societatea sustine ca aceste elemente nu sunt enumerate la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare la data emiterii facturii;

-cu privire la constatarea ca nu a fost inscrisa adresa completa a furnizorului si cumparatorului si nu au fost inscrise exact serviciile prestate invoca in sustinere jurisprudenta nationala respectiv Decizia emisa de Curtea Suprema de Justitie- Sectia Contencios Administrativ si Decizia emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Totodata mentioneaza ca in cazul unei inspectii fiscale, prin care se constata ca exista facturi care nu contin toate elementele prevazute de lege, se aplica cu prioritate prevederile art. 159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.81² din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru motivele prezentate, societatea contestatoare considera ca cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de prestatorul SC P sunt deductibile deoarece exista contract valabil, facturile sunt conforme cu normele legale, exista situatii exacte si detaliate cu privire la utilajele inchiriate iar stabilirea bazei impozabile suplimentare, a impozitului pe profit si a accesoriilor aferente s-a realizat in mod eronat.

e) Cu privire la cheltuielile cu deplasarile, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit si accesorii aferente, societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Considera ca este eronata constatarea organului fiscal, conform careia ordinele de deplasare nu sunt documente justificative, avand in vedere ca ordinul de deplasare serveste ca dispozitie catre persoana delegata sa efectueze deplasarea; aceasta se da de catre conducatorul unitatii, astfel ca este cert ca obligativitatea cu privire la existenta stampilei si semnaturii se refera la conducatorul unitatii.

Invoca in sustinere prevederile Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar contabile si sustine ca ordinele de deplasare in cauza reprezinta documente justificative.

Cu privire la faptul ca nu s-au prezentat documente pentru justificarea deductibilitatii acestor sume, societatea contestatoare sustine ca scopul efectuarii deplasarilor a fost in interesul realizarii sarcinilor de serviciu, atingerea de productivitate cat mai ridicata prin cunoasterea continua a noilor tehnologii care este in scopul realizarii de venituri, respectiv profituri suplimentare, prin diminuarea cheltuielilor.

Avand in vedere ca ordinele de deplasare indeplinesc toate conditiile de a fi document justificativ si ca s-a prezentat scopul economic al acestor deplasari, societatea contestatoare considera ca stabilirea bazei de impunere suplimentare, a impozitului pe profit suplimentar si a accesoriilor aferente, s-a realizat in mod eronat.

f) Cu privire la cheltuielile cu autoturismele utilizate de salariatii societatii,

considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala si asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit si accesorii aferente, societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Societatea dispune de mai multe puncte de lucru (santiere) dispersate teritorial, fapt care justifica utilizarea acestor autoturisme si cheltuieli cu combustibil. Toate localitatile unde societatea isi desfasoara activitatea de asfaltare si reparatii drumuri si poduri sunt asimilate unor puncte de lucru.

Prin acest fapt se dovedeste clar ca autoturismele au fost utilizate numai in scopul activitatii economice (transport la diversele puncte de lucru, transport la si de la locul de munca, locul de desfasurare a activitatii societatii).

Pentru acest motiv, societatea considera ca stabilirea bazei de impunere suplimentara, a impozitului pe profit suplimentar si a accesoriiilor aferente, s-a realizat in mod eronat.

g) Cu privire la cheltuielile reprezentand cazare pentru PF, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala si asupra carora s-a stabilit impozit pe profit si accesorii aferente, societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Aceste cheltuieli au fost efectuate cu costurile de odihna ale salariatilor societatii, respectiv persoanele fizice in cauza sunt si asociatii acesteia.

Societatea contestatoare sustine ca aceste cheltuieli au fost considerate ca deductibile fiscal in conformitate cu prevederile articolul 21, alin. (3), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au fost inregistrate in evidentele contabile in anul 2011, cand societatea nu a efectuat alte cheltuieli sociale.

Arata ca cheltuielile salariale totale au fost in suma de .., respectiv 2% aplicat asupra acestei valori este de.., astfel ca din suma totala a cheltuielilor sociale de.. este nedeductibila numai diferenta de

In conditiile in care cheltuielile.. reprezinta cheltuieli sociale cu deductibilitate limitata respectiv ca potrivit calculelor efectuate suma peste limita de 2% este de.. lei, societatea considera ca stabilirea bazei de impunere suplimentare, a impozitului pe profit suplimentar si a accesoriiilor aferente, s-a realizat in mod eronat.

4) Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata, societatea contestatoare sustine:

a) Cu privire la TVA aferenta cheltuielilor nedeductibile cu masa calda acordata salariatilor proprii, considerata ca nedeductibila fiscal de catre organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca pe baza celor expuse la partea I si a jurisprudentei prezentate in contestatie la capitolul "Impozit pe profit" considera ca cheltuielile efectuate prin acordarea de mese salariatilor nu sunt avantaje in natura ci reprezinta cheltuieli normale de exploatare efectuate in scopul realizarii veniturilor. Astfel stabilirea TVA suplimentara si a accesoriiilor aferente s-a realizat in mod eronat.

b) Cu privire la TVA stabilita suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile aferente autoturismelor utilizate de salariatii societatii, societatea sustine ca prin argumentele prezentate in contestatie la capitolul "Impozit pe profit" se dovedeste clar ca autoturismele au fost utilizate numai in scopul activitatii economice, motiv pentru care considera ca stabilirea TVA suplimentara si a accesoriiilor aferente s-a realizat in mod eronat.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala

cu privire la obligatiile fiscale .

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala au stabilit in sarcina X obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

SC X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si anume obligatiile fiscale care se compun din:

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

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere cu privire la obligatiile fiscale reprezentand Impozit pe profit, TVA precum si accesorii aferente, contestate de societate, rezulta urmatoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca acesta a fost stabilit urmare respingerii la deductibilitate a urmatoarelor cheltuieli:

- a).-cheltuieli cu chiriile asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, SC X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu chiriile, in baza Contractului incheiat cu persoana fizica, in calitate de proprietar (locator) , contract care a avut ca obiect inchirierea unor cladiri si a terenului aferent, contract care a fost inregistrat la A.F.P. , cu nivelul chiriei.. euro/luna.

Conform prevederilor contractului, pretul chiriei lunare a fost stabilit astfel:

Avand in vedere ca intre SC X si persoana fizica exista o relatie de afiliere, in sensul ca aceasta detine 50% din partile sociale ale societatii iar sotul acesteia restul partilor sociale (50%) organele de inspectie fiscala, in baza art. 79 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin adresa, au solicitat societatii prezentarea dosarului preturilor de transfer.

Din analiza dosarul preturilor de transfer depus de societate la termen la DGRFP-AJFP, organele de inspectie fiscala au constatat ca in comparatia efectuata nu au fost luate in calcul chiriile practicate in aceeasi zona, fiind prezentate mai multe anunturi, in care de regula preturile sunt informative si negociabile, pentru inchiriere spatii comerciale din zona centrala a orasului unde preturile sunt mult mai mari, astfel incat s-a constatat ca nu este justificat pretul prevazut in contract.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pretul chiriilor difera in functie de zona in care este situat imobilul, existand diferente mari intre centrul orasului si periferie, de suprafata si amenajari interioare, de vad comercial, de natura activitatilor care

urmeaza a se desfasura, astfel ca prin adresa, au solicitat contribuabilului sa completeze dosarul preturilor de transfer cu preturi practicate in zona industriala in care este situat spatiul care face obiectul contractului, respectiv chiriile practicate pentru spatiile...

Prin adresa, societatea a prezentat din nou preturile de inchiriere stabilite pe metru patrat din zona industriala, fara sa ofere vreo informatie suplimentara fata de cele prezentate initial in dosarul preturilor de transfer.

Avand in vedere ca din dosarul preturilor de transfer si din completarea ulterioara nu se justifica preturile practicate in contractul de inchiriere, organele de inspectie fiscale au procedat la estimarea cuantumului preturilor de transfer, în baza prevederilor art. 3 alin. (2) si (3) din OPANAF nr. 222/08.02.2008.

Organele de inspectie fiscala au identificat 3 spatii de birouri, atelier si curte, pe baza datelor obtinute urmare solicitarilor de furnizare de informatii de la diverse societati comerciale din aceasta zona, care au fost înregistrate la DGRFP - AJFP.

In baza datelor din contractele de inchiriere obtinute de la cele trei societati, organele de inspectie fiscala au procedat la compararea nivelului chiriei practicate între persoanele afiliate, respectiv compararea sumei corespunzatoare unei suprafete., cu nivelul chiriei lunare practicate între entitati independente, in conditiile existente pe piata, comparabile din punct de vedere comercial, avand suprafete comparabile si din zone comerciale similare. Astfel, in baza preturilor unitare a chiriilor comunicate de societatile din zona, organele de inspectie fiscala au determinat pretul mediu al chiriei lunare la nivelul de., prin calcularea mediei aritmetice a celor trei tranzactii similare identificate.

In functie de valoarea chiriei lunare.. si cursul valutar, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, cheltuielile cu chiria sunt in valoare de.. lei fata de.. lei înregistrata de societate, constandu-se astfel ca cheltuielile nu se justifica, motiv pentru care au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

In conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal ,organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit.

b)-cheltuieli privind scoaterea din evidenta a creantelor neincasate de la clientul SC V , asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna decembrie 2011 societatea a înregistrat in contul 654.2 "Pierderi din creante si debitori diversi" cheltuieli deductibile fiscal privind scoaterea din evidenta a creantelor neincasate de la clientul SC V .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceasta creanta societatea nu a constituit provizioane pentru clienti incerti, cu toate ca facturile erau neincasate de mai mult timp, acestea avand scadenta platii cuprinsa între iulie 2009 si octombrie 2010; soldul neincasat al facturilor emise de SC X este aferent facturilor...

Avand in vedere faptul ca înregistrarea cheltuielilor cu pierderile din creante nu avea la baza o hotarare judecatoreasca definitiva, prin care s-a inchis procedura de faliment a debitorului, precum si faptul ca nu au fost constituite provizioane pentru creante incerte sau in litigiu si nu au fost întreprinse toate demersurile legale pentru decontarea creantelor neincasate, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit , pe anul 2011.

c)-cheltuieli cu masa calda oferita salariatilor asupra carora s-a stabilit suplimentar

impozit pe profit;

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile, in baza facturilor emise de diverse unitati de alimentatie publica si pensiuni, cheltuieli reprezentand masa calda acordata salariatilor.

Deoarece aceste avantaje in natura nu au fost cuprinse in veniturile impozabile ale salariatilor, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal, cheltuielile cu masa calda in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4), lit. I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si totodata au stabilit impozit pe profit suplimentar.

d)-cheltuieli cu chiriile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC P asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit;

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca , in perioada ianuarie-iulie 2013, in baza facturilor emise de SC P, societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu chiriile , în contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile" .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile in cauza nu au fost achitate pana la data controlului(fapt ce reiese si din fisa analitica a furnizorului SC P) , iar din aplicatia Tablou de bord - declaratiile 394, s-a constatat ca SC P nu a declarat livrarile catre SC X; in facturile intocmite de furnizor nu a fost mentionat niciun numar de contract, iar datele de identificare a furnizorului si a clientului au fost incomplete; in timpul controlului nu a fost prezentat un contract valabil pentru perioada in care au fost facturate prestarile de servicii de catre SC P.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si au stabilit impozit pe profit suplimentar .

e)-cheltuieli de deplasare asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit;

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, SC X a înregistrat in contul 625 "Cheltuieli cu deplasarea, detasari si transferuri" suma reprezentand in principal cheltuieli cu diurna acordate unui numar de salariatii (cu functiile ingineri, director de productie, administrator) pentru deplasarile in Ungaria si Germania, pentru care nu a justificat cu documente deplasarea efectiva în aceste state si faptul ca deplasarea s-a efectuat in scopul obtinerii de venituri impozabile.

In timpul inspectiei fiscale societatea contestatoare nu a prezentat pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli, documente justificative întocmite conform prevederilor legale si nici documente din care sa reiasa ca deplasarile au fost efectuate in interesul realizarii sarcinilor de serviciu , respectiv documente justificative de natura sa justifice deplasarea efectiva in Ungaria si Germania si faptul ca scopul deplasarii a fost in interesul realizarii sarcinilor de serviciu (de ex. taxe de participare, documente de transport, bonuri combustibil, documente de cazare, procese -verbale incheiate cu clientii si furnizorii, contracte încheiate, note de negociere etc.)

De asemenea, din verificarea modului de intocmire a ordinelor de deplasare prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea nu au numar de înregistrare (cu exceptia a 5 ordine), scopul deplasarii fiind ,, interes de serviciu", cu exceptia a ... ordine de deplasare pe care nu este trecut scopul deplasarii, la rubrica destinata pentru confirmarea sosirii si plecarii persoanelor delegate de catre persoanele la care s-a efectuat deplasarea a fost aplicata doar stampila firmelor, fara sa fie completata ora si data sosirii si plecarii, lipsind totodata semnatura reprezentantilor firmelor;

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu deplasarile si au stabilit suplimentar impozit pe profit, fiind incalcate prevederile art. 21 alin.(1) si alin.(4) , lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

f).-cheltuieli cu cazarea asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat in evidentele contabile, in anul 2011, cheltuieli cu cazarea, in baza unor facturi si note de plata emise de unitati hoteliere din Italia si Ungaria, astfel:

-In baza notei de plata emisa de Hotel din Italia, si a extrasului de cont bancar, in au fost inregistrate cheltuieli din care reiese ca a fost decontata cazarea si micul dejun pentru ..persoane, pe o durata de ..zile, fara sa rezulte identitatea persoanelor pentru care au fost suportate aceste cheltuieli.

-In baza facturii emisa de Hotel din Ungaria au fost inregistrate cheltuieli cu cazarea, masa, tratament Wellness in suma totala de.. , pentru perioada.., numele persoanei care a beneficiat de serviciile hoteliere fiind administratorul societatii.

-In baza facturii emisa de Hotel din Italia, au fost inregistrate cheltuieli cu cazarea pentru administratorul societatii , in suma totala de ..

In timpul controlului nu au fost prezentate documente care sa justifice deplasarile si ca cheltuielile au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul art.19 alin.(1) din acelasi act normativ au stabilit impozitul pe profit suplimentar pe anul 2011.

g).-cheltuieli cu combustibilul asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea a utilizat autoturisme cuprinse in anexa 19 la Raportul de inspectie fiscala cu masa maxima autorizata sub 3.500 Kg si mai putin de 9 scaune de pasageri, incluzand scaunul soferului, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contribuabilul nu a justificat utilizarea acestor autoturisme exclusiv in beneficiul activitatii economice, nedetinand foi de parcurs care sa contina obligatoriu cel putin categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometri parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs sau alte documente care sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor si TVA aferenta acestor achizitii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu combustibilul; s-a constatat ca societatea a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

In temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au calculat cheltuielile nedeductibile fiscal cu combustibilul si au constatat ca societatea a dedus in mod nejustificat, pe perioada verificata , cheltuieli.

In conformitate cu prevederile art.17 si art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal .

Asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120

si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata.

2.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

a)In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar aferenta meselor calde acordate gratuit angajatilor, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca TVA a fost colectata suplimentar in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pe motiv ca societatea nu indeplineste conditiile pentru acordarea gratuita a mesei calde pentru angajati.

b)Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala rezulta:

In perioada verificata, pentru functionarea autoturismelor cu masa totala maxima autorizata sub 3,5 tone si mai putin de 9 scaune, inclusiv scaunul soferului, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.145¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si care au fost utilizate de persoane cu functii de conducere si in alte scopuri decat realizarea de operatiuni taxabile, contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu combustibilul si a dedus TVA din care societatera a considerat TVA nedeductibila si si-a exercitat dreptul de deducere asupra TVA.

Conform prevederilor art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate integral TVA inregistrata in anul 2011 si in limita a 50% pe perioada 01.01.2012-31.07.2015, stabilind TVA suplimentara de plata.

Asupra TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 25.02.2011-21.12.2015, dobanzi si penalitati de, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata.

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

Perioada verificata:01.01.2011-31.07.2015

A)Motive procedurale

Cu privire la contestatia formulata de SC X referitoare la extinderea perioadei fiscale,**D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra exceptiei ridicate de catre societatea contestatoare cu privire la legalitatea masurii extinderii perioadei supusa inspectiei fiscale pe anul 2011, cu consecinta calcularii de obligatii fiscale suplimentare.**

In fapt, in vederea efectuarii inspectiei fiscale la SC X organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au emis Avizul de inspectie fiscala, inregistrat la societate, in baza caruia a fost initiata inspectia fiscala la SC X, actiune ce a fost inscrisa in Registrul unic de control al societatii.

Avizul de inspectie fiscala are ca obiective verificarea operatiunilor pentru TVA si operatiunile pentru impozit pe profit.

In timpul inspectiei fiscale s-a emis Avizul de inspectie fiscala prin care contribuabilul a fost instiintat despre extinderea inspectiei fiscale asupra perioadei

01.01.2011 - 31.12.2011 pentru TVA si impozit pe profit. Avizul de inspectie fiscala a fost inregistrat la societate.

In contestatia formulata, societatea contestatoarea sustine ca Avizul de inspectie fiscala nu contine nicio informatie cu privire la eventuala aplicabilitate a prevederilor articolului 98, alin. (3), literele a) - c) din O.G. Nr.92/2003 privind Cod de procedura fiscala, respectiv perioada supusa inspectiei fiscale a fost extinsa fara a fi motivata in sensul indicarii cauzelor care au determinat extinderea perioadei.

Ulterior, prin Raportul de inspectie fiscala (paragrafele 2 si 3 ale Capitolului Impozit pe profit), s-au prezentat motivele pentru care a fost necesara extinderea perioadei si ca, contribuabilul ar fi fost de acord cu aceasta extindere.

Societatea considera ca daca a inregistrat Avizul de inspectie fiscala nu inseamna ca a fost de acord si cu extinderea perioadei supusa verificarii ; sustine ca in speta au fost incalcate prevederile art.98 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , potrivit caruia inspectie fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale; numai pentru contribuabili mari inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie respectiv de 5 ani. Invoca in sustinere jurisprudenta nationala si solicita anulara obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de plata pe anul 2011.

In cauza speta sunt aplicabile prevederile art.98 coroborat cu prevederile art.91 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data inceperii inspectiei fiscale, potrivit carora:

-art.98

“(1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.[...]”

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:***

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

-art.91

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.”

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au transmis societati contestatoare Avizul de inspectie fiscala, inregistrat la societate, prin care a fost informata ca va face obiectul unei inspectii fiscala avand ca obiectiv verificarea operatiunilor pentru TVA in perioada 01.01.2012 - 31.07.2015 si operatiunile pentru impozit pe profit pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

De la inceputul inspectiei fiscale pana la data de ..., organele de inspectie fiscala au constatat deficiente care au fost inregistrate continuu in intreaga perioada verificata, existand indicii ca aceste deficiente au avut loc si in perioada precedenta cu implicatii

fiscale privind diminuarea impozitului pe profit si TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat pe perioada 01.01.2012-31.07.2015, cheltuieli cu chiriile pentru spatiul inchiriat (birouri, atelier, curte) in baza Contractului de inchiriere incheiat cu persoana fizica afiliata, in derulare de la data de 01.03.2011, pentru care s-a solicitat intocmirea dosarului pretului de transfer.

De asemenea, pe perioada 01.01.2012-31.12.2014 s-a constatat ca societatea contestatoare nu a determinat corect cheltuielile deductibile cu combustibilul utilizat pentru autoturismele folosite atat in interesul societatii cat si pentru scopuri personale de catre angajatii societatii, pentru care Codul fiscal limiteaza la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor si TVA aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismelor care nu sunt utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii societatii.

Avand in vedere valorile unitare a chiriilor si faptul ca, contractul este valabil incepand cu data de 01.03.2011 precum si aspectele constatate cu privire deductibilitatea limitata a cheltuielilor cu combustibilul si TVA aferenta achizitiei de combustibil destinat autoturismelor societatii cu , utilizare mixta, constituie indicii suficiente si rezonabile privind diminuarea impozitelor datorate bugetului de stat astfel ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au propus extinderea inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe profit si TVA pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011.

Se retine ca in speta a fost intocmita "Propunere de efectuare a inspectiei fiscale" inregistrata la A.J.F.P. aprobata de catre conducerea acestei institutii , in care sunt prezentate detaliat motivele pentru care se impune extinderea inspectiei fiscale pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 pentru impozit pe profit si TVA .Propunerea de efectuare a inspectiei fiscale a fost intocmita cu respectarea prevederilor OPANAF nr.364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala.

In baza acestei propuneri s-a emis Avizul de inspectie fiscala prin care SC X a fost instiintata despre extinderea inspectiei fiscale asupra perioadei 01.01.2011 - 31.12.2011 pentru TVA si impozit pe profit. Avizul de inspectie fiscala a fost inregistrat la societate .

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia Avizul de inspectie fiscala nu contine nicio informatie cu privire la eventuala aplicabilitate a prevederilor articolului 98, alin. (3), literele a) - c) din O.G. Nr.92/2003 privind Cod de procedura fiscala, respectiv perioada supusa inspectiei fiscale a fost extinsa fara a fi motivata in sensul indicarii cauzelor care au determinat extinderea perioadei supusa verificarii , se retine ca in conformitate cu prevederile art.101 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

"(3) Avizul de inspectie fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspectiei fiscale;

b) data de începere a inspectiei fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspectiei fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale."

Se retine ca elementele pe care trebuie sa le cuprinda avizul de inspectie fiscala sunt stipulate in mod expres in lege , trebuind sa fie respectate intocmai, organul de inspectie fiscala neputand adauga alte elemente sau sa omita una din informatiile prevazute mai sus.

Textul de lege invocat nu prevede obligatia organului de inspectie fiscala de a prezenta contribuabilului motivele pentru care inspectia fiscala este extinsa pe perioada termenului de prescriptie.

Din analiza Avizul de inspectie fiscala, anexat in copie la dosarul contestatiei se retine ca acesta a fost emis din aplicatia "PHOENIX" si contine toate elementele obligatorii prevazute la art.101 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare atat la perioada supusa inspectiei fiscale cat si la temeiul legal in care aceasta urma sa fie efectuata, aceste informatii neavand nicio legatura cu motivele care au stat la baza efectuării inspectiei fiscale pe perioada de prescriptie .

Astfel se retine ca sunt neintemeiate sustinerile societatii contestatoare cu privire la extinderea perioadei supuse verificarii pe anul 2011, fapt sustinut si de constatările organelor de inspectie fiscala care au stabilit pe anul 2011, in sarcina SC X impozit pe profit suplimentar de plata si TVA , precum si obligatii fiscale accesorii aferente; aceasta incearca sa justifice neplata impozitului pe profit si TVA precum si accesorii aferente prin invocarea exceptiei nelegalitatii extinderii perioadei supusa verificarii pe anul 2011, pe perioada de prescriptie.

Referitor la jurisprudenta invocata de catre societatea contestatoare, mentionam ca prin Decizia nr.1637/2009 Curtea Constitutionala a respins ca neintemeiata exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art.98 alin.(1) si (3) din Codul de procedura fiscala, retinand ca exceptiile prevazute de art.98 alin.(3) au in vedere conduita contribuabilului care se abate de la reglementarile legale stricte in domeniul fiscal, ceea ce constituie un motiv suficient pentru a fi supus unui control mai temeinic, ceea ce presupune si extinderea acestuia pe o perioada mai mare de timp.

Hotararile instantelor de judecata citate de catre societatea contestatoare in contestatia formulata nu au nicio relevanta avand in vedere ca extinderea inspectie fiscala pe anul 2011 se bazeaza pe existenta unor indicii privind diminuarea impozitului pe profit si TVA datorate bugetului de stat pe anul 2011 iar organul de inspectie fiscala , dupa cum am aratat mai sus , a dovedit existenta acestor indicii atat prin propunerea de efectuarea a inspectiei fiscala cat si prin actul administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA precum si accesorii aferente.

De altfel, conform art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile:

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior

sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Din textele de lege invocate se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolele de lege mai sus enuntate. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirea contribuabilului , a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta;constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu fara a fi necesara cererea contribuabilului insa in speta nu este cazul.

In consecinta, sustinerea societatii contestatoare potrivit careia extinderea inspectiei fiscale pe anul 2011 s-a realizat prin incalcarea prevederilor articolului 98 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care solicita anulara obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de plata pe anul 2011, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece extinderea perioadei de verificare s-a efectuat in conditiile legii, luandu-se in considerare comportamentul contribuabilului pe perioada verificata.

Avand in vedere cele prezentate se retine ca neintemeiata sustinerea societatii contestatoare cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal incheiat de organul de inspectie fiscala urmare nerespectarii prevederilor articolului 98 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societatea contestatoare a fost respinsa ca neintemeiata , D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

B)Fondul cauzei

1)Cu privire la erorile materiale din Decizia de impunere, contestate de SC X;

a)In ceea ce priveste contestatia formulata de SC X cu privire la penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu chiriile, considerat ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, mentionam:

In contestatia formulata societatea contestatoare arata ca la punctul 1 al Capitolului impozit pe profit, organul fiscal a stabilit, prin recalcularea chiriilor, un impozit pe profit suplimentar pentru neplata caruia a calculat accesorii din care dobanzi si penalitati de intarziere.

Societatea contestatoare sustine ca la preluarea sumelor stabilite suplimentar si a accesoriilor aferente, in anexa nr.30, se observa eroarea materiala in sensul ca, in loc de... reprezentand penalitati de intarziere s-a preluat in mod eronat suma de .. lei reprezentand penalitati de intarziere, suma care a fost inclusa in final, in cuprinsul Deciziei de impunere.

Cu privire la erorile materiale din actele administrativ fiscale la art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede :

“(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu

excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.”

La pct.1 si pct.4 al art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“(1) Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului.[...]

(4) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de contribuabil/plătitor, organul fiscal procedează astfel:

a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului/plătitorului actul de îndreptare a erorii materiale;

b) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale nu este întemeiată, respinge cererea printr-o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.”

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de prevederile legale si sustinerile societatii contestatoare se retine ca in anexa 3/b la raportul de inspectie fiscala “Situatia privind impozitul pe profit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile din chirii si calculul accesoriilor aferente” organele de inspectie fiscala, asupra impozitului pe profit, au calculat penalitati de intarziere inasa in anexa 30”Situatia centralizatoare privind impozitele si taxele suplimentare si accesorii aferente “ la raportul de inspectie fiscala au preluat in mod eronat suma de.. lei ca reprezentand penalitati de intarziere aferenta impozitului suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile cu chiriile si totodata aceasta suma a fost cuprinsa in total penalitati de intarziere din acesta anexa.

De asemenea, se retine ca “total penalitati de intarziere” din anexa 30 la raportul de inspectie fiscala au fost preluate in mod eronat si in actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere la pct.2.1.1”Obligatii fiscale suplimentare de plata”.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei , organele de inspectie fiscala recunosc ca au preluat in mod eronat, in anexa 30 la Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere suma de ... lei in conditiile in care penalitatile de intarziere aferente debitului sunt de .. lei si propun admiterea contestatiei cu privire la diferenta de .. lei.

Avand in vedere ca eroarea din actul administrativ fiscal contestat nu este de natura sa atraga nulitatea actului administrativ fiscal contestat asa cum se prevede la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta eroare poate fi indreptata de organul fiscal, astfel ca organul de solutionare a contestatiei va indrepta eroarea materiala cu privire la penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit in valoare de ... lei si va admite contestatia cu privire la acest capat de cerere si totodata va anula partial Decizia de impunere cu privire la suma de ... lei.

In conformitate cu prevederile art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

b).Cu privire la eroarea materiala privind diferenta de .. mp reprezentand suprafata cladire birouri, precum si obligatiile fiscale suplimentare stabilite asupra

acestei diferente de suprafata, contestata de SC X, mentionam;

In contestatia formulata SC X SRL, arata ca la recalcularea chiriilor la punctul 1 al Capitolului impozit pe profit, se mentioneaza corect ca s-a utilizat o cladire de birou in suprafata de ... mp insa organele de inspectie fiscala au recalculat chiria pentru suprafata de ... mp, motiv pentru care societatea solicita diminuarea bazei de impunere pentru diferenta de chirie aferenta celor..mp.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se constata eroarea materiala din actul administrativ fiscal contestat si anume:

Conform contractului de inchiriere incheiat intre persoana fizica in calitate de locator si SC X in calitate de locatar, obiectul contractului il reprezinta inchirierea de teren intravilan, ateliere cu casa poarta in suprafata de ... mp si cladiri birouri in suprafata de.. mp.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca la stabilirea cheltuielilor cu chiriile, deductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au luat in considerare in mod eronat suprafata de.. mp in loc de .. mp cat este precizat in contract.

In aceste conditii cheltuielile cu chiria lunara aferenta contractului de inchiriere;se constata astfel ca cheltuielile cu chiria aferenta contractului de inchiriere nedeductibile fiscal sunt cu.. euro/luna mai mari decat cele stabilite de organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, referitor la aceasta eroare, organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca:

“Prin recalcularea corecta a chiriei [...] rezulta impozit suplimentar in suma de.. si accesorii aferente in suma de... fata de care in mod eronat in anexa nr.3b la Raportul de inspectie fiscala a fost calculat impozit suplimentar si accesorii aferente.

Astfel, in urma recalcularii chiriei pentru suprafata de.. mp rezulta ca au fost stabilite obligatii fiscale mai mici cu suma totala de .. Lei.

In aceasta situatie in cauza in speta se vor aplica prevederile art.276 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

“Prin solutiunea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”,

si se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere.

c) Cu privire la contestatia formulata de SC X referitoare la eroarea materiala efectuata la recalcularea cheltuielilor cu combustibilul utilizat pentru autoturismele pentru care organul fiscal a considerat ca nu a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice , pe anul 2011, mentionam:

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 01.01.2011-31.12.2014, societatea a utilizat autoturismele cuprinse in anexa 19 la Raportul de inspectie fiscala ,cu masa maxima autorizata sub 3.500 Kg si mai putin de 9 scaune de pasageri, incluzand scaunul soferului, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contribuabilul nu a justificat utilizarea acestor autoturisme exclusiv in beneficiul activitatii economice ,nedetinand foi de parcurs care sa contina obligatoriu cel putin categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometri parcursi, norma proprie de

consum carburant pe kilometru parcurs sau alte documente care sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor si TVA aferenta acestor achizitii, astfel ca pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au recalculat cheltuielile cu combustibilul si au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli .

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca din eroare, organele de inspectie fiscala , pe anul 2011 au omis sa aplica procentul de 50% , respectiv din valoarea totala a cheltuielilor de combustibil a fost dedusa suma deja considerata nedeductibila de catre societate. Astfel, contrar prevederilor art.145¹ din vechiul Cod Fiscal, s-a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul in procent de 100% iar societatea contestatoare solicita diminuarea bazei impozabile .

In drept, la art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada 01.01.2011-31.12.2011, se prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]”

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

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

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

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

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, pe perioada 01.01.2011-31.12.2011, sunt nedeductibile integral cheltuielile cu combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri incluzand si scaunul soferului, cu exceptiile prevazute de lege.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 01.01.2011-31.12.2011, si au respins, in mod legal, la deductibilitate cheltuielile pe anul 2011 .

Astfel, in speta nu poate fi vorba despre o eroare materiala si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

2.Referitor la impozitul pe profit, stabilite suplimentar de plata pe perioada 2011-2014, contestat de societate;

a).D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu chiriile, inregistrate in evidentele contabile pe

perioada verificata precum si a impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra acestor cheltuieli, in conditiile in care operatiunile in cauza s-au efectuat intre persoane afiliate iar din analiza dosarului preturilor de transfer s-a constatat ca nu au fost luate in calcul chirile practicate din aceeasi zona cu spatiul inchiriat.

In fapt, pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, SC X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu chirile, in baza Contractului incheiat cu persoana fizica, in calitate de proprietar (locator) , contract care a avut ca obiect inchirierea unor cladiri in suprafata totala de ...mp si a terenului aferent, contract care a fost inregistrat la A.F.P., cu nivelul chiriei de.. euro/luna.

Conform prevederilor contractului, pretul chiriei lunare de .. euro fost stabilit astfel:

-cladire birouri : ..;

-ateliere cu casa poarta ;...;

-curte: ...

Avand in vedere ca intre SC X si persoana fizica exista o relatie de afiliere, in sensul ca aceasta detine 50% din partile sociale ale societatii iar sotul acesteia restul partilor sociale (50%) organele de inspectie fiscala, in baza art. 79 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin adresa au solicitat societatii prezentarea dosarului preturilor de transfer.

Dosarul preturilor de transfer a fost depus de societate la AJFP.

Din analiza dosarului pretului de transfer, organele de inspectie fiscala au constatat ca in comparatia efectuata nu au fost luate in calcul chirile practicate in aceeasi zona, fiind prezentate mai multe anunturi, in care de regula preturile sunt informative si negociabile, pentru inchiriere spatii comerciale din zona centrala a orasului unde preturile sunt mult mai mari, astfel incat s-a constatat ca nu este justificat pretul prevazut in contract.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala , in baza informatiilor obtinute de la societati comerciale din zona si in temeiul prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, au procedat la ajustarea cheltuielilor cu chiria, folosind metoda compararii preturilor respectiv s-a comparat nivelul chiriei practicate intre persoane afiliate, respectiv compararea sumei de ..corespunzatoare suprafetei de.. mp cu nivelul chiriei lunare practicate intre entitati independente, in conditiile existente de piata , comparabile din punct de vedere comercial, avand suprafete comparabile si din zone comerciale similare.

Astfel, in baza preturilor unitare a chiriilor comunicate de societatile din zona, organele de inspectie fiscala au determinat pretul mediu al chiriei lunare la nivelul de... euro/luna, prin calcularea mediei aritmetice a celor trei tranzactii similare identificate,.

In functie de valoarea chiriei lunare si cursul valutar, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, cheltuielile cu chiria sunt in valoare de.. lei fata de... lei inregistrata de societate, constandu-se ca cheltuielile nu se justifica, motiv pentru care au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.11.alin.(2) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare iar in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca metoda de stabilire a pretului de piata pentru chirie de catre organul fiscal este eronata deoarece nu s-a realizat nicio prelucrare calitativa aplicata asupra esantionului de trei contracte; nu s-a efectuat o verificare a imobilelor (gradul de modernizare, utilitati existente, etc.) din esantion pentru a verifica daca acestea sunt concordante din

perspectiva comparabilitatii cu imobilul supus verificarii in conditiile in care la punctului 1.19 din Liniile directoare OECD, se precizeaza ca compararea bunurilor sau serviciilor transferate conteaza mai mult atunci cand se compara preturile tranzactiilor controlate cu cele ale tranzactiilor necontrolate decat compararea marjelor de profit. Pretul de inchiriere al unui bun imobil nu depinde numai de suprafata acestuia insa conteaza la fel de mult si caracteristicile calitative a imobilelor cum ar fi gradul de modernizare/uzura utilitati existente, etc. Or, o astfel de comparare a caracteristicilor calitative a celor trei imobile cu imobilul in cauza a fost omisa in totalitate de catre organul de inspectie fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca in contractul prezentat pentru imobilul in cauza pretul chirie este de ...euro/mpatat in cazul birourilor cat si a atelierului de unde rezulta ca gradul de modernizare, utilare, etc. al biroului este extrem de redus si considera ca organul fiscal era obligat sa excluda din esantion pretul de inchiriere al birourilor; in acest caz pretul de inchiriere, prin calcularea mediei celorlalte doua contracte invocate de organul fiscal ar deveni.../mp.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala a aplicat eronat metoda compararii preturilor deoarece aceasta s-a rezumat la o simpla comparare a functiilor cantitative a imobilelor prezentate in Anexa nr. 3/a a Raportului de inspectie fiscala si a omis efectuarea unei comparatii a caracteristicilor calitative ale imobilelor; invoca in sustinere pct.25 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Cu privire persoanele afiliate, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , potrivit caruia:

"(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea

de-a doua."

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca intre persoana fizica si SC X exista relatie de afiliere, persoana fizica fiind unul din asociatii persoanei juridice care detine cota de 50% din partile sociale ale societatii.

In materie fiscala regula generala in cazul tranzactiilor realizate intre persoane afiliate este stabilita de prevederile art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si complatarile ulterioare, care stipuleaza urmatoarele:

„Tranzactiile intre persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzactiile intre persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderile independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preț de transfer.”

Potrivit art.11 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 din acelasi act normativ:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.[...]

2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;”

Conform prevederilor pct.24 si 25 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si complatarile ulterioare in vigoare pe perioada verificata:

“24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri 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 persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);[...]

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.”

Potrivit art.7 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“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;”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principului pietei libere, respectiv in conditiile stabilite sau impuse care nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre persoane independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer.

Preturile de transfer reprezinta preturile la care se transfera bunurile corporale sau necorporale ori se presteaza servicii intre persoane afiliate.

Analizarea tranzactiilor intre persoane afiliate se datoreaza asa numitei practici de “transfer al preturilor” , practica care consta in tranzactii la preturi “speciale” sau in conditiile speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare si la alterarea taxelor si impozitelor datorate.

Astfel in vederea determinarii cu cat mai mare exactitate a taxelor si impozitelor care ar trebui sa revina fiecarei jurisdicții fiscale in conditiile de piata libera, autoritatile fiscale pot ajusta suma veniturilor sau a cheltuielilor oricareia dintre persoane pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cazul tranzactiei.

Se retine ca pretul de piata este suma care ar fi platita de catre un client independent in acelasi moment si acelasi loc pentru acelasi bun sau serviciu, ori unul similar, in conditii de concurenta loiala.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca la estimarea pretului de piata al tranzactiilor se poate utiliza si metoda compararii preturilor potrivit careia pentru transferul de bunuri, marfuri sau servicii intre persoane afiliate , pretul de piata este acel pret pe care l-ar fi convenit persoane independente, in conditiile existente pe piata, comparabile din punct de vedere comercial , pentru transferul de bunuri sau de marfuri identice ori similare, in cantitati comparabile din punct de vedere comercial.

Se retine ca pentru aplicarea compararii preturilor, pretul de piata al tranzactiei este determinat prin compararea pretului de vanzare al marfurilor si serviciilor identice sau similare, vandute in cantitati comparabile , cu pretul de vanzare al marfurilor si serviciilor

supuse evaluarii.

Potrivit celor prezentate mai sus, in cauza in speta organele de inspectie fiscala au analizat dosarul preturilor de transfer si documentele prezentate de societate si au constatat ca in comparatia efectuata nu au fost luate in calcul chiriile practicate in aceeaasi zona, fiind prezentate mai multe anunturi, in care de regula preturile sunt informative si negociabile, pentru închiriere spatii comerciale din zona centrala a orasului unde preturile sunt mult mai mari, astfel incat s-a constatat ca nu este justificat pretul prevazut in contract, respectiv pretul chiriei lunare de... euro care a fost stabilit astfel:

- cladire birouri : ...;
- ateliere cu casa poarta;
- curte:

Din analiza dosarului preturilor de transfer, prezentat de societate in timpul controlului si existent in copie la dosarul contestatiei, se retine ca pentru justificarea preturilor practicate contribuabilul a folosit metoda compararii preturilor , fiind prezentate pretul chiriilor practicate pentru spatii unde este amplasat si imobilul inchiriat care face obiectul Contractului de inchiriere, precum si cateva anunturi de inchiriere spatii, publicate in anul 2015.

La dosarul preturilor de transfer nu au fost anexate contracte de inchiriere, declaratiile mentionate in dosarul preturilor de transfer sau alt document din care sa rezulte realitatea preturilor cuprinse in dosarul preturilor de transfer, cu exceptia anunturilor tiparite de pe site-ul... asa cum rezulta si din opisul documentelor continute in dosarul preturilor de transfer.

Se retine ca , in cazul spatiilor inchiriate celor trei societati comerciale , pretul chiriei pentru magazine, birouri este cuprins intre ...euro/mp si ...euro/mp fata de ...euro /mp reprezentand chiria pentru cladirea birouri, platita de SC X persoanei fizice afiliate, conform contractului de inchiriere; in cazul spatiilor industriale-ateliere , pretul chiriei a fost cuprins intre ... euro/mp si ... euro/mp fata de pretul de .. euro/mp stabilit prin contract si platit de societate persoanei fizice afiliate. Anunturile de inchiriere spatii aveau preturi cuprinse intre ... euro/mp pentru un spatiu comercial de ..mp si ... euro/mp pentru spatiu destinat pentru atelier, depozit si vestiar, infrastructura completa tot in centrul orasului.

Referitor la pretul de inchiriere a terenurilor , a fost prezentat un singur anunt cu pretul de.. euro/mp.

Avand in vedere ca prin dosarul preturilor de transfer si din completarile ulterioare, societatea nu a justificat preturile practicate in contractul de inchiriere , se retine ca in mod legal, in conformitate cu prevederile art.3 alin.(2) si (3) din OMFP nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer , organele de inspectie au procedat la estimarea cuantumului preturilor de transfer, luand in considerare informatiile prezentate de societati comerciale din zona .

La art.3 alin.(2) si (3) din OMFP nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, se prevede:

“(2) Organele fiscale competente, în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, vor estima cuantumul prețurilor de transfer.

(3) Estimarea prevăzută la alin. (2) va fi efectuată prin procedura prezentată în anexa nr. 3.”

Iar in anexa 3 din acelasi act normativ se prevede:

“Estimarea prețurilor de transfer prevăzută la art. 2 alin. 3 se va efectua astfel:

1. identificarea a 3 exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării;

2. tranzacțiile similare, conform pct. 1, având în vedere lipsa datelor prin neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzacțiilor care urmează a face obiectul estimării, aflate la dispoziția organului fiscal competent în momentul estimării;

3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției se va utiliza valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate conform pct. 1.

Astfel, urmare solicitării de informații din partea altor persoane în conformitate cu prevederile art.49 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost obținute copii ale contractelor de închiriere, pentru clădiri situate în aceeași zonă din care reiese că valorile fără TVA a chiriei pentru birouri a fost cuprinsă între .. euro/mp și ..euro/mp, între .. euro/mp și ...euro/mp iar pentru spațiu comercial chiria este de ... euro/mp.

Se reține că pentru chirie curte organele de inspecție fiscală au acceptat prețul de ..euro/mp prevăzut în contractul încheiat între SC X și persoana fizică afiliată.

Astfel, utilizând metoda comparării prețurilor și având în vedere prețurile unitare a chiriilor comunicate de societățile din zonă, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au determinat prețul mediu al chiriei lunare la nivelul de... euro/lună, prin calcularea mediei aritmetice a celor trei tranzacții similare identificate.

Afirmatia societății contestatoare potrivit căreia organele de inspecție fiscală au aplicat eronat metoda comparării prețurilor, aceasta rezumându-se la o simplă comparație a funcțiilor cantitative a imobilelor prezentate în Anexa nr. 3/a a Raportului de inspecție fiscală și s-a omis efectuarea unei comparații a caracteristicilor calitative ale imobilelor, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative din care să rezulte contrariul. La dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat niciun document din care să rezulte că cele trei spații, luate în comparație la dosarul prețurilor de transfer sau pentru cele care a prezentat anunțurile de închiriere sunt comparabile din punct de vedere calitativ după cum nu a prezentat documente din care să rezulte că spațiile luate în considerare la estimare de către organele de inspecție fiscală, nu sunt comparabile calitativ cu spațiul închiriat de SC X de la persoana fizică afiliată, conform Contractului de închiriere.

Potrivit prevederilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Totodată, în conformitate cu prevederile art.72 din același act normativ:

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de

impozitare.”

Dupa cum am aratat si mai sus , spatiile luate in calcul la estimarea pretului de piata al chiriei, de catre organele de inspectie fiscala sunt situate in zona industriala a orasului, in apropierea statiului inchiriat de SC X, sunt folosite ca spatii de birouri si de productie, au spatii de depozitare si curte si sunt comparabile din punct de vedere comercial si al caracteristicilor cu spatiul inchiriat de societatea contestatoare de la persoana fizica afiliata, asa cum se prevede la pct.25 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.11 din Cod.

Prin urmare afirmatia societatii contestatoare este neintemeiata si nesustinuta cu documente si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Cu privire la invocarea de catre societatea contestatoare a prevederilor Liniilor Directoare OECE, mentionam ca la pct.12 din acest act normativ se prevede:

“Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate , in diferite jurisdictii.Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzactiile intre companii afiliate ce operau in aceeasi jurisdictie fiscala. **Aspectele nationale nu pot fi luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspecte internationale ale preturilor de transfer.** Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdictii fiscale si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdictie presupune o corectare corespunzatoare intr-o alta jurisdictie.”

Astfel, in cauza in speta organele de inspectie fiscala au aplicat in mod legal prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata.

In consecinta se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au influentat rezultatul fiscal al perioadei verificate, prin majorarea bazei impozabile pentru determinarea profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor cu chiriile, inregistrate in evidentele contabile ale societatii si nejustificate.

In conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare mai sus enuntat, in cadrul tranzactiilor intre persoane romane afiliate autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului si cheltuielii oricareia dintre persoana pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor si serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei; totodata in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din acelasi act normativ , 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 scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul sau economic.

Se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit asupra cheltuielilor cu chiriile nejustificate, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, in speta se retine ca, Contractului de inchiriere a fost inregistrat la A.F.P, cu nivelul chiriei de... euro/luna iar persoana fizica, pe perioada verificata, datoreaza bugetului de stat impozit pe venituri din cedarea folosintei bunuri in cota de 16% asupra veniturilor din chirie../luna, in conformitate cu prevederile art.63, art.64 coroborat cu prevederile art.80, 81, 82 si 84 din Titlu III “ Impozit pe venit” din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

La pct.22 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.”

În aceste condiții persoana fizică afiliată, în speta PF, pe perioada de prescripție, poate solicita autorităților fiscale din cadrul Serviciului Fiscal recalcularea impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, pe perioada 01.03.2011-31.12.2014, în raport de chiria lunară de... euro/lună stabilită de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal contestat.

Având în vedere că argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală iar la dosarul contestației nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă situație decât cea prezentată de organele de inspecție fiscală, în cauză în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

și se va respinge contestația formulată de SC X ca neîntemeiată cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu chiriile înregistrate în mod nejustificat în evidențele contabile de societate.

b).În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală asupra cheltuielilor cu scoaterea din gestiune a pierderilor din creanțe aferente clienților neincasați considerate ca nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii este investită să se pronunțe dacă acest impozit este datorat bugetului de stat, în condițiile în care societatea contestatoare nu a constituit provizioane pentru clienți incerti și nu a prezentat hotărârea judecătorească definitivă care să ateste închiderea procedurii falimentului pentru clientul V.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constat că, în luna decembrie 2011, societatea a înregistrat în contul 654.2 “Pierderi din creanțe și debitori diverși” cheltuieli deductibile fiscal privind scoaterea din evidență a creanțelor neincasate de la clientul SC V .

Organele de inspecție fiscală au constat că pentru această creanță societatea nu a constituit provizioane pentru clienți incerti și mai mult a înregistrat cheltuielile cu

pierderi din creante, in evidentele contabile fara a avea la baza o hotarare judecatoreasca definitiva prin care sa se ateste procedura de deschidere a falimentului.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare iar in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au stabilit suplimentar impozit pe profit , pe anul 2011.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca impotriva societatii pe actiuni de tip inchis V s-a deschis procedura de faliment conform legii insolventei transfrontaliere.

Totodata societatea contestatoare recunoaste ca a inregistrat in mod eronat, in luna decembrie 2011, cheltuiala cu scoaterea din evidenta a creantei in loc sa inregistreze o cheltuiala cu provizionul impotriva debitorului asupra caruia s-a deschis procedura de faliment insa sustine ca prin Decizia interna administratorul societatii a dispus corectarea situatiei si stornarea notelor contabile eronate; considera ca o incadrare eronata si implicit o inregistrare contabila eronata nu poate schimba regimul fiscal al operatiunilor; invoca prevederile art.22 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si sustine ca la finele anului 2011 erau indeplinite toate conditiile pentru a inregistra un provizion de 100% asupra creantei .

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(2) lit.n) art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

- 1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*
- 2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*
- 3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;*
- 4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;”*

Iar in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.o) din acelasi act normativ:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;”

Din prevederile legale enuntate se retine ca, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(2) lit.n) din Codul fiscal pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor neincasate, in cazul in care procedura de faliment a debitorului a fost inchisa in baza

hotararii judecatoresti, reprezinta cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, aceste precizari neconditionand acordarea deducerii de constituirea de provizioane din creante asupra clientilor.

De asemenea, din prevederile legale invocate se retine ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, pierderile inregistrate de scoaterea din evidenta a creantelor incerte sau in litigiu, neincasate pentru partea neacoperita de provizion , potrivit art.22 precum si pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor incerte sau in litigiu neincasate, in alte situatii decat cele prevazute la art.21 alin.(2) lit.n) , mai sus enuntat.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;”

Iar la art.22 din același act normativ se prevede:

“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:[...]

j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;

2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”

iar in conformitate cu prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:[...]

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;

2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.”

Potrivit prevederilor pct.53 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.22

din Cod :

“Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit art. 22 din Codul fiscal.”

Fata de prevederile legale mai sus enunțate se reține ca sunt deductibile provizioanele constituite în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007, creanța este detinută de o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană care nu este persoana afiliată contribuabilului și au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

De asemenea, se reține ca diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține ca cheltuielile reprezentând pierderi din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit art.22 din Codul fiscal.

Analizând documentele existente la dosarul contestației în raport de prevederile legale invocate precum și susținere societății contestatoare se rețin următoarele:

Cu privire la tranzacțiile derulate SC X și V din raportul de inspecție fiscală nr rezulta că acestea au avut la baza Acordul contractual (anexa nr. 8), încheiat între Consiliul Județean în calitate de beneficiar și V, liderul consorțiului, desemnată prin Procura specială fiind societatea comercială V, în vederea realizării lucrărilor de Reabilitare DJ.

Totodată a fost încheiat contractul de consorțiu în vederea asocierii partenerilor V, în care se prevede că toate obligațiile de plată ivite în cursul realizării acestui proiect,

cum ar fi asigurarea garantiei de buna executie/garantie, revin partilor conform urmatoarelor cote: V 40%, X 30 %,S30 %.La punctul 6 din contractul de consortiu se prevede ca in cazul in care oricare dintre partenerii consortiuului intra in procedura insolventei si falimentului, Consortiul va continua proiectul cu ceilalti parteneri, iar fata de Partenerul care a fost declarat in stare de insoventa sau faliment, prezentul contract inceleaza.

Conform anexei nr. 1, parte a acordului contractual prezentate cu ocazia controlului, la subclauza 4.2. se prevede valoarea garantiei de buna executie in cota de 8% din valoarea fara TVA a contractului, iar la pct.11.1 se prevede perioada garantiei de... luni.

Prin procesul -verbal incheiat cu ocazia concilierii organizate cu privire la desfasurarea acordului contractual referitor la executia lucrarii de "reabilitare DJ " se prevede ca Consiliul Judetean va efectua toate demersurile care se impun pentru transferarea garantiei de buna-executie, constituita la BCR, avand ca titular vechiul lider al asociatiei , avand ca titular noul lider al asociatiei respectiv SC X.

In anul 2011 a fost incheiat actul aditional la Contractul de consortiu , intre partenerii consortiuului in calitate de succesor in urma divizarii prin desprindere a unei societati si X, prin care lider de consortiu devine SC X.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca V a trecut prin mai multe reorganizari, astfel ca societatea mama a sucursalei din Romania, respectiv V. conform mentiunii de la ORC si-a schimbat denumirea.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca SC X, pe perioada iulie 2009 - octombrie 2010, a emis facturile catre V.

In luna decembrie 2011, cheltuielile reprezentand creante neincasate de la clientul V, aferente facturilor mai sus enumerate, au fost inregistrate in evidentele contabile ale SC X respectiv in contul 654.2 "Pierderi din creante si debitori diversi" .

Se retine ca, pentru facturile emise in perioada iulie 2009-octombrie 2010, catre clientul V, cu scadenta de 30 zile de la data emiterii, societatea contestatoare nu a transferat soldul neincasat in contul 411.8"Clienti incerti sau in litigiu" si nu a constituit provizioane pentru clienti incerti, asa cum se prevede la art.22 din Codul fiscal, mai sus enuntat.

In conformitate cu prevederile pct.189 din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

“(1) Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 "Clienți incerti sau în litigiu" sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții).

(2) În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.

Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.”

Se retine ca, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale , organele de inspectie fiscala , prin Nota explicativa, a solicitat reprezentantului legal al societatii , sa precizeze daca societatea a inregistrat operatiuni privind provizioanele constituite pentru creantele acestui client si ce documente detine pentru scoaterea din evidenta a creantelor neincasate fata de clientul V .

Din raspunsul dat de reprezentantul societatii la nota- explicativa (anexa nr. 9), acesta a declarat ca nu au fost constituite provizioane pentru creante neincasate fata de

acest client, avand in vedere ca intrarea acestuia in faliment "ne-a atins in mod inopinat" fara niciun eveniment care ne-ar fi putut avertiza, respectiv era o societate internationala renumita in perioada respectiva". Referitor la documentele pentru scoaterea din evidenta createlor neincasate, reprezentantul societatii a precizat ca acesta s-a efectuat in baza comunicarii Judecatoriei (Tribunalului) din Ungaria, privind incheierea de lichidare a societatii; actul a fost anexat la nota explicativa. In nota explicativa s-a mai precizat faptul ca in urma procedurii de lichidare nu a mai fost posibila incasarea creantelor.

La raspunsul la nota explicativa, contribuabilul a prezentat organelor de inspectie fiscala Incheierea Tribunalului, referitor la aprobarea Conventiei si declararea finalizarii procedurii de faliment a societatii N.

S-a constatat ca numarul dosarului nu corespunde cu numarul dosarului din baza de date ORC iar datele de identificare ale societatii nu corespund cu cele ale societatii mama a sucursalei V.

Din documentele prezentate s-a constatat ca in data.. a fost incheiat Actul aditional la Contractul de consortiu iar la aceasta data era deschisa deja procedura insolventei a clientului.

Din baza de date ORC, referitor la V, s-a constatat ca a fost inregistrata Mentiunea privind inregistrarea Deciziei a Judecatoriei, in dosarul cauzei prin care s-a dispus publicarea in Monitorul Oficial al Societatilor faptul ordonarii procedurii de insolventa a societatii pe actiuni de tip inchis V solicitantul care a deschis procedura de faliment conform legii insolventei transfrontaliere fiind Camera de Comert si Industrie-Judecatoria.

Conform bazei de date ORC ,V a fost radiata in baza rezolutiei, cauza radierii fiind incetarea activitatii sucursalei.

Insa, din Raportul de inspectie fiscala se retine faptul ca, SC X nu s-a inregistrat in tabloul creditorilor, nu a actionat in instanta societatea mama V, deci nu a intreprins demersurile legale pentru incasarea creantelor.

In conformitate cu prevederile pct.187 din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

"La scăderea din evidență a creanțelor și datorțiilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora."

Totodata se retine ca societatea contestatoare nu a constituit provizioane pentru clienti incerti in conditiile in care facturile au fost emise catre acest client in perioada iunie 2009-mai 2010 si mai mult a inregistrat , in luna decembrie 2011, cheltuieli deductibile fiscal , in contul 654.2 "Pierderi din creante si debitori diversi" fara a avea la baza o hotarare judecatoreasca definitiva prin care sa se ateste procedura de inchidere a falimentului clientului.

Dupa cum am aratat si mai sus, societatea contestatoare a prezentat in timpul controlului, Incheierea a Tribunalului, referitor la aprobarea Conventiei si declararea finalizarii procedurii de faliment a societatii N.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor neincasate, in cazul in care procedura de faliment a debitorului a fost inchisa in baza hotararii judecatoresti.

De asemenea, se retine ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, pierderile inregistrate de scoaterea din evidenta a creantelor incerte sau in litigiu, neincasate, pentru partea neacoperita de provizion , potrivit art.22 precum si pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor incerte sau in litigiu neincasate, in alte situatii decat cele prevazute la art.21 alin.(2) lit.n) , mai sus enuntat.

Avand in vedere ca in cauza in speta nu a fost prezentata o hotarare judecatoreasca definitiva din care sa rezulte ca s-a inchis procedura de faliment a debitorului V precum si faptul ca societatea contestatoare nu a constituit provizioane pentru creante incerte sau in litigiu , se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand pierderi din creante si au recalculat impozitul pe profit, in baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.o) coroborat cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia din eroare a inregistrat in contul 654.2 "Pierderi din creante si debitori diversi" in loc de 6812"Cheltuieli cu amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere sau pierdere de valoare" concomitent cu creditarea contului 4111"Clienti" in loc de creditarea contului 1511"Provizioane" eroare care a fost corectata in anul 2015 in baza Deciziei interne nr. 1604/27.11.2015, iar o incadrare eronata si implicit o inregistrare contabila eronata nu poate schimba regimul fiscal al operatiunilor, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

In conformitate cu prevederile Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

"218. - (1) Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

(2) Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

219. - Provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

220. - Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

221. - (1) Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:

- o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;

- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și

- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.[...]

222. - (1) Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.

(2) Se vor recunoaște ca provizioane doar acele obligații generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității (de exemplu, modul de desfășurare a activității în viitor).

223. - (1) Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;[...]

229. - (1) Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.[...]

232. - (1) Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri.

(2) Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost

inițial recunoscute.

(3) Provizioanele se evaluează înaintea determinării impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevăzut de legislația fiscală.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

De asemenea, se vor recunoște ca provizioane doar acele obligații generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității; provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

După cum am arătat și mai sus, SC X nu a constituit provizioane și nu a întreprins demersurile necesare pentru recuperarea creanțelor de la debitorul V precum și faptul că termenul de recuperare a creanțelor este de 3 ani, înregistrarea în luna decembrie 2015 de provizioane pentru creanțe neincasate din perioada 2009-2010, este nejustificată, deoarece a intervenit termenul de prescripție extinctivă, pentru care creditorul își poate exercita dreptul la acțiune împotriva debitorului care nu și-a achitat datoria la scadență.

În conformitate cu prevederile art.2517 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată:

“ Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen.”

Mai mult, anul 2015 nu a făcut obiectul verificării din punct de vedere al impozitului pe profit și prin urmare nu poate fi luată în considerare această corectie.

Mentionăm că la dosarul contestației societatea nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală în afara de cea prezentată de organele de inspecție fiscală iar la art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede în mod clar că, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organelor de inspecție fiscală iar în conformitate cu prevederile art.276, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul contestației.

Având în vedere prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de societate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în cauză în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SCX cu privire la

impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu piederile din creante neincasate nedeductibile fiscal in conditiile in care societatea nu a facut dovada inchiderii procedurii de faliment a debitorului V, printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si mai mult la data de 31.12.2011(data scoaterii din evidenta a creantelor neincasate) nu exista provizion constituit pentru aceasta cheltuiala.

c) Referitor la cheltuielile cu masa calda oferita salariatilor asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor si impozitului pe profit stabilit suplimentar in conditiile in care masa calda oferita salariatilor reprezinta avantaj in natura insa societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte perioada si persoanele care au beneficiat de aceste servicii , daca aceste persoane sunt salariatii societatii si au beneficiat de avantaje in natura in baza contractului individual de munca ori a unei relatii contractuale intre parti.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile, pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, in baza facturilor emise de diverse unitati de alimentatie publica si pensiuni, cheltuieli reprezentand masa calda acordata salariatilor.

Deoarece aceste avantaje in natura nu au fost cuprinse in veniturile impozabile ale salariatilor, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal, cheltuielile cu masa calda in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4), lit. l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din acelasi act normativ au stabilit impozit pe profit suplimentar .

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca a acordat mese calde salariatilor proprii pentru cresterea productivitatii muncii iar cheltuielile in cauza sunt cheltuieli normale de exploatare si nu salariale, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

In subsidiar, societatea contestatoare precizeaza ca in cazul in care se considera ca mesele oferite salariatilor pentru cresterea productivitatii reprezinta avantaje in natura formuleaza contestatie cu privire la modul de stabilire a sumelor suplimentare.

Potrivit art. 55 alin. (3) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal , primirea de hrana reprezinta avantaje/foloase primite in legatura cu prevederile contractuale iar la pct.70 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art. 55 alin. (3) din Cod, avantajele sunt luate in considerare la stabilirea venitului impozabil; potrivit prevederilor Titlului IX Contributii sociale obligatorii din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, avantajele (hrana) primite se includ in baza de calcul pentru contributiile sociale obligatorii datorate atat de angajati cat si de angajatori.

Din punct de vedere al angajatorului, desi nu sunt prevazute expres la art. 21 din Codul fiscal, avantajele acordate angajatilor se considera ca sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri, fiind asimilate salariilor potrivit art. 55 alin. (1) din Codul fiscal motiv pentru care considera ca aceste cheltuieli sunt integral deductibile fiscal la calculul profitului impozabil; considera ca organul fiscal era obligat sa extinda inspectia fiscala si asupra impozitului pe salariu si contributiile sociale si sa stabileasca contravaloarea acestora asupra valorii meselor oferite salariatilor.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(1) , alin.(2) lit.k) si alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:[...]

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;”

La pct.69, pct.70, pct.72 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.55 din Cod, se prevede:

“69. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;

e) cadourile primite cu diverse ocazii, cu excepția celor menționate la art. 55 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

72. Avantajele în bani și echivalentul în lei al avantajelor în natură sunt impozabile, indiferent de forma organizatorică a entității care le acordă.

Având în vedere prevederile legale enunțate se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă.

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, inclusiv cazarea, hrana, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței.

În Normele metodologice date în aplicarea art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifică în mod clar că avantajele în natura impozabile sunt și acordarea de produse alimentare,.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, SC X a înregistrat în evidențele contabile

cheltuieli deductibile , in baza facturilor emise de diverse unitati de alimentatie publica si pensiuni, reprezentand "mese servite" .

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca pe perioada verificata societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte perioada si persoanele care au beneficiat de aceste servicii in conditiile in care conform prevederilor legale mai sus enuntate avantaje in bani si in natura sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la un tert sau ca urmare a unui contract individual de munca ori a unei relatii contractuale intre parti;

La dosarul contestatiei sau in timpul inspectiei fiscale, societatea contestatoare nu a prezentat documente (situatii privind salariarii care au beneficiat de aceste avantaje in natura, perioada in care salariatii au beneficiat de avantaje in natura-mese calde, contractele individuale de munca incheiate cu salariatii) din care sa reiasa contravaloarea mesei oferita fiecarui salariat in parte in conditiile in care impozitul pe venituri din salarii(cota 16%), contributia individuala la asigurarile sociale de stat(cota de 10,5%) contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate(cota de 5,5%) contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj(0,5%) sunt datorate de beneficiarii de venituri (salariati), conform prevederilor art.57, art.296³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; Calculul, retinerea si virarea acestor obligatii revine angajatorului, conform prevederilor art.58, art.296¹⁸ din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In aceste conditii in cauza in speta se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala si se vor considera ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu "mese servite avand in vedere ca avantajele de natura salariala nu au fost cuprinse in veniturile impozabile ale salariatilor si impozitate in conformitate cu prevederile art.57, art.296³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit art.21 alin.(4) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia:

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

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

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia mesele calde au fost acordate salariatilor proprii pentru cresterea productivitatii muncii iar cheltuielile in cauza sunt cheltuieli normale de exploatare si nu salariale, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece societatea contestatoare nu indeplineste conditiile pentru acordarea gratuita a mesei calde pentru angajati(alimentatie de protectie).

In conformitate cu prevederile art.14 din Legea nr.319/2006 privind securitatea si sanatatea in munca :

"Alimentația de protecție se acordă în mod obligatoriu și gratuit de către angajatori persoanelor care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru și se stabilește prin contractul colectiv de muncă și/sau contractul individual de muncă."

Astfel se retine ca, alimentatia de protectie se acorda in mod obligatoriu si gratuit de catre angajator persoanelor care lucreaza in conditii de munca ce impun acest lucru si se stabileste prin contract de munca iar in cauza in speta, societatea contestestatoare nu a facut dovada ca ar indeplini conditiile pentru acordarea gratuita a mesei calde si ca acest lucru ar fi fost prevazut in contractul individual de munca.

Potrivit prevederilor art.55 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

“(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:[...]”

e) contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;”

Cu privire la aplicarea acestor prevederi din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , la pct.84 din Normele metodologice aprobate prin H.G. Nr.44/2004, se stipuleaza:

“Nu sunt venituri impozabile:[...]”

- contravaloarea alimentației de protecție primite în mod gratuit de persoanele fizice care lucrează în locuri de muncă cu condiții grele și vătămătoare;”

Din coroborarea prevederilor art.55 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare cu prevederile pct.84 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile art.14 din Legea nr.319/2006 privind securitatea si sanatatea in munca, se retine ca nu sunt incluse in veniturile salariale si nu sunt impozabile in intelesul impozitului pe venit, contravaloarea alimentatiei de protectie primita in mod gratuit de persoanele fizice care lucreaza in locuri de munca cu conditii grele si vatamatoare care, in mod permanent sau in anumite perioade pot afecta esential capacitatea de munca a asiguratilor datorita gradului mare de expunere la risc.

Per a contrariu in situatia in care conditiile de munca in care isi desfasoara activitatea salariatii nu sunt de natura celor “grele si vatamatoare” , orice avantaj primit in mod gratuit de acestia , inclusiv hrana , sunt asimilate salariilor in vederea impunerii cu impozit pe venit , potrivit prevederilor art.55 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Insa in cauza in speta , societatea contestatoare nu a prezentat documente (situatii privind salariarii care au beneficiat de aceste avantaje in natura, perioada in care salariatii au beneficiat de avantaje in natura-mese calde, contractele individuale de munca incheiate cu salariatii) din care sa reiasa contravaloarea mesei oferita fiecarui salariat in parte in vederea determinarii venitului brut lunar obtinut de fiecare salariat si stabilirea contributiilor individuale obligatorii datorate de angajati precum si contributiile sociale datorate de angajator.

Mai mult, in conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”

In conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat la dosarul contestatiei documente justificative din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala, argumentele prezentate de societatea contestatoare nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei .

In consecinta in cauza in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

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

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu “mese calde “ inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de diverse unitati de alimentatie publica si pensiuni, pe perioada verificata.

d) Referitor la cheltuielile cu chiriile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata si asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit, contestat de societate:

D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca SC X datoreaza bugetului de stat impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu chiriile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorul SC P, in conditiile in care nu s-a facut dovada realitatii operatiunilor consemnate in aceste facturi.

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada ianuarie-iunie 2013, SC X a inregistrat in evidentele contabile in contul 612”Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile” in baza facturilor emise de SC P cheltuieli in baza facturilor care au inscrise la rubrica “denumirea produselor sau serviciilor” mentiunea”prestari servicii conform contract si situatie anexata”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anexele la facturi se specifica faptul ca au fost prestate servicii de dezapezire conform contract iar restul anexelor sunt un “centralizator valoric al activitatii de dezapezire” in toate anexele fiind prezentate sub forma de tabel datele privind utilajele folosite, numarul de inmatriculare al acestora, numarul de ore de functionare si de stationare a utilajelor, numarul ore amortizare, pretul unitar pe ora functionare, stationare si amortizare, valoarea si TVA aferenta.Conform anexelor au fost utilizate utilaje cu numere de inmatriculare...

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca pe facturile emise si anexele aferente nu a fost mentionat numarul si data incheierii contractului de prestari servicii iar acestea contin date incomplete privind furnizorul si clientului. Urmare solicitatii organelor de inspectie fiscala a fost prezentat contractul aferent altei perioade decat cea in care s-au inregistrat facturile mai sus enumerate.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile in cauza nu au fost achitate pana la data controlului(fapt ce reiese si din fisa analitica a furnizorului SC P) , iar din aplicatia Tablou de bord - declaratiile 394 s-a constatat ca SC P nu a declarat prestarile de servicii facturate catre SC X.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si au stabilit impozit pe profit suplimentar pe anul 2013.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatoare susține că motivul invocat de organul de control potrivit căruia prestatorul SC P nu a declarat prestațiile de servicii facturate către SC X în declarația informativă, nu poate fi luat în considerare, având în vedere cele stabilite la pct. 49 din Hotărârea Curții Europene de Justiție din 6 iulie 2006 în cauza nr. C-439/04 și C-440/04 "Axel Kittel and Racolta Recycling"; conform acestei hotărâri este irelevant faptul dacă furnizorii/prestatorii au achitat sau nu TVA la bugetul de stat, cumpărătorul va păstra în oricare din aceste situații dreptul său de deducere. În susținerea cauzei societatea a prezentat contractul valabil pentru sezonul de iarnă încheiat cu SC P, respectiv contractul de închiriere utilaje precum și facturile prin care au fost corectate facturile din perioada ianuarie - iunie.

În cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

-art.21

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

[...]

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit prevederilor legale, se reține că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit doar cheltuielile efectuate pentru obținerea de venituri în baza unor documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor.

De asemenea, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991.

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se specifică:

"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la bază înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la bază înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

De asemenea, potrivit pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

vigoare."

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus mentionate orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind calitatea de document justificativ iar documentele justificative inregistrate in evidentele contabile angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile.

Cu privire la justificarea cheltuielilor cu prestarile de serviciilor la art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

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

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

iar la pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se prevede:

"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."

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Cheltuielile au fost inregistrate in evidentele contabile in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile" , pe perioada ianuarie-iunie , in baza facturilor emise de SC P, reprezentand contravaloare "prestari servicii conform contract si sitiatie anexata".

Se retine ca facturile emise de SC P, in perioada ianuarie -iunie , nu au calitate de document justificativ deoarece acestea nu contin date complete privind furnizorului si clientului, nu contin informatii privind datele persoanei care a intocmit facturile , nu poarta semnatura delegatului, nu este specificat numarul si data contractului de prestari servicii.

Pe facturile emise in perioada ianuarie-iunie la rubrica furnizor este inscrisa SC P .

La dosarul contestatiei societatea contestatoare a prezentat copia Contractului de inchiriere incheiat intre SC P in calitate de proprietar si SC X in calitate de beneficiar , are ca obiect:

"Proprietarul se obliga sa inchirieze beneficiarului la cererea acestuia autoutilaje conform anexei la contract in perioada convenita si in conformitate cu obligatiile asumate in prezentul contract"

Insa din anexele la facturile rezulta ca au fost prestate servicii de dezapezire conform contract nr._din _lunile noiembrie si decembrie iar restul anexelor sunt un

“centralizator valoric al activitatii de deszapezire” in toate anexele fiind prezentate sub forma de tabel datele privind utilajele folosite la baza, numarul de inmatriculare al acestora, numarul de ore de functionare si de stationare a utilajelor, numarul ore amortizare, pretul unitar pe ora functionare, stationare si amortizare, valoarea si TVA aferenta.

Din baza de date ANAF , s-a constatat faptul ca SC P nu a declarat, in Declaratia informativa formular 394 , livrarile/prestarile de servicii facturate catre SC M .

Totodata se retine ca SC M nu a achitat contravaloare serviciilor facturate de catre SC P , pana la data incheierii controlului.

La dosarul contestatiei au fost prezentate si copii ale facturilor, emise de SC P prin care s-au corectat facturile emise de SC P in perioada ianuarie -iunie 2013.

In conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare :

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Analizand documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei, organele de inspectie fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei , mentioneaza urmatoarele:

Referitor la SC P din verificarea bazei de date a contribuabililor inactivi /reactivati s-a constatat ca aceasta a fost declarata contribuabil inactiv conform Deciziei.Societatea a fost radiata de la ORC, fiind schimbat sediul . SC P nu figureaza in evidenta ca platitor de TVA din data de august.2014 iar pe facturile de corectie din luna februarie 2016 este inregistrat codul fiscal al acestei societati cu atributul RO, fiind inregistrata si vechea adresa .

Pe aceste facturi nu este inregistrat numele si CNP persoanei care a intocmit facturile, numele delegatului care este angajat al societatii SC X.

Pe facturile emise in perioada ianuarie -iunie 2013 la denumirea furnizorului este inregistrata SC P iar pe facturile din 2016 a fost inregistrata o alta societate.

In contractul anexat la contestatie este inregistrat ca reprezentant al SC P, dl... , care nu detine calitatea de angajat si/sau administrator /asociat la SC ...

Prin documentele prezentate la dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu probeaza realitatea serviciilor facturate de SC P in conditiile in care obiectul contractului anexat la contestatie, il reprezinta inchiriere de autoutilaje iar din anexele la facturi rezulta ca au fost facturate servicii de deszapezire.

Mai mult facturile de corectie au fost emise in februarie 2016 avand codul de inregistrare fiscala in conditiile in care din data de 01.08.2014, societatea prestatoarea nu mai este inregistrata in scopuri de TVA.

Din prevederile legale enuntate, mai sus enuntate, se retine ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanta , asistenta sau alte prestari de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, acestea trebuie sa 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 să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

De asemenea, din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrării in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc , respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Or, in cauza supusa analizei s-a constatat ca tranzactiile efectuate nu sunt in concordanta cu realitatea in conditiile in care SC P nu a declarat in declaratia informativa -formular 394, prestarile de servicii facturate catre societatea contestatoare, astfel ca nici facturile in baza carora societatea contestatoare a inregistrat cheltuielile cu serviciile nu sunt in concordanta cu realitatea si prin urmare nu au calitatea de document justificativ.

Mai mult, la data controlului, facturile emise de catre SC P nu au fost achitate de catre societatea contestatoare, dupa cum rezulta din fisa analitica a furnizorului SC P.

De asemenea se retine ca facturile in baza carora au fost inregistrate cheltuielile deductibile fiscal nu indeplinesc nici conditiile de forma; respectiv

In acest sens sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexate sau nu corespund realitatii ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuării operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, in care furnizorii inscrise pe facturi nu au declarat operatiunile si nu au depus deconturi de TVA si aceasta taxa nu a fost colectata la bugetul de stat se precizeaza:

“In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.”

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia nu se poate lua in considerare faptul ca prestatorul SC P nu a declarat prestarile de servicii facturate catre SC X in declaratia informativa, avand in vedere cele stabilite la pct. 49 din Hotararea Curtii Europene de Justitie din 6 iulie 2006 in cauza nr. C-439/04 si C-440/04 "Axel Kittel and Racolta Recycling" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece in

cauza in speta exista deficiente de forma cu privire la actele intocmite de societatea prestatoare, care puteau fi constatate de societatea contestatoare si anume:

Dupa cum am aratat si mai sus, Contractul de inchiriere a fost incheiat de SC X cu proprietarul SC .. iar facturile au fost emise de catre SC P; facturile emise in anul 2013 nu contin toate informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Mai mult, **facturile emise de SC P pe perioada ianuarie-iunie 2013 nu au fost achitate pana la data controlului.**

Contractul are ca obiect inchiriere de autoutilaje iar din anexele la facturi rezulta ca au fost prestate servicii de dezapezire, in speta neprobandu-se realitatea serviciilor facturate.

In contractul, anexat la contestatie este in scris ca reprezentant al SC.., care nu detine calitatea de angajat si/sau administrator /asociat la SC .

In Hotararea Curtii Europene de Justitie din 6 iulie 2006 in cauza nr. C-439/04 si C-440/04 "Axel Kittel and Racolta Recycling" se prevede ca "daca tinand cont de factorii obiectivi , se poate constata ca livrarea este efectuata catre o persoana impozabila care a stiut sau putea sa cunosca faptul ca prin aceasta achizitie a participat la o operatiune legata de fraudarea TVA este de datoria instantei nationale sa refuze persoanei impozabile dreptul la deducere."

Avand in vedere ca argumentele prezentate de societate sunt neintemeiate, in speta se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor si stabilirea suplimentara a impozitului pe profit .

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a Ministerului Finantelor Publice, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate , faptul ca in speta nu se face dovada realitatii operatiunilor iar argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu chiriile facturate de SC P.

e)Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor de deplasare, contestat de societate,**D.G.R.F.P.Serviciul Solutionare Contestatii , este**

investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor de deplasare inregistrate in evidentele contabile pe perioada 01.01.2011-31.12.2014 precum si a impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra acestor cheltuieli.

In fapt, pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, SC X a înregistrat in contul 625 "Cheltuieli cu deplasarea, detasari si transferuri" suma reprezentand in principal cheltuieli cu diurna acordate unui numar de 12 salariați (cu functiile ingineri, director de productie, administrator) pentru deplasările in Ungaria si Germania.

In timpul inspectiei fiscale societatea contestatoare nu a prezentat pentru justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli, documente întocmite conform prevederilor legale si nici documente din care sa reiasa ca deplasările au fost efectuate in interesul realizarii sarcinilor de serviciu, respectiv documente de natura sa justifice deplasarea efectiva in Ungaria si Germania si faptul ca scopul deplasării a fost in interesul realizarii sarcinilor de serviciu (de ex. taxe de participare, documente de transport, bonuri combustibil, documente de cazare, procese -verbale incheiate cu clientii si furnizorii, contracte încheiate, note de negociere etc.)

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu deplasările si au stabilit suplimentar impozit pe profit, fiind incalcate prevederile art. 21 alin.(1) si alin.(4), lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare considera eronata constatarea organului fiscal, conform careia ordinele de deplasare nu sunt documente justificative si invoca in sustinere prevederile Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar contabile; sustine ca deplasările in strainate s-au efectuat in interesul realizarii sarcinilor de serviciu, atingerea de productivitate cat mai ridicata prin cunoasterea continua a noilor tehnologii care este in scopul realizării de venituri, respectiv profituri suplimentare, prin diminuarea cheltuielilor.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata, potrivit caruia:

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

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

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la

angajat, cu excepția prevederilor titlului III;”

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

27. *Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:*

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

b) *persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.[...]*

43. *Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:*

a) *cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;*

b) *bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;*

c) *cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;*

e) *alte cheltuieli în favoarea acestora.*

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

În speta fiind vorba despre cheltuieli de deplasare , devin incidente și prevederile OMFP nr.3512/2009 privind documentele financiar contabile -anexa 2 potrivit carora:

Ordinul de deplasare(delegatia-cod 14-5-4)

1. *Servește ca:*

- *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*

- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*

- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*

- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

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

3. *Circulă:*

- *la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;*

- *la persoana care efectuează deplasarea;*

- *la persoanele autorizate ale unității la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii și plecării persoanei delegate;*

- *la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferența de primit sau de*

restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări și semnătura pentru verificare.

În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie.

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

- la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză;
- la conducătorul unității pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

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

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; **scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;**
- **data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;**
- **ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;**
- **cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;**
- **numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;**
- **semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans."**

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

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

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

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In perioada 01.01.2011-31.12.2014, SC x a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu deplasarea reprezentand in principal cheltuieli cu diurna acordata unui numar salariati cu functii de ingineri, director de productie, administrator, pentru deplasari in

Ungaria si Germania .

Se retine ca in timpul controlului, societatea contestatoare a prezentat ordine de deplasare, conform carora angajatii societatii s-au deplasat in Ungaria si in Germania fara a prezenta alte documente din care sa rezulte deplasarea in strainatate respectiv documente privind transportul, bonuri combustibil, documente de cazare, procese verbale incheiate cu clienti, furnizori, contracte incheiate , note de negociere, taxe de participare la expozitii, targuri, conferinte etc.

Din Ordinele de deplasare prezentate de societate in timpul controlului s-a constatat ca durata medie a deplasarilor este de ..zile iar suma medie decontata pe un ordin de deplasare este de

Din verificarile efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata societatea contestatoare nu a efectuat tranzactii cu societati din Germania sau Ungaria, nu au fost incheiate contracte cu firme din afara tarii.

De asemenea, in timpul controlului sau la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca angajatii societatii au participat la congrese, conferinte in vederea perfectionarii si cunoasterii noilor tehnologii asa cum sustine societatea contestatoare in contestatia formulata.

Se retine totodata ca documentele prezentate respectiv ordinele de deplasare nu indeplinesc conditiile de forma, acestea necontinand toate informatiile prevazute in anexa 2 din OMFP nr.3512/2009 privind documentele financiar contabile si anume:

- ordinele de deplasare nu au numar de inregistrare (cu exceptia a 5 ordine);
- pe 3 ordine de deplasare nu este trecut scopul deplasarii;
- la rubrica destinata pentru confirmarea sosirii si plecarii persoanele delegate de catre persoanele la care s-a efectuat deplasarea a fost aplicata doar stampila firmelor, fara sa contina informatii referitoare la ora si data sosirii si plecarii , lipsind totodata semnatura reprezentantilor legali ai firmelor respective.

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

Deoarece ordinele de deplasare prezentate de societate nu au numar , nu au confirmarea sosirii si plecarii persoanelor delegate de catre persoanele/ firmele la care s-a efectuat deplasarea si nu sunt semnate de reprezentatii acestor firme , nu au in scris scopul deplasarii , si mai mult nu sunt insotite de documente privind transportul , bonuri de consum , documente privind cazarea precum si documente din care sa rezulte scopul deplasarii (contracte incheiate cu clienti /furnizori din Ungaria, Germania, documente din care sa rezulte participarea la congrese, expozitii, simpozioane) se retine ca cheltuielile cu deplasarile au fost inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuieli inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative.

Societatea contestatoare, in timpul controlului sau la dosarul contestatiei nu a prezentat documente justificative privind inregistrarea in evidentele contabile a acestor cheltuieli si nu a facut dovada ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Argumentele prezentate in sustinerea contestatiei , fara a fi dovedite cu documente, nu pot fi luate in considerare in sustinerea favorabila a contestatiei.

Prin urmare se retine ca cheltuielile cu deplasarile inregistrate in evidentele

contabile pe perioada 01.01.2011-31.12.2014 , nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe aceasta perioada astfel ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit impozitul pe profit asupra acestor cheltuieli de deplasare, nejustificate cu documente, in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata:

-art.19

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

-art.17

“Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada 2011-2014 .

f).In ceea ce privesc cheltuielile cu cazarea asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu cazarea precum si asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata asupra acestor cheltuieli, in conditiile in care serviciile turistice achizitionate nu indeplinesc conditiile cumulative prevazute de lege pentru a putea fi incadrate ca cheltuieli sociale.**

In fapt, urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC x a inregistrat in evidentele contabile, in anul 2011, cheltuieli cu cazarea, in baza unor facturi si note de plata emise de unitati hoteliere din Italia si Ungaria, astfel:

-In baza notei de plata emisa de Hotel din Italia, si a extrasului de cont bancar, in au fost înregistrate cheltuieli din care reiese ca a fost decontata cazarea si micul dejun pentru persoane, pe o durata de zile, fara sa rezulte identitatea persoanelor pentru care au fost suportate aceste cheltuieli.

-In baza facturii emisa de Hotel din Ungaria au fost inregsistrate cheltuieli cu cazarea, masa, tratament Wellness , pentru perioada.., pe numele administratorul societatii.

-In baza facturii emisa de Hotel din Italia , au fost inregistrate cheltuieli cu cazarea pentru administratorul societatii .

In timpul controlului nu au fost prezentate documente care sa justifice ca cheltuielile cu cazarea in strainatate a unor persoane , au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile, astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul art.19 alin.(1) din acelasi act normativ au stabilit impozitul pe profit suplimentar pe anul 2011.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca cheltuielile in cauza reprezinta costurile de odihna ale salariatilor societatii, care sunt si asociatii acesteia iar acestea se incadreaza in categoria cheltuielilor sociale in conformitate cu prevederile articolul 21, alin. (3), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Arata ca cheltuielile salariale totale au fost in suma de.. lei, respectiv 2% aplicat asupra acestei valori este de.. lei, astfel ca din suma totala a cheltuielilor sociale de... este nedeductibila numai diferenta de.. lei.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2011, care prevede:

“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.”

Din prevederile legale invocate se retine ca sunt cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile precum si cele stabilite prin actele normative in vigoare.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(3) litc) din acelasi act normativ:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, **costul prestațiilor pentru tratament și odihnă**, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”*

Iar la art.21 alin.(4) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2011, se prevede:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

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

Din prevederile legale enuntate se retine ca , costul prestatiilor pentru tratament si odihna reprezenta cheltuieli deductibile la calcul profitului impozabil in limita unei cote de 2% aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului potrivit Legii nr.53/2003 privind Codul muncii.

Totodata se retine ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu salariile sau asimilate acestora care nu sunt impozitate la angajat, cu exceptiile prevazute la titlul III.

Avand in vedere ca asociatii societatii sunt salariatii ai societatii, dupa cum sustine in contestatia formulata, in cauza in speta sunt aplicabile si prevederile art.55 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

*a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, **costul prestațiilor pentru tratament și odihnă**, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.”*

Din prevederile legale enuntate se retine ca, costul prestatiilor pentru tratament si odihna , prevazute in contractul de munca nu sunt incluse in veniturile salariale si nu sunt impozabile.

Insa cheltuielile de tratament si odihna trebuie prevazute in contractul de munca si justificate de catre societatea contestatoare cu documente doveditoare(factura, nota de plata ospatar, bilete de calatorie, alte documente justificative.

Or, in conditiile in care se demonstreaza ca acestea nu sunt prestatii pentru tratament si odihna , acestea reprezinta venituri de natura salariala care se cumuleaza cu celelalte venituri din salarii realizate de salariatii care au primit aceste avantaje.

In acest sens sunt si precizarile Directiei generale legislatie cod procedura fiscala, reglementari nefiscale si contabile din cadrul Ministerului Finantelor Publice, unde se arata ca:

”In conformitate cu prevederile art.55 alin.(4) lit.a) din Titlul III al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, nu este inclus in venitul salarial si nu este impozabil costul prestatiilor pentru tratament si odihna, cu verificarea indeplinirii conditiilor de la articolul respectiv.Pentru incadrarea in sintagma tratament si odihna prevazuta de art.55 alin.(4) din lege este necesara mentionarea cumulativa a celor doua elemente, asadar sumele suportate pentru refacerea capacitatii de munca a angajatilor sai, prin tratament si odihna, si nu alte modalitati de petrecere a concediului de odihna.”

Drept urmare, nu se include in venitul salarial si nu este impozabil costul prestatiilor pentru”tratament si odihna” , fiind necesara indeplinirea cumulativa a celor doua elemente, insa in cazul de fata din documentele aflate la dosarul contestatiei nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat servicii pentru “tratament si odihna” respectiv documente care justifica aceste cheltuieli.

In speta, organele de inspectie fiscala au analizat cheltuieli cu cazarea inregistrate in evidentele contabile ale SC X , in baza unor facturi si note de plata emise de unitati hoteliere din Italia si Ungaria, astfel:

-In baza notei de plata emisa de Hotel din Italia, si a extrasului de cont bancar, in

luna ianuarie 2011 au fost înregistrate cheltuieli cu cazarea si micul dejun pentru persoane, pe o durata de zile, fara sa rezulte identitatea persoanelor pentru care au fost suportate aceste cheltuieli.

-In baza facturii emisa de Hotel din Ungaria, au fost inregsistrate cheltuieli cu cazarea, masa, tratament Wellness pentru administratorul societatii.

-In baza facturii emisa de Hotel din Italia , au fost inregistrate cheltuieli cu cazarea pentru administratorul societatii.

Din documentele prezentate de societate si analizate de organele de inspectie fiscala rezulta ca cheltuielile reprezenta contravaloare cazare si masa pentru persoane fara a rezulta identitatea acestora respectiv pentru, administratorul societatii.

Se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca cheltuielile cu cazarea si masa inregistrate in evidentele contabile in baza documentelor mai sunt enumerate sunt nedeductibile fiscal nefiind efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia aceste cheltuieli cheltuielile reprezinta costurile de odihna ale salariatilor societatii si se incadreaza in categoria cheltuielilor sociale in conformitate cu prevederile articolul 21, alin. (3), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece dupa cum a specificat si societatea contestatoare acestea reprezinta costuri de odihna.

La art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal se prevede in mod clar ca intra in categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitata la calculul impozitului pe profit " costurile prestatiilor pentru tratament si odihna" asadar sumele suportate pentru refacerea capacitatii de munca a angajatilor sai, prin tratament si odihna si nu alte modalitati de petrecere a concediului de odihna, insa societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a facut dovada ca sunt indeplinite cumulativ cele doua elemente.

Astfel, argumentul prezentat de societate va fi respins ca neintemeiat si nedovedit cu documente.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.

Prin urmare, avand in vedere cele precizate , prevederile legale in materie , se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat corect la incadrarea cheltuielilor in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal , fapt pentru care in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate , se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu cazarea si masa precum si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2011 asupra acestor cheltuieli.

g)Referitor la cheltuielile cu combustibilul considerate de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal , asupra carora s-a stabilit suplimentar impozit pe, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor reprezentand contravaloare combustibil, inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2011-2014, in conditiile in care s-a constatat ca mijloacele auto in cauza nu au fost destinate exclusiv desfasurarii activitatii societatii.**

In fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 01.01.2011-31.12.2014, societatea a utilizat autoturisme, cuprinse in anexa 19 la Raportul de inspectie fiscala, cu masa maxima autorizata sub 3.500 Kg si mai putin de 9 scaune de pasageri, incluzand scaunul soferului, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contribuabilul nu a justificat utilizarea acestor autoturisme exclusiv in beneficiul activitatii economice, nedetinand foi de parcurs care sa contina obligatoriu cel putin categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometri parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs sau alte documente care sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor si TVA aferenta acestor achizitii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu combustibilul; s-a constatat ca societatea a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

In temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au calculat cheltuielile nedeductibile fiscal cu combustibilul si au constatat ca societatea a dedus in mod nejustificat, pe perioada verificata, cheltuieli.

In conformitate cu prevederile art.17 si art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca dispune de mai multe puncte de lucru (santiere) dispersate teritorial, fapt care justifica utilizarea acestor autoturisme si cheltuielile cu combustibil. Toate localitatile unde societatea isi desfasoara activitatea de asfaltare si reparatii drumuri si poduri sunt asimilate unor puncte de lucru, fapt ce dovedeste ca autoturismele au fost utilizate numai in scopul activitatii economice (transport la diversele puncte de lucru, transport la si de la locul de munca, locul de desfasurare a activitatii societatii).

In drept, la art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 01.01.2011-30.06.2012, se prevede:

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

La art.21 alin.(4) din Codul fiscal se prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să

nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

Incepand cu data de 01.07.2012, art.21 alin.(3) lit.n) se modifica in sensul ca:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit alin. (4) lit. t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.[...]

iar incepand cu data de 01.01.2012 alin.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se modifica in sensul ca:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

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

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

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

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

“În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile , inclusiv cele reglementate prin acte normative.

De asemenea, se reține ca au deductibilitate limitată, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoane cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Începând cu data de 01.07.2012, prin OUG 24/2012, se modifică art.21 alin.(3) lit.n) din Codul fiscal în sensul ca au deductibilitate limitată, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoane cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice limitat potrivit alin.(4) lit.t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții respectiv 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și anume vehiculele care au o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri incluzând și scaunul șoferului aflat în proprietatea sau în folosința contribuabilului.

Prin Normele date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se prevede ca justificarea utilizării vehiculelor , în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil , se efectuează de baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații;categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

De asemenea legiuitorul specifică cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale și anume:se cuprind cheltuielile direct atribuite vehiculului cat și

cele inregistrate ca urmare a derularii unui contract de leasing cum sunt;impozitele locale, asigurarea obligatorie de raspundere civila auto, inspectii tehnice periodice, rovinietate, chiriile, partea nedeductibila din taxa pe valoarea adaugata;dobanzile, comisioanele, diferentele de curs valutar etc.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada, societatea a utilizat autoturisme cu masa maxima autorizata sub 3.500 Kg si mai putin de 9 scaune de pasageri, incluzand scaunul soferului, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine ca in timpul inspectie fiscale, societatea nu a justificat utilizarea acestor autoturisme exclusiv in beneficiul activitatii economice, nedetinand foi de parcurs care sa contina obligatoriu cel putin categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometri parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs sau alte documente care sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deductiei cheltuielilor si TVA aferenta acestor achizitii. Foile de parcurs prezentate in timpul controlului, nu contin date referitoare la anul pentru care au fost intocmite, numarul de kilometri parcursi, consumul normat de combustibil, scopul deplasari.

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente prin care sa faca dovada ca autoturismele aflate in patrimoniul societatii au fost folosite exclusiv pentru activitatea desfasurata, ca acestea au fost utilizate exclusiv pentru deplasari la punctele de lucru detinute , dispersate teritorial , pentru a dovedi sustinerile din contestatia formulata.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare se retine ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deductiei, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, justificarea utilizarii vehiculelor , in sensul acordarii deductibilitatii integrale la calculul profitului impozabil , se efectueaza de baza documentelor justificative si prin intocmirea foi de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii;categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, insa societatea contestatoare nu a prezentat la dosarul contestatiei documente din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile de deductibilitate integrala a cheltuielilor cu combustibilul pe perioada verificata.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a justificat utilizarea autoturismelor exclusiv pentru desfasurarea activitatii economice se retine ca autoturismele in cauza au fost utilizate si in scop personal.

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 legiuitorul a prevazut ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, aflate în proprietatea sau în folosinta contribuabilului, cu exceptiile mai sus enumerate.

Pe perioada 01.07.2012-31.12.2014, legiuitorul a limitat la 50% dreptul de deductie a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de

vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Având în vedere că societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a făcut dovada că autoturismele (anexa 19 la Raportul de inspecție fiscală) deținute în patrimoniu au fost utilizate exclusiv pentru desfășurarea activității și se încadrează în excepțiile prevăzute de lege se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul.

Astfel, ca pentru acest capăt de cerere se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul fapt pentru care în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul prezidentului Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțate, se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea autoturismelor atât în vederea desfășurării activității cât și scop personal precum și cu privire la impozitul pe profit în stabilit suplimentar de plată asupra acestor cheltuieli.

3.Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, contestate de societate, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestației rezulta că organele de inspecție fiscală, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, contestat de societate, au calculat, pe perioada 25.04.2011-21.12.2015, dobanzi și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.119

“1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.”

-art.120

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

-pe perioada 25.04.2011-28.02.2014

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere”

-pe perioada 01.03.2014-21.12.2015

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.120¹

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

-pe perioada 26.09.2011-30.06.2013

“(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse."

-pe perioada 01.07.2013-21.12.2015

"(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Potrivit prevederilor legale mai sus enumerate, se retine ca se datoreaza bugetului de stat ,dobanzi si penalitati de intarziere pentru neplata la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata.

Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere sunt aferente impozitului pe profit iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit I, contestat de societate.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale"se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere.

4.Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate:

a)In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar aferenta meselor calde acordate gratuit angajatilor, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este de a stabili daca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta meselor calde acordate cu titlu gratuit salariatilor considerand aceste operatiuni asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata in temeiul prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in conditiile in care din documentele aflate la dosarul contestatiei nu rezulta o alta situatie de fapt fata de cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, pe perioada 01.01.2011-31.07.2015 a acordat angajatilor masa calda.

In baza facturilor emise de diverse unitati de alimentatie publica si pensiuni, reprezentand contravaloare "mese servite", SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA(anexa 12 la Raportul de inspectie fiscala).

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu indeplineste conditiile pentru acordarea gratuita a mesei calde pentru angajati(alimentatie de protectie) iar masa calda a fost acordata gratuit angajatilor , astfel ca in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au colectat suplimentar TVA .

In contestatia formulata referitor la TVA aferenta achizitiilor reprezentand contravaloare "mese calde" oferite salariatilor proprii, societatea contestatoare sustine ca

pe baza celor expuse la partea I și a jurisprudenței prezentate în contestație la capitolul “Impozit pe profit” consideră ca cheltuielile efectuate prin acordarea de mese salariaților nu sunt avantaje în natură ci reprezintă cheltuieli normale de exploatare efectuate în scopul realizării veniturilor.

În cauza în speță sunt aplicabile prevederile art.125¹, art.128 alin.(4) lit.b), art.129 alin.(4) lit.b) , art.155 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare , potrivit cărora:

-art.125¹

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

16. livrare către sine are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (4);[...]

24. prestarea către sine are înțelesul prevăzut la art. 129 alin. (4);”

-art.128

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

-art.129

“(4) Sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plată următoarele:[...]

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

-art.155

“(7) Persoana înregistrată conform art. 153 trebuie să autofactureze, în termenul prevăzut la alin. (15), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine.”

Din prevederile legale enunțate se reține că există obligația colectării/facturării TVA aferentă bunurilor mobile puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, considerate livrări de bunuri către sine dacă taxa aferentă bunurilor achiziționate a fost dedusă total sau parțial. Prevederi legale asemănătoare există și în cazul prestării către sine.

Din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Pe perioada 01.01.2011-31.07.2015, în baza facturilor emise de diverse unități de alimentație publică și pensiuni, reprezentând “mese servite”, SC X și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Se reține că societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte perioada și persoanele care au beneficiat de “mese calde” în condițiile în care conform prevederilor legale mai sus enunțate avantaje în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la un tert sau ca urmare a unui contract individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți;

De asemenea, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de societatea nu se încadrează în prevederile art.82 din

H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , date in aplicarea art.55 alin.(4) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca mesele servite de societate persoanelor fizice , in mod gratuit , constituie livrari de bunuri asimilate celor efectuate cu plata pentru care societatea a dedus TVA aferenta si simultan avea obligatia colectarii TVA aferenta **livrarilor catre sine**.

La art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;”

Iar la pct.6 (9) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal:[...]

“c) bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice. În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca nu constituie livrare de bunuri bunurile acordate in mod gratuit pentru scopuri legate de desfasurarea activitatitii economice a persoanei impozabile , pentru care persoana impozabila poate face dovada ca sunt strans legate de desfasurarea activitatii sale economice.Legiuitorul a prevazut ca , in aceasta categorie se cuprind bunurile pe care persoana impozabila le acorda gratuit angajatilor sai si care sunt legate de desfasurarea în conditii optime a activitatii economice, cum sunt, de exemplu: **masa calda pentru mineri**, echipamentul de protectie si uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportata de angajati, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii imbolnavirilor. **Nu se încadreaza in aceasta categorie orice gratuitati acordate propriilor angajati sau altor persoane**, daca nu exista nicio legatura cu desfasurarea în conditii optime a activitatii economice cum sunt: cotele gratuite de energie electrica acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane si altele de aceeasi

natura.

În conformitate cu prevederile art.14 din legea nr.319/2006 privind securitatea și sănătatea în muncă :

“Alimentația de protecție se acordă în mod obligatoriu și gratuit de către angajatori persoanelor care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru și se stabilește prin contractul colectiv de muncă și/sau contractul individual de muncă.”

Astfel se reține ca, alimentația de protecție se acordă în mod obligatoriu și gratuit de către angajator persoanelor care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru și se stabilește prin contract de muncă .

Excepția prevăzută la art.128 alin.(8) din Codul fiscal se referă la categorii speciale de personal pentru care prin lege se impune acordarea gratuită de hrană respectiv masa caldă pentru mineri.

La dosarul contestației societatea contestatoare nu a depus înscrisuri din care să rezulte obligația societății de a asigura masa caldă angajaților proprii (contract colectiv de muncă și/sau contract individual de muncă), o situație din care să rezulte numărul persoanelor precum și numele acestora, dacă persoanele fizice sunt angajații societății, prețul pe fiecare meniu achiziționat, contravaloarea meselor servite. După cum specifică și organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală, înregistrarea cheltuielilor și deducerea TVA aferentă meselor calde acordate angajaților s-a efectuat în baza facturilor emise de pensiuni și unități de alimentație publică.

Nedepunerea unor înscrisuri doveditoare nu permite încadrarea acestor achiziții în categoria veniturilor de natură salarială, după cum am arătat și la capitolul Impozit pe profit.

Argumentul societății contestatoare potrivit căruia cheltuielile efectuate prin acordarea de mese salariaților nu sunt avantaje în natură ci reprezintă cheltuieli normale de exploatare efectuate în scopul realizării veniturilor nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu se face dovada susținerilor sale.

La art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare se prevede:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Iar la art.276 din același act normativ se prevede:

“Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că, contestatorul trebuie să prezinte motivele de fapt cât și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, să anexeze contestației înscrisuri doveditoare, organul de soluționare a contestației analizând contestația și în funcție de documentele existente la dosarul cauzei.

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia

cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin "actor incumbio probatio" principiul fiind consfintit de art.249 "cel ce face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca , in afara de cazurile anume prevazute de lege" si art.250"dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri(...)" din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare;precum si art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Avand in vedere cele mai sus prezentate, intrucat societatea contestatoare este cea care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie de procedura administrativa, constatarea care se impune este aceea ca sarcina probei revine acesteia.

Se retine totodata ca, sarcina probei nu implica un drept al societatii contestatoare ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Cum societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care sa probeze motivele sale privind acordarea meselor gratuite persoanelor fizice , ca aceasta se incadreaza in alimentatie de protectie conform Legii nr.319/2006 privind securitatea si sanatatea in munca, argumentul societatii contestatoare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei astfel ca , in aceste conditii se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala in sensul colectarii suplimentare a TVA in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta in cauza in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

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

"Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

b).In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismelor existente in patrimoniul societatii**

in conditiile in care SC X nu a facut dovada utilizarii exclusive a acestor autoturisme in scopul activitatii sale economice.

In fapt, pe perioada verificata, pentru functionarea autoturisme cu masa totala maxima autorizata sub 3,5 tone si mai putin de 9 scaune, inclusiv scaunul soferului, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.145¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si care au fost utilizate de persoane cu functii de conducere si in alte scopuri decat realizarea de operatiuni taxabile, contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu combustibilul si TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatera a considerat TVA nedeductibila si si-a exercitat dreptul de deducere asupra TVA.

In conformitate cu prevederile art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate integral TVA inregistrata in anul 2011 si in limita a 50% pe perioada 01.01.2012-31.07.2015 si au stabilit suplimentar de plata TVA .

In contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca autoturismele au fost utilizate numai in scopul activitatii economice ceea ce dovedeste utilizarea exclusiv in scopul activitatii economice a autoturismelor, motiv pentru care considera ca TVA este deductibila fiscal.

In cauza in speta, pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 sunt aplicabile si prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care limiteaza dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei unor categorii de vehicule rutiere si anume:

"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, prin OUG nr.125/2011, art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat in sensul:

"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu

depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule** și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Începând cu data de 01.07.2012, prin Ordonanța nr.24/2012 art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat în sensul:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat în aplicarea nr.145¹ din Cod, în vigoare pe perioada 01.01.2011-30.06.2012, se specifică:

"45¹.(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

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

La pct.45¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, dat în aplicarea art.145¹ din Cod, în vigoare începând cu data de 01.07.2012, se prevede:

“(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

*(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.** În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.*

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

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

Din cadrul legal mai sus enunțat se reține ca art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile, cu greutate sub 3,5 tone și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului destinate exclusiv transportului de persoane, (în speta) pe perioada 01.01.2011-31.12. 2011, reducerea dreptului de deducere la 50% în perioada 01.01.2012-30.06.2012, cu excepțiile prevăzute de lege mai sus enumerate.

Pe perioada 01.07.2012-31.07.2015, art.145¹ din Codul fiscal limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Pe perioada 01.01.2011-30.06.2012, în categoria vehiculele exceptate de la limitarea dreptului de deducere, legiuitorul a inclus vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;"

Începând cu data de 01.07.2012, utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la 50% dreptul de deducere; deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la banca, la vamă, la oficiile postale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, servicii, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto.

In lege se prevede in mod clar ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Cu privire la utilizarea vehiculelor pentru transportul angajatilor la si de la locul de munca , in normele de aplicare a art.145¹ din Cod, se specifica in mod clar ca se considera ca vehiculul este utilizat în scopul activitatii economice atunci cand exista dificultati evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun fata de programul de lucru al persoanei impozabile.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca in cazul in care un vehicul care nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, acesta pe langa utilizarea in scopul activitatii economice este utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal, dreptul de deducere a taxei aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului si a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta se limiteaza la 50%.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Dupa cum am aratat si la pct.III.B, 2 Impozit pe profit” lit.g) din prezenta decizie, pe perioada 01.01.2011-31.12.2014, societatea a utilizat autoturisme cu masa maxima autorizata sub 3.500 Kg si mai putin de 9 scaune de pasageri, incluzand scaunul soferului, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine ca in timpul inspectie fiscale, societatea nu a justificat utilizarea acestor autoturisme exclusiv in beneficiul activitatii economice, nedetinand foi de parcurs care sa contina obligatoriu cel putin categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometri parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs sau alte documente care sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor si TVA aferenta acestor achizitii. Foile de parcurs prezentate in timpul controlului, nu contin date referitoare la anul pentru care au fost intocmite, numarul de kilometri parcursi, consumul normat de combustibil, scopul deplasari.

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente prin care sa faca dovada ca autoturismele aflate in patrimoniul societatii au fost folosite exclusiv pentru activitatea desfasurata, ca acestea au fost utilizate exclusiv pentru deplasari la punctele de lucru detinute , dispersate teritorial .

Argumentul societatii potrivit caruia autoturismele in cauza au fost utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care, dupa cum am specificat si mai sus, aceasta nu a prezentat foi de parcurs care sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare se retine ca este obligatia persoanei impozabile sa dovedeasca actele si faptele care au stat la baza declaratiilor

sale.

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

In conditiile in care societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a justificat utilizarea autoturismelor exclusiv in scopul defasurarii activitatii se retine ca autoturismele in cauza au fost utilizate si in scop personal.

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 legiuitorul a prevazut ca fiind nedeductibila fiscal TVA aferenta achizitiei de combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, aflate in proprietatea sau in folosinta contribuabilului, cu exceptiile prevazute de lege.

Pe perioada 01.07.2012-31.07.2015, legiuitorul a limitat la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.

Avand in vedere ca societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a facut dovada ca autoturismele cuprinse in anexa 19 la Raportul de inspectie fiscala au fost utilizate exclusiv pentru defasurarea activitatii si se incadreaza in exceptiile prevazute de lege se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA .

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele aflate la dosarul contestatiei cauzei si faptul ca societatea contestatoare nu a facut dovada ca autoturismele aflate in patrimoniul sau sunt utilizate exclusiv in activitatea economica, acestea fiind folosite si in scop personal, se va respinge contestatia formulata de SC X ca neintemeiata cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

5.Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA ,contestate de societate, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala, aferent TVA stabilita suplimentar de plata, contestata de societate, au calculat

dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

“1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]”

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

“1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

-pe perioada 25.04.2011-28.02.2014

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere”

-pe perioada 01.03.2014-21.12.2015

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.120¹

“1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

-pe perioada 26.09.2011-30.06.2013

“(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.”

-pe perioada 01.07.2013-21.12.2015

“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enumerate, se retine ca se datoreaza bugetului de stat ,dobanzi si penalitati de intarziere pentru neplata la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata.

Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere sunt aferente TVA stabilita suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA, contestata de societate.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA , potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale”se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere.

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

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

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

2. Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie cu privire la penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, reprezentand eroare materiala, preluate in mod eronat in actul administrativ fiscal contestat.

Anularea partiala a Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie cu privire la penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata.

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