



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila**



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

D E C I Z I A Nr.265

din ____2009

privind soluționarea contestației formulată de S.C. _____ S.R.L.
Brăila, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2009

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.____/____2009, înregistrată la direcția teritorială sub nr.____/____2009, privind contestația formulată de S.C. _____ S.R.L. Brăila împotriva deciziei de impunere nr.____/____2009, emisă de organul de inspecție fiscală.

S.C. _____ S.R.L. are sediul în Brăila, str. _____, nr.____, bl.____, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr.J09/____/1993, are atribuit codul unic de înregistrare nr.____, este reprezentată de____, iar contestația a fost semnată de împuternicit _____ în baza împuternicirii autentificate sub nr.____/____2009 de către notar public____, depusă la dosarul cauzei cu adresa nr. ____/____2009, înregistrată la direcția teritorială sub nr.____/____2009, urmare solicitării organului de soluționare din adresa nr.____/____2009.

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale în sumă totală de ____ lei, din care impozit pe profit în sumă de ____ lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ____ lei, T.V.A. în sumă de ____ lei, majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____ lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ____ lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ____ lei, calculate prin decizia de impunere nr. ____ / ____ / ____ 2009.

Decizia de impunere nr. ____ / ____ / ____ 2009 a fost comunicată prin prezentarea la sediul organului de inspecție fiscală, conform mențiunii „Am primit un exemplar” și semnăturii persoanei împuternicite să semneze contestația, amprentei ștampilei și datei de 03.04.2009, înscrise pe adresa nr. ____ / ____ 2009, iar contestația a fost depusă la organul al cărui act este atacat sub nr. ____ / ____ 2009, fiind astfel respectat termenul legal prevăzut la art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207(1) și art.209(1) lit. a) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită să soluționeze pe fond contestația.

I. Prin contestația înregistrată la A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. ____ / ____ 2009, completată prin adresa înregistrată la organul de inspecție fiscală sub nr. ____ / ____ 2009, contestatoarea înțelege să conteste obligațiile fiscale în sumă totală de ____ lei, din care impozit pe profit în sumă de ____ lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ____ lei, T.V.A. în sumă de ____ lei, majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____ lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ____ lei și majorări de

întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ____ lei, pentru următoarele motive:

1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ____ lei, majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ____ lei, contestatoarea motivează următoarele:

a) referitor la suma de ____ lei, reprezentând cheltuieli cu autoturismele care depășesc limitele reglementate de art.21(3) lit. n) din Legea nr.571/2003, aceasta susține că pentru perioada verificată a utilizat patru autoturisme, conform contractului nr.____/____2004 pentru auto BMW în valoare de ____ euro, respectiv ____ lei, cesionat în data de 28.11.2007, contractului nr.____/____2007 pentru auto Mercedes în valoare de ____ euro, respectiv ____ lei, cesionat în data de 14.09.2007, contractului nr.____/____2006 pentru auto Renault în valoare de ____ euro, respectiv ____ lei, cesionat în data de 13.07.2007 și contractului nr.____/____2004 pentru auto Jeep Grand Cherokee în valoare de ____ euro, respectiv ____ lei, achitat în data de 08.05.2007.

Contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală a dat drept de deducere a cheltuielilor pentru un singur autoturism din cele patru, cu toate că de administrarea societății s-a ocupat atât____, cât și____.

Plățile efectuate către societățile de leasing au constat în plata facturilor emise, deci în baza unor documente justificative.

Ulterior prin O.U.G.nr.34/11.04.2009 se modifică textul legal invocat, în sensul că se abrogă dispozițiile finale:”Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.”

Textul legal invocat condiționează deducerea cheltuielilor aferente unui singur autoturism folosit de persoane cu funcții de conducere doar pentru cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații.

Pentru toate autoturismele există cheltuieli justificative, constând în facturi de revizii, reparații, etc., precum și faptul că autoturismele au fost folosite de reprezentanții legali ai societății în anumite perioade, funcție de necesitatea momentului.

În aceste condiții, contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală a efectuat un calcul injust, raportat la situația de fapt și de drept, neacceptând deducerea acestor cheltuieli pentru autoturisme, deși cheltuielile au fost necesare utilizării acestora.

b) Pentru suma de ____ lei, reprezentând cheltuieli efectuate în străinătate fără existența documentelor reglementate de O.M.F.P.nr.1860/2006, contestatoarea susține că prevederile acestui act normativ se aplică salariaților, persoane care au încheiate contracte individuale de muncă, iar persoanele care au funcții de conducere, indiferent de gradul acestora, sau desfășoară o altă activitate asimilată acesteia, sunt scutite de viză pe ordinul de deplasare.

Mai mult, actul normativ invocat a intrat în vigoare la data de 01.01.2007, iar multe cheltuieli sunt efectuate anterior intrării în vigoare a acestuia.

c) Pentru sumele de ____ lei, reprezentând achiziția bunului imobil nepus în funcțiune și suma de ____ lei, reprezentând cheltuieli neaferente realizării de venituri și mobilarea imobilului nepus în funcțiune, contestatoarea motivează că acesta a fost cumpărat „în vederea desfășurării unui punct de distribuție”, dar negocierile au eșuat, fapt pentru care a fost încheiat contractul de asociere în participațiune, în vederea „edificării unor construcții”.

Totodată, contestatoarea precizează că imobilul a fost mobilat și utilat cu toată aparatura necesară coabitării unui număr de 9 muncitori din domeniul construcții, în temeiul contractului de asociere în participațiune încheiat între părți.

d) Pentru suma de ____lei, reprezentând cheltuieli de publicitate, contestatoarea motivează că există contracte de publicitate, prin care părțile își stabilesc de comun acord, drepturile și obligațiile, iar TVA calculată suplimentar, precum și accesoriile aferente, nu sunt conforme cu realitatea.

2. Cu privire la dividendele primite de asociați sub formă de bunuri sau servicii furnizate în favoarea acestora, contestatoarea precizează că au fost efectuate în numele și beneficiul societății, constând în deplasări în străinătate și mobilarea imobilului achiziționat.

Astfel, deplasările în străinătate au avut ca efect tranzacționarea de bunuri supuse vânzării în Zone libere din ____și____, constând în țigări, băuturi alcoolice, parfumuri etc.

Referitor la bunurile achiziționate pentru amenajarea imobilului, contestatoarea susține că au fost folosite în beneficiul societății, deoarece partenerii străini cu care a avut relații comerciale au vizitat punctele de lucru și au fost cazați în acesta.

Pentru aceste motive contestatoarea apreciază că nu a lucrat în dauna sa, nu a avut cheltuieli în favoarea asociaților, iar bunurile nu sunt folosite în favoarea acestora.

II. Prin decizia de impunere nr.____/____/____2009, organul de inspecție fiscală a calculat obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ____lei, din care impozit pe profit în sumă de ____lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ____lei, T.V.A. în sumă de ____lei, majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ____lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ____lei.

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în actul administrativ fiscal atacat se rețin ca motive de fapt:

- diminuarea cheltuielilor nedeductibile cu suma totală de ____lei, prin considerarea eronată ca deductibile a cheltuielilor în sumă de ____lei, înregistrate pentru autoturismele care depășesc limitele reglementate de art.21(3) lit. n) din Legea nr.571/2003, prin cheltuielile de deplasare în străinătate în sumă de ____lei fără documente care să justifice necesitatea acestora și fără documente prevăzute de art.46 din O.M.F.P.nr.1860/2006, prin înregistrarea cheltuielilor aferente bunurilor imobile nepuse în funcțiune în sumă de ____lei, declarate ca puncte de lucru fără activitate, prin cheltuielile în sumă de ____lei, aferente reparării și utilării bunurilor imobile nepuse în funcțiune, declarate ca puncte de lucru fără activitate, prin cheltuielile de publicitate fără contracte care să justifice realitatea acestor servicii;

- neactualizarea creanțelor și datoriilor în valută la închiderea exercițiului financiar, generând venituri neînregistrate în sumă de ____lei și cheltuieli în sumă de ____lei;

- trecerea pe costuri a programelor informatice achiziționate în sumă de ____lei, immobilizări necorporale care se trec pe costuri pe durata generării de venituri.

Temeiurile de drept în baza cărora a fost stabilit impozitul pe profit suplimentar, precizate în actul administrativ fiscal atacat sunt: art.11(1), art.19(1), art.21 alin.2 lit. d), lit. e), alin.3 lit. d), lit. n), alin.4 lit. e), lit. f), lit. m), alin.11, art.24 alin.1, alin.4 lit. g), alin.6, alin.7, alin.11 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.22, pct.43, pct.48 din H.G.nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pct.49 din O.M.F.P. nr.1752/2005.

La baza emiterii deciziei de impunere nr.____/____2009 a stat raportul de inspecție fiscală nr.____/____2009, în care organul de inspecție

fiscală a consemnat că urmare verificărilor efectuate a constatat includerea eronată pe cheltuieli a sumei de _____ lei, compusă din: suma de _____ lei, reprezentând cheltuieli cu autoturismele care depășesc limitele legale reglementate de art.21(3) lit. n) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, înregistrate în conturile 6811,613,666,665, suma de _____ lei, reprezentând cheltuieli de deplasare în străinătate fără documente care să justifice necesitatea acestora, înregistrate în conturile 625,624,612,635, suma de _____ lei, reprezentând cheltuieli înregistrate eronat în contul 628, legate de achiziția bunului imobil nepus în funcțiune, suma de _____ lei, reprezentând cheltuieli neafere realizării de venituri, ce au fost achitate pentru repararea și mobilarea imobilului nepus în funcțiune și suma de _____ lei, reprezentând cheltuieli de publicitate fără contracte care să justifice realitatea acestora.

Pentru aceste constatări, organul de inspecție fiscală a considerat că au fost încălcate prevederile art.19(1), art.21(1), art.21(2) lit. d), (3) lit. n), (4) lit. e), f), m), art.24(3) lit. d), (4) lit. g) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.22, pct.43, pct.44, pct.48 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.6(1), art.8(3), art.12(1), art.13, art.14, art.17(1), (2), (3), art.19(1), pct.49, pct.87 lit.a), pct.92(1), (2), pct.94(2), pct.95(2), pct. 124(1), pct. 207(4) lit. a), lit. b), pct.218(1), (3), pct. 219(1) lit. a), b), pct. 222(1) din O.M.F.P.nr.1752/2005.

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală se reține că au fost constatate deficiențe privind cheltuielile înregistrate în contabilitate, în sensul că au fost diminuate cu suma de _____ lei, rezultate din diferențele de curs valutar aferente datoriilor și creanțelor în valută neactualizate la sfârșitul exercițiului financiar și neînregistrate în evidența contabilă, încălcând astfel prevederile art.8(3) din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.59(1) lit. a) din O.M.F.P.nr.1752/2005, art.19(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și

completările ulterioare și au fost majorate cu suma de _____ lei, aferente achiziționării de programe informatice, pentru care avea obligația să calculeze amortizare, încălcând astfel prevederile art.21(1), art.21(4) lit. m), art.24(10) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.22, pct.48 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea veniturilor înregistrate în evidența contabilă, organul de inspecție fiscală a constatat neevidențierea veniturilor din diferențe de curs valutar în sumă de _____ lei, rezultate din actualizarea creanțelor și datoriilor în valută la sfârșitul exercițiului financiar, fiind încălcate prevederile art.8(3) din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.59(1) lit. a) din O.M.F.P.nr.1752/2005 și ale art.19(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare acestor constatări organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de _____ lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de _____ lei.

2. Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar în sumă de _____ lei, în actul administrativ fiscal atacat organul de inspecție fiscală reține ca motiv de fapt efectuarea de plăți pentru bunuri și servicii furnizate în favoarea asociațiilor, considerând că au fost încălcate prevederile art.7 pct.12, art.21 alin.4 lit. e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art.2, art.46 din O.M.F.P.nr.1860/2006.

La cap. III din raportul de inspecție fiscală și în anexa nr.17 la acesta, se menționează de către organul de inspecție fiscală că a fost achiziționat un imobil de locuit în cartier_____, localitatea_____, județul _____, declarat punct de lucru fără activitate conform certificat constatator nr._____/____2006 eliberat de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă

Tribunalul Brăila, revândut unei părți afiliate, ce a fost mobilat și amenajat pe cheltuiala societății.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a consemnat și faptul că administratorul și asociații societății au efectuat deplasări în străinătate neaferele obiectului de activitate, fără a justifica deplasarea în interesul serviciului, motiv pentru care a reconsiderat tranzacțiile în temeiul art.11(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, încadrând aceste cheltuieli, în temeiul art.7(1) din același act normativ, ca fiind dividend.

3. Cu privire la T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de ____ lei, în decizia de impunere nr. ____/____/____2009, organul de inspecție fiscală reține ca motiv de fapt pentru stabilirea acestei obligații neacordarea dreptului de deducere aferentă unor achiziții de bunuri și servicii, care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, considerând că au fost încălcate prevederile art.145 alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În raportul de inspecție fiscală se reține că s-a constatat o „diminuare” a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de ____ lei, ce corespunde la o bază impozabilă în sumă de ____ lei, rezultată din diferențele de curs valutar pentru „leasingurile financiare ale autoturismelor neacceptate la deducere”.

Cu privire la TVA deductibilă, în raportul de inspecție fiscală se reține că în perioada verificată contestatoarea a achiziționat bunuri și servicii în valoare de ____ lei, pentru care a dedus TVA în sumă de ____ lei, dar o parte din acestea nu au fost destinate realizării operațiunilor sale taxabile.

Astfel, organul de inspecție fiscală nu a dat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ____ lei, din anumite facturi de leasing financiar, pe motiv că societatea deține în patrimoniu un număr de

cinci autoturisme, din care unul închiriat S.C. _____ S.R.L., iar până la data de 31.01.2008 a avut doar trei salariați cu timp parțial de lucru, considerând că au fost încălcate prevederile art.145 ali.2 lit. a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

III. D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ____lei și majorările de întârziere în sumă de ____lei aferente impozitului pe profit, **cauza supusă soluționării este dacă aceste obligații fiscale sunt datorate bugetului general consolidat, în condițiile în care contestatoarea nu a probat că a respectat prevederile legale privind deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă și nu a motivat toate constatările organului de inspecție fiscală.**

În fapt, urmare diminuării cheltuielilor nedeductibile cu suma totală de ____lei, neînregistrării la închiderea exercițiului financiar a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în valută în sumă de ____lei, trecerii pe costuri a programelor informatice achiziționate în sumă de ____lei și a neînregistrării veniturilor din diferențe de curs valutar în sumă de ____lei, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ____lei, precum și la calculul majorărilor de întârziere aferente în sumă de ____lei.

Contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală a efectuat un calcul injust, raportat la situația de fapt și de drept, neacceptând deducerea cheltuielilor pentru autoturisme, deși cheltuielile au fost

necesare utilizării acestora, a cheltuielilor de deplasare efectuate în scopul afacerii și a cheltuielilor de publicitate efectuate pe bază de contracte.

În drept, potrivit prevederilor art.11(1), art. 19(1), art.21(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

„ART. 11

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

„Reguli generale

ART. 19

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

“ART. 21

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

1.1 a) Referitor la cheltuielile în sumă de ____ lei, sunt aplicabile prevederile art. 11, art.19 și art. 21(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, reținute anterior, coroborate cu prevederile art.21(3) lit.n), care dispun:

“Art.21

.....

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

.....

*n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. **Pentru a fi***

deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.”

Din aceste reglementări legale rezultă că pentru parcul de autoturisme cheltuielile trebuie justificate cu documente legale.

Analizând documentele depuse la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că au fost achiziționate în leasing de către contestatoare un număr de cinci autoturisme, depășind numărul de persoane angajate sau al celor cu atribuții de administrare.

Astfel, contestatoarea depune în susținere prima pagină de pe contractul de muncă al administratorului și al asistentului manager, dar nu depune procesele verbale de predare a autoturismelor către persoanele ce urmau să le utilizeze.

Contractul de muncă al asistentului manager depus în susținerea contestației, nu poate constitui probă în soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere, deoarece în clasificarea ocupațiilor din România aprobată prin O.M.M.P.S. nr.138/1995, această ocupație este prevăzută la codul 343103, potrivit căruia aceasta se referă la secretarii administratori și asimilații acestora, având ca atribuții să asiste șeful de unitate în probleme de comunicare, documentare și coordonare, a gestiunii interne a unei unități administrative, să redacteze scrisori cu caracter comercial și răspund la scrisorile primite, fără a rezulta din acestea că au atribuții de conducere.

De asemenea, nu au fost depuse în susținerea contestației foile de parcurs și fișa activităților zilnice a foilor de parcurs ale autoturismelor, din care să rezulte că au fost utilizate în scopul desfășurării activității.

Având în vedere că nu a fost probată necesitatea achiziționării unui număr mai mare de autoturisme decât numărul persoanelor în drept să le utilizeze, organul de inspecție fiscală a procedat la reconsiderarea

scopului economic al tranzacției, în sensul că aceste cheltuieli nu au fost admise ca **efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**.

În consecință, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat.

b) Referitor la cheltuielile în sumă de ____ lei, se rețin și prevederile art.21(4) lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care dispun următoarele:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

.....

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

În aplicarea acestor prevederi legale la pct.43 din H.G.nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, se dispune:

“Norme metodologice:

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;

d) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

Din textul acestor reglementări legale rezultă că nu sunt deductibile cheltuielile efectuate în favoarea asociațiilor.

Analizând cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă totală de ____ lei, stabilite suplimentar de către organul de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că acestea se compun din cheltuieli cu serviciile turistice, cazare externă, transport internațional, masă, taxe de autostradă, chirie imobiliară în Londra, înregistrate în evidența contabilă a contestatoarei în conturile 612-“Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”, 624-Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”, 625- Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, 635-“ Cheltuieli cu alte impozite și taxe”, pentru care nu s-a făcut dovada efectuării lor în scopul realizării de venituri.

Întrucât contestatoarea nu a dovedit că aceste cheltuieli au fost efectuate cu scopul de a obține venituri, în sensul încheierii unor contracte privind realizarea de operațiuni impozabile, cum ar fi achiziționarea de bunuri și servicii necesare desfășurării activității sale, rezultă că au fost efectuate în favoarea asociaților.

În consecință, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat.

c) Referitor la cheltuielile în sumă de _____ lei, se retin prevederile art.19(1), art.21(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.*

Analizând natura cheltuielilor înregistrate de contestatoare în contul 628-“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, organul de soluționare reține că acestea se compun din cheltuieli cu serviciile, taxele notariale pentru achiziționarea unui imobil în Pipera, amenajarea spațiului verde, taxă onorariu ipotecă, confecționat panou, proiectare arhitectură, fără a proba că au fost efectuate cu scopul obținerii de venituri impozabile.

De altfel, în raportul de inspecție fiscală se menționează că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru a achiziționa un imobil nepus în funcțiune, declarat ca punct de lucru fără activitate.

În susținerea contestației, privind acest capăt de cerere, contestatoarea depune un contract de asociere în participațiune fără număr, încheiat la data de 31.10.2006, cu S.C. _____ S.R.L. Brăila, dar nu face dovada că acest contract a produs și efecte, în sensul că nu a probat înregistrarea în evidența contabilă a deconturilor justificative privind această asociere.

De asemenea, analizând contractul de asociere în participațiune, referitor la obiectul acestuia prevăzut la pct.2, rezultă că acesta constă în amenajarea imobilului pentru a fi pus la dispoziția S.C. _____ S.R.L. în vederea cazării salariaților săi, iar cu privire la condițiile asocierii la pct.5 se prevede dreptul de a primi un procent de 50% din profitul anual net.

Pentru a înțelege că acest imobil a fost utilizat pentru realizarea obiectului contractului de asociere în participațiune, contestatoarea trebuia să facă dovada că a primit de la partea contractantă 50% din profitul net anual al acesteia.

În concluzie, analizând natura tranzacției, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal.

d) Referitor la cheltuielile în sumă de ____lei, se retin prevederile art.19(1), art.21(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.*

Analizând natura cheltuielilor înregistrate de contestatoare în conturile 603-“Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”, 604-“Cheltuieli privind materialele nestocate”, 611-“Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, organul de soluționare reține că acestea se compun din cheltuieli efectuate cu achiziționarea de mobilă, electrice, accesorii bucătărie, materiale de construcție, tâmplărie, ipod hi-fi APPLE, panouri placare imobil Pipera, fără a proba că acestea au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile, conform prevederilor legale precizate.

De altfel, în raportul de inspecție fiscală se menționează că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru a repara și mobila imobilul nepus în funcțiune, declarat ca punct de lucru fără activitate.

În susținerea contestației, privind acest capăt de cerere, contestatoarea depune un contract de asociere în participațiune fără număr, încheiat la data de 31.10.2006, cu S.C. ____ S.R.L., dar nu face dovada că acest contract a produs și efecte, în sensul că nu a probat înregistrarea în evidența contabilă a deconturilor justificative privind această asociere.

De asemenea, analizând contractul de asociere în participațiune, referitor la obiectul acestuia prevăzut la pct.2, rezultă că acesta constă în amenajarea imobilului pentru a fi pus la dispoziția S.C. ____ S.R.L. în vederea cazării salariaților săi, iar cu privire la condițiile asocierii la pct.5 se prevede dreptul de a primi un procent de 50% din profitul anual net.

Pentru a înțelege că acest imobil a fost utilizat pentru realizarea obiectului contractului de asociere în participațiune, contestatoarea trebuia să facă dovada că a primit de la partea contractantă 50% din profitul net anual al acesteia.

În concluzie, analizând natura tranzacției, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal.

e) Referitor la cheltuielile în sumă de ____lei, se rețin prevederile art.21(2) lit.d), art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

“ Art.21

.....

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

.....
d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”

“(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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

În aplicarea prevederilor art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, la pct.48 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare se dispune:

“Norme metodologice:

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

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

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

Conform prevederilor legale reținute, pentru a fi deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile de reclamă și publicitate trebuie să fie efectiv prestate, să fie efectuate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, **condiții ce trebuie îndeplinite cumulativ.**

Cu privire la acest capăt de cerere, contestatoarea motivează că există contracte de publicitate, prin care părțile își stabilesc de comun acord, drepturile și obligațiile, dar nu depune la dosarul cauzei dovezi care să-i probeze susținerile.

În aceste condiții, prin adresa nr.____/____2009, organul de inspecție fiscală solicită contestatoarei depunerea contractului de publicitate invocat la pg.4 din contestație, iar prin adresa de răspuns înregistrată sub nr.____/____2009, aceasta precizează că nu găsește contractul, deoarece termenul pus în vedere este foarte scurt, dar îl va pune la dispoziție, la o dată ulterioară.

Având în vedere că până la data soluționării contestației nu au fost probate susținerile contestatoarei, privind existența unor “contracte de publicitate”, motivația contestatoarei nu poate fi reținută pentru pronunțarea unei soluții favorabile.

În consecință, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile fiscal aceste cheltuieli.

f) Referitor la cheltuielile în sumă de ____lei, efectuate cu serviciile informatice, în fapt „programe informatice” așa cum se precizează de către organul de inspecție fiscală, cheltuielile în sumă de ____lei, reprezentând diferențe de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în valută și veniturile din diferențe de curs valutar în sumă de ____lei, se rețin prevederile art.206(1) lit.c) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.2.4, pct.2.5 din O.A.N.A.F.nr.519/2005, care dispun:

“ART. 206

Forma și conținutul contestației

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

.....

c) motivele de fapt și de drept;”

“2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.5. În exercitarea rolului activ, organul de soluționare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt și de drept, sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să formuleze contestație în calea administrativă de atac, privind aceste capete de cerere.

Din adresa nr.____/____2009, transmisă de organul de inspecție fiscală cu recomandata nr.____/____2009, confirmată de primire în

data de 08.05.2009, rezultă că i s-a solicitat contestatoarei ca în termen de cinci zile să completeze dosarul contestației, sub sancțiunea respingerii ca nemotivată, cu motivele de drept pentru toate motivele de fapt, în temeiul art.206(1) din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.A.N.A.F.nr.519/2005.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr.____/____2009, contestatoarea precizează ca motive de drept art.21 și art.43 din Legea nr.571/2003, temeiuri ce nu sunt aplicabile pentru aceste capete de cerere, motiv pentru care organul de soluționare nu le poate reține în soluționarea cauzei.

În consecință, contestația pentru aceste capete de cerere se privește ca nemotivată.

Având în vedere motivele de fapt și de drept reținute, cu privire la **impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ____lei**, organul de soluționare constată nemotivată și neîntemeiată contestația pentru acest impozit, urmând să pronunțe soluția de respingere în acest sens.

1.2 Cu privire la majorările de întârziere în sumă de ____lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, se reține principiul de drept prin care accesoriul urmează principalul și în consecință, contestația pentru acest capăt de cerere se privește ca nemotivată și neîntemeiată și se va respinge pentru aceste motive.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ____lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ____lei, **cauza supusă soluționării este dacă aceste obligații fiscale sunt datorate, în condițiile în care contestatoarea nu a probat, pe de o parte că în perioada verificată a desfășurat activitate, iar pe de altă parte, nu a motivat diferența de taxă pe valoarea adăugată colectată.**

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat "diminuarea TVA colectată" în luna iulie 2007 cu suma de ____ lei, rezultată din diferențele de curs valutar pentru leasingurile financiare neacceptate la deducere, precum și majorarea nejustificată a TVA deductibilă cu suma de ____lei, urmare încălcării prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Împotriva acestor constatări S.C. _____S.R.L. Brăila formulează contestație, motivând în fapt că nu s-a admis la deducere T.V.A. decât pentru un singur autoturism, deși societatea are doi administratori.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

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

a) operațiuni taxabile”

Având în vedere aceste prevederi legale, precum și faptul că în perioada de verificare a taxei pe valoarea adăugată, contestația nu a desfășurat activitate, rezultă că nu s-a făcut proba că aceasta a utilizat autoturismele achiziționate în leasing financiar în folosul operațiunilor sale taxabile.

În consecință, pentru T.V.A. deductibilă în sumă de ____ lei, contestația se privește ca neîntemeiată, urmând să fie respinsă pentru acest motiv.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ____ lei, se rețin prevederile art.206(1) lit.c) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.2.4, pct.2.5 din O.A.N.A.F.nr.519/2005, care dispun:

“ART. 206

Forma și conținutul contestației

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

.....

c) motivele de fapt și de drept;”

“2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.5. În exercitarea rolului activ, organul de soluționare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt și de drept, sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.”

Întrucât organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care a formulat contestație pentru această constatare, se reține că aceasta este nemotivată, urmând să fie respinsă pentru acest motiv.

Pentru toate motivele de fapt și de drept reținute, se constată nemotivată și neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ____ lei.

Cu privire la majorările de întârziere în sumă de ____ lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, se reține principiul de drept prin care accesoriul urmează principalul și în consecință, contestația pentru acest capăt de cerere se privește ca nemotivată și neîntemeiată și se va respinge pentru aceste motive.

3. Cu privire la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ____ lei și majorările de întârziere în sumă de ____ lei, aferente impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice, **cauza**

supusă soluționării este dacă aceste obligații fiscale sunt datorate, în condițiile în care contestatoarea nu a probat efectuarea acestor cheltuieli în scopul dezvoltării afacerii.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat efectuarea de plăți pentru bunuri și servicii furnizate administratorului și asociaților în scop personal, ce au fost tratate conform prevederilor art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare ca fiind dividend.

Împotriva acestei constatări formulează contestație S.C. _____ S.R.L. Brăila, motivând că bunurile și serviciile au constat în deplasări în străinătate și mobilarea imobilului achiziționat, ce au fost folosite în beneficiul societății, deoarece au avut ca efect tranzacționarea de bunuri supuse vânzării în zonele libere _____și_____, precum și acordarea de credibilitate de către partenerii străini cu care a avut relații comerciale, ce au fost cazați în imobil.

În drept, potrivit prevederilor art.7 pct.12, art.11(1), art.65(1) lit.a), art.67(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

“12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu răscumpărarea titlurilor de participare la persoana juridică, alta decât răscumpărarea care face parte dintr-un plan de răscumpărare, ce nu modifica procentul de deținere a titlurilor de participare al nici unui participant la persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți.

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

“ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție

care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

“Definirea veniturilor din investiții

ART. 65

*(1) Veniturile din investiții cuprind:
a) dividende;”*

Pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006 sunt aplicabile prevederile următoare:

“Reținerea impozitului din veniturile din investiții

ART. 67

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Pentru perioada 01.01.2007-31.12.2008 sunt aplicabile prevederile următoare:

“Reținerea impozitului din veniturile din investiții

ART. 67

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Față de acest cadru legal se reține că, pentru perioada supusă inspecției fiscale, contestatoarea nu a probat necesitatea achiziționării de servicii turistice și nici necesitatea achiziționării de mobilă, electrocasnice, covoare, accesorii bucătărie, minicascadă colț, balansoar, bandă alergare, ceas omega, bandă fitness, etc. pentru desfășurarea activității sale, iar sumele plătite pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii au fost efectuate în scopul personal al administartorului și asociaților, îmbrăcând astfel forma de dividend.

De asemenea, nici activitatea principală și activitățile secundare de activitate declarate la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila, nu justifică achiziția acestor bunuri.

Dacă scopul achiziționării acestor servicii era de dezvoltare a afacerii, atunci la dosarul cauzei contestatoarea trebuia să depună în susținere contractele încheiate cu partenerii de afaceri din zonele turistice în care s-a deplasat sau care au venit în România, corespondența purtată cu aceștia în perioada premergătoare deplasărilor efectuate, precum și alte documente din care să rezulte că a importat bunuri din aceste zone.

Cu privire la bunurile achiziționate pentru imobilul din Pipera, contestatoarea nu a probat că acesta a fost folosit în scopul desfășurării activității sale, având în vedere faptul că a fost declarat punct de lucru fără activitate.

Întrucât contestatoarea nu a probat scopul economic al tranzacțiilor efectuate privind achiziționarea de bunuri și servicii în sumă totală de ____ lei, se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacțiile, considerând că au fost efectuate în scopul personal al administratorului și asociaților.

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare constată neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ____ lei și în consecință se va pronunța în sensul respingerii acesteia pentru acest motiv.

Cu privire la majorările de întârziere în sumă de ____ lei, aferente impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar, se reține principiul de drept prin care accesoriul urmează principalul și în consecință, contestația pentru acest capăt de cerere se privește ca neîntemeiată și se va respinge pentru acest motiv.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.205, art.206, art.207(1) și art.209(1) lit. a) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea ca nemotivată și neîntemeiată a contestației formulată de S.C. ____ S.R.L. Brăila împotriva deciziei de impunere nr.____/____/____2009, emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, pentru suma totală de ____ lei, din care:

- ____ lei, reprezentând impozit pe profit,
- ____ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ____ lei, reprezentând T.V.A.,
- ____ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente T.V.A.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de _____ lei, din care:
- _____ lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
 - _____ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art.210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare la Tribunalul Brăila, conform prevederilor art.218(2) din același act normativ.

DIRECTOR COORDONATOR,