



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 22 /2011
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.909004/15.10.2010

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finantelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul de Inspectie Fiscala 1, prin adresa nr..X./05.10.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.909004/15.10.2010, asupra contestației formulată de **SC .X. SRL** din .X., str.X, nr.X, et.X, ap.X, X si X judetul .X., C/2004, CUI C, prin Cabinet avocat .X. din localitatea .X.-.X., str. Iuliu Maniu nr.X.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./30.08.2010* emisă de Direcția Generală a Finantelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul de Inspectie Fiscala 1, act administrativ fiscal emis în baza *Raportului de inspectie fiscală nr..X./30.08.2010* și privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adaugata,
- .X. lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- .X. lei impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente,
- .X. majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente.

Contestația a fost depusa în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./30.08.2010*, respectiv **02.09.2010**, potrivit confirmării de primire a adresei de înaintare nr. .X./30.08.2010, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., respectiv **13.09.2010**, așa cum rezulta din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite prevederile art. 205, 206, 207 și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestația formulată, SC .X. SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

Perioada supusă inspecției fiscale a fost **01.01.2005-31.12.2009**.

IMPOZIT PE PROFIT

1) referitor la cheltuielile de publicitate care au fost considerate în mod eronat ca și cheltuieli de protocol deductibile limitat

SC .X. SRL precizează că a achiziționat materiale care au fost destinate difuzării mesajelor publicitare sau au fost acordate în scopul stimulării vânzărilor (geci, ceasuri, pixuri, tricouri, veste etc. inscripționate cu sigla sau produsele comercializate de societate).

În același timp **SC .X. SRL** susține că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat aceste cheltuieli ca și cheltuieli de protocol deductibile limitat potrivit art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că aceste cheltuieli au fost înregistrate în contabilitate în baza bonurilor de consum semnate de către persoanele angajate ale societății. **SC .X. SRL** menționează că aceste cheltuieli sunt deductibile integral conform art.21 alin.2 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În accepțiunea societății contestatoare aceste cheltuieli au fost efectuate „potrivit art.38 al Normelor metodologice date in aplicarea art.48 din Codul fiscal[...]” si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile limitat conform dispozitiilor „art.39 al Normelor metodologice date in aplicarea art.48 din Codul fiscal [...]”.

De asemenea, **SC .X. SRL** precizeaza faptul ca produsele achizitionate „nu au fost cadouri acordate partenerilor de afaceri, ci clientilor companiei, in scopul promovarii mesajelor publicitare si stimularii vanzarilor produselor comercializate.”

In aceste conditii **SC .X. SRL** considera “ca nefondata reconsiderarea acestor cheltuieli ca si cheltuieli de protocol deductibile limitat, in conditiile in care produsele au fost acordate potrivit art.21 alin.2 lit.d din Codul fiscal.”

2) referitor la cheltuielile cu cazarea si deplasarea angajatilor care isi desfasoara activitatea in tara

SC .X. SRL contestă faptul ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare ca pentru deplasările in strainatate nu se intocmeste ordin de deplasare ci decont de cheltuieli conform OMFP nr.3512/2008, iar aprobarea decontului de catre managementul societatii atesta realitatea operatiunilor. Decontul de deplasare conform art.21alin.1 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare constituie document justificativ pentru inregistrarea in contabilitate.

Totodata, **SC .X. SRL** arata ca salariatii isi desfasoara activitatea in localitatea de domiciliu si in conditii de mobilitate (art.105 – 107 Codul muncii), astfel incat solicitarea de inregistrare de sedii secundare pentru fiecare regiune unde acestia isi desfasoara activitatea este nejustificata „deoarece ar cauza cheltuieli suplimentare”.

De asemenea, activitatea societatii nu implica ordine de deplasare pentru angajatii care „isi desfasoara activitatea conform atributiilor de serviciu specifice si pentru care nu se impune efectuarea de ordine de deplasare zilnic.” si dispozitiile art.43 din Codul muncii nu sunt incidente activitatii desfasurate.

SC .X. SRL mentioneaza ca la art.21 alin.2 lit.e si alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la deplasările efectuate in Romania nu se specifica daca este vorba de localitatea in care este sediul social al societatii sau localitatea in care isi desfasoara activitatea in mod obisnuit persoana respectiva.

3) referitor la cheltuielile cu trainingul de personal si consumul de combustibil

SC .X. SRL contesta incadrarea cheltuielilor efectuate cu trainingul de personal in Ungaria, ca si nedeductibile, intrucat acestea au fost organizate pentru

salariatii proprii, fiind incidente prevederile art.21 alin.2 lit.h din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, **SC .X. SRL** precizeaza ca „*justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli consta tocmai in faptul ca pregatirea si perfectionarea personalului angajat prin organizarea de traininguri conduce la cresterea activitatii si ca atare la realizarea de venituri impozabile*”.

Totodata, **SC .X. SRL** precizeaza „*in ce priveste consumul de combustibil, nu se impune, in detaliu, deoarece societatea a avut in vedere calculul mediu rezultat din vanzari ale angajatilor.*”

4) referitor la cheltuielile de management si redevente fara documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor

a) **SC .X. SRL** contesta masura organelor de inspectie fiscala care au incadrat cheltuielile efectuate in baza unui contract de management incheiat cu .X. Kft. Ungaria, ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, invocand in mod eronat lipsa documentelor justificative.

În acceptiunea contestatoarei cheltuielile efectuate nu intra sub incidenta prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece cheltuielile au fost efectuate cu caracter ocazional.

Mai mult, **SC .X. SRL** precizeaza ca au fost indeplinite conditiile deductibilitatii, exista un contract de management semnat de parti, iar necesitatea acestor cheltuieli „*decurge din faptul ca prin centralizarea managementului unor functii se obtin avantaje din punct de vedere operational si economii din punct de vedere financiar.*”

Totodata, **SC .X. SRL** precizeaza ca realitatea serviciilor rezulta din contractul de management si din documentatia privind preturile de transfer, conform prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, iar „*alocarile de costuri sunt recunoscute in comentariile OECD privind Conventia model si de Liniile directoare ale OEDC privind preturile de transfer.*”

SC .X. SRL precizeaza ca aceste cheltuieli de management au fost tratate de organele de inspectie fiscala in mod diferit, respectiv ca servicii la capitolul impozit pe profit si comisioane la capitolul privind impozitul pe veniturile nerezidentilor.

Contestatoarea considera ca a avut loc o dubla impozitare a venitului realizat de firma din Ungaria, cu incalcarea dispozitiilor conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Ungaria.

b) SC .X. SRL precizeaza ca „redeventele nu pot fi considerate prestari de servicii, atat din punct de vedere al clasificarii facute de Codul fiscal cat si datorita naturii acestora, conform definitiei de la art.7 Cod fiscal [...]”, iar „fundamentarea valorii redeventei din perspectiva respectarii reglementarilor privind preturile de transfer are la baza o analiza efectuata la nivel de grup.”, in acest sens fiind anexat un studiu privind preturile de transfer realizat de consultantii grupului.

De asemenea, se precizeaza faptul ca redeventele sunt recunoscute in comentariile OECD privind Conventia model si de Liniile directoare ale OEDC privind preturile de transfer.

Contestatoarea considera ca a avut loc o dubla impozitare a venitului realizat de firma din Germania, cu incalcarea dispozitiilor conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Germania.

TAXA PE VALOARE ADAUGATA

1) referitor la TVA aferenta imobilului inchiriat de la SC .X. SRL care nu a fost acceptat la deducere pe motiv ca SC .X. SRL nu a facut dovada depunerii de catre SC .X. SRL a notificarii privind optiunea de taxare asa cum este stipulate la art.141 alin.3 din Codul fiscal

SC .X. SRL contesta taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta inchirierii spatiului de la SC .X. SRL „prin invocarea prevederilor art.141 alin.3 din Codul fiscal si normele 42, alin.3 si 44 pentru aplicarea art.141 din Codul fiscal”.

Societatea contestatoare apreciaza ca se impunea recunoasterea dreptului de deducere a TVA de catre organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.1 lit.e pct.28 din HG nr.1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 si a copiei certificate/legalizate (atasata la contestatie).

Se mentioneaza ca dupa data de 01.03.2009 contractul de inchiriere a fost preluat de SC .X. GERMANIA, societatea mama a **SC .X. SRL**, aceasta aplicand in continuare structura de comisionar.

De asemenea, **SC .X. SRL** contesta masura organelor de inspectie fiscala de a nu admite la deducere TVA aferenta inchirierii de bunuri imobile, in conditiile in care dupa data de 01.01.2010 organele de inspectie fiscala „au obligatia de a permite, in timpul desfasurarii controlului, depunerea notificarii, inclusiv pentru operatiunile de inchiriere efectuate in anii precedenti.”

Se mentioneaza si faptul ca SC .X. SRL desfasoara activitatea de inchiriere bunuri imobile din anul 2003 „ocazie cu care si-a exercitat dreptul de

optiune tacita privind taxarea operatiunilor de inchiriere, potrivit prevederilor art.22¹ alin.4 al HG nr.348/2003”, optiune care a fost recunoscuta pentru perioada 01.03.2003-31.12.2006 conform pct.42 alin.6 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

2) referitor la TVA aferenta serviciilor care nu sunt destinate utilizarii lor in folosul operatiunilor taxabile, neacceptata la deducere de catre echipa de control

SC .X. SRL contesta taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor fiscale care contin cazarea la .X.-.X. pentru persoane fizice angajate ale societatii care se deplaseaza de la domiciliu, aflat in afara localitatii .X.-.X., la sediul firmei.

In acceptiunea **SC .X. SRL** organele de inspectie fiscala nu au luat in calcul art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.46 alin.3 din HG nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente (management fees platite catre .X. KFT Ungaria)

SC .X. SRL contesta masura organelor de inspectie fiscala de a reclasifica serviciile de management ca si comisioane, si solicita anularea impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar in suma de .X. lei, si a majorarilor de intarziere in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala eronat au tratat contractul de management incheiat intre **SC .X. SRL** si .X. KFT Ungaria, in sensul ca traducerea acestuia din limba engleza in limba romana contine termenul „*commission*”, cuvânt care nu se regaseste in contractul din limba engleza. Ori, obiectul contractului de management consta in marketing, vanzari, management si administrare a activitatii desfasurate de catre **SC .X. SRL**, plata efectuata catre .X. KFT Ungaria a fost calculata conform metodei cost-plus.

Astfel, **SC .X. SRL** mentioneaza ca in acest caz sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Ungaria, potrivit careia profiturile obtinute de Ungaria din Romania se impoziteaza numai in Ungaria, atata timp cat entitatea din Ungaria nu are sediul permanent in Romania. Prevederile conventiei se aplica cu conditia ca .X. KFT Ungaria sa prezinte **SC .X. SRL** la momentul efectuării plății un certificat de rezidentă fiscală.

Prin adresa nr..X./27.09.2010 inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice .X., **SC .X. SRL** depune in sustinerea contestatiei completari privind „*motivele contestatiei si argumentele in sustinerea acesteia*”:

- in ceea ce priveste limita deductibilitatilor nu s-a depasit cota de 2%, iar ceea ce s-a depasit s-a dedus conform normelor legale. In sustinerea contestatiei societatea contestatoare anexeaza copie dupa Registrul fiscal al societatii pentru toata perioada supusa inspectiei fiscale,

- referitor la cheltuielile privind investitiile la sediul social, societatea contestatoare anexeaza contractele in baza carora s-au efectuat aceste investitii, respectiv cel incheiat cu SC .X. SRL si SC .X. SRL, procesul verbal de receptie si factura fiscala aferenta,

- referitor la reconsiderarea cheltuielilor de reclama ca fiind cheltuieli de protocol, societatea contestatoare anexeaza documente din care rezulta ca toate materialele achizitionate sunt materiale promotionale, respectiv contracte si facturi de achizitie,

- in ceea ce priveste cheltuielile de deplasare la sediul societatii, cazare si diurna, cheltuielile au fost legal deduse in baza contractelor de munca a agentilor comerciali care isi desfasoara activitatea in diferite zone ale tarii, unde au domiciliul. De asemenea, pentru personalul care nu a fost angajat, dar pentru care s-au decontat aceste cheltuieli societatea a emis decizii de impunere, „*sumele fiind recuperate. Anexam in acest sens copii dupa toate documentele.*”,

- referitor la cheltuielile efectuate cu programele de pregatire profesionala a personalului angajat, traininguri, conferinte de vanzari, in anul 2005, **SC .X. SRL** mentioneaza ca au fost efectuate in scopul implementarii sistemului informatic,

- in ceea ce priveste cheltuielile cu combustibilul, **SC .X. SRL** mentioneaza ca pana „*la aparitia OUG nr.34/2009 cheltuielile cu o masina efectuate de persoane cu functii de conducere nu trebuiau justificate cu foi de parcurs, fiind suficienta justificarea lor cu bonuri de consum*”,

- referitor la cheltuielile de management cu .X. KFT Ungaria, **SC .X. SRL** mentioneaza ca acestea au fost efectuate in baza contractului de management, fiind prestate efectiv conform rapoartelor de activitate anexate la contestatie. De asemenea, contravaloarea acestor servicii a fost impozitata de organele fiscale din Ungaria conform certificatelor de rezidenta fiscala pe care le anexeaza contestatiei.

Serviciile facturate de .X. AG Germania reprezinta taxe de licenta pentru protectia marcii produselor .X., conform contractului anexat la contestatie. **SC .X. SRL** precizeaza ca organele de inspectie fiscala eronat au incadrat aceste cheltuieli ca fiind servicii de comision, in realitate fiind redevente pentru care s-a platit impozit.

Societatea anexeaza prezentei contestatii certificatul de rezidenta fiscala a societatii germane,

- in ceea ce priveste deducerea TVA-ului aferent imobilului inchiriat in anul 2005 de la SC .X. SRL, **SC .X. SRL** anexeaza notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere,

- „*exista sume dublate sau triplate pentru anul 2006, anexa 7: suma X DCX/02.10.2006, suma X cf. Facturii X/23.12.2006; pentru anul 2007, anexa 8 suma de X Factura nr X/27.07, suma X Factura nr.X/29.11.2007, nu exista Factura X; pentru anul 2008, anexa 9 suma X factura X/01.06 Art.meeting*”,

- „*pentru anul 2009, pct.6 din Raport au fost inregistrate facturi care au sosit ulterior bilantului contabil anului respectiv, care au fost retinute in mod corect in bilant, in baza contractului, conform OG 3055/2009*”.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./30.08.2010, contestata, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit debite suplimentare în baza urmatoarelor constatări din Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010

Perioada supusa inspectiei fiscale generale a fost **01.01.2005-31.12.2009**.

In baza prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Legea nr.174/2004 de aprobare si modificare a codului de procedura fiscala si a HG nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, a Ordinului de serviciu nr..X./08.10.2009 si nr..X./03.05.2010, a legitimatiilor de inspectie fiscala nr..X. si nr.X si avizelor de inspectie fiscala nr..X./08.10.2009 si nr..X./03.05.2010, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X. au inceput o inspectie fiscala generala la **SC .X. SRL**, din .X.-.X., str. X, nr.X, etaj. X, ap.X, X si X judetul .X., J12/X/15.12.2004, CUI ROX.

Organele de inspectie fiscala au verificat modul de organizare, conducere a evidentei fiscale si contabile precum si ansamblul declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante, pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009.

Obiectul principal de activitate al **SC .X. SRL**, declarat în perioada verificată a fost:

- CAEN 4644- *“Comert cu ridicata al produselor din ceramica, sticlărie si produse de intretinere (benzi adezive de diferite dimensiuni)”*.

SC .X. SRL este societate cu raspundere limitata cu capital integral privat 100% subscris si varsat, partile sociale apartinand in totalitate si exclusiv asociatului unic .X. SE GERMANIA.

Referitor la capetele de cerere contestate de catre **SC .X. SRL** urmare inspectiei fiscale generale efectuate la sediul central si subunitati, s-au constatat urmatoarele:

IMPOZIT PE PROFIT-

1) referitor la cheltuielile nedeductibile aferente depasirii limitei cheltuielilor deductibile fiscal din perioada 2005-2008

Organele de inspectie fiscala in urma verificarilor efectuate au constatat ca **SC .X. SRL** nu a tinut cont de limita deductibilitatii cheltuielilor de protocol la calculul profitului impozabil, pentru exercitiile financiare 2005, 2006, 2007 si 2008, conform art.19 alin.1, art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe profit, astfel: - aferent anului 2005 a rezultat o baza suplimentara in suma de **X lei**
- aferent anului 2006 a rezultat o baza suplimentara in suma de **X lei**
- aferent anului 2007 a rezultat o baza suplimentara in suma de **X lei**
- aferent anului 2008 a rezultat o baza suplimentara in suma de **X lei**
ca urmare a calculului eronat efectuat de **SC .X. SRL** la calculul impozitului pe profit. (anexa nr.6, 7, 8 si 9 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

2) referitor la cheltuielile privind investitiile

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile care nu sunt realizate in scopul obtinerii de venituri la momentul efectuarii lor, incalcand astfel prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, din verificarile efectuate s-a constatat ca cheltuielile cu investitiile la sediul social in suma de **.X. lei**, au fost inregistrate in contabilitate la momentul achitarii lor la intreaga valoare, respectiv in anul 2005, nefiind inregistrate la data scadentei care este in perioada urmatoare, respectiv in anul 2006.

Organele de inspectie fiscala nu au calculat debit suplimentar aferent impozitului pe profit la finele anului 2006, dar au stabilit majorari de intarziere pentru

neplata in termen a impozitului pe profit la scadentele trimestriale. (anexa nr.11 si nr.12 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

3) referitor la cheltuielile de protocol

Din documentele puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitata, astfel:

- valoarea de **.X. lei** aferenta anului 2005
- valoarea de **.X. lei** aferenta anului 2006
- valoarea de **.X. lei** aferenta anului 2007
- valoarea de **.X. lei** aferenta anului 2008.

Aceste cheltuieli care „*prin continutul lor sunt cheltuieli de protocol*” au fost inregistrate de **SC .X. SRL** ca si cheltuieli de reclama si publicitate, deductibile integral.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca „*prin continutul lor aceste cheltuieli de protocol nu pot fi considerate cheltuieli de reclama si publicitate, avand in vedere ca aceste cheltuieli sunt inregistrate in contabilitate avand la baza bonuri de consum semnate de catre diverse persoane angajate SC .X. SRL, sau in unele cazuri nesemnate la predator sau la primitor.*”

De asemenea, prin nota explicativa nr.X/14.07.2010 a reprezentantilor societatii, se precizeaza ca “*Produsele publicitare nu reprezinta marfa, nefiind destinate vanzarii. Destinatia acestora este pentru a impulsiona vanzarile.*”

In consecinta, in conformitate cu prevederile art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul profitului impozabil, in suma totala de **.X. lei**. (anexa nr.6, 7.1, 8.1, 9.1 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

4) referitor la cheltuielile de deplasare

Din documentele puse la dispozitie in timpul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a acordat in mod eronat drept de deducere pentru cheltuielile de deplasare fara a detine ordine de deplasare completate corect si complet, astfel:

- valoarea de **.X. lei** aferenta anului 2005,
- valoarea de **.X. lei** aferenta anului 2006,
- valoarea de **.X. lei** aferenta anului 2007,
- valoarea de **.X. lei** aferenta anului 2008,
- valoarea de **.X. lei** aferenta anului 2009.

In ceea ce priveste aceste cheltuieli, organele de inspectie fiscala au constatat ca „*reprezinta cazari pentru deplasare in localitatea unde se afla sediul social al **SC .X. SRL** si diurne pentru salariatii proprii (cazare in localitatea .X.-.X., iar sediul social este .X.-.X.), sau cazari si diurne pentru care nici macar nu exista ordin de deplasare sau copie xerox dupa pasaport (ex. Deplasare Cehia)*”.

In consecinta, in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul profitului impozabil, in suma totala de **.X. lei**. (anexa nr.6.1, 7.2, 8.2, 9.2, 10.1 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

5) referitor la cheltuielile care nu au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile

Aferent anului 2005, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a acordat in mod eronat drept de deducere pentru cheltuielile cu deplasarea unor persoane care nu au calitatea de angajat, administrator sau actionar la **SC .X. SRL**, in suma de .X. lei.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri cheltuielile de transport si de cazare in tara si strainatate, efectuate pentru salariati si administratori.

In anul 2006, **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de .X. lei, reprezentand „*cheltuieli de transport a unor persoane cu ocazia deplasarilor in Tenerife*”.

Pentru anul 2007, **SC .X. SRL** a acordat drept de deducere pentru cheltuieli in suma de .X. lei, reprezentand servicii de agrement, vacanta in Mexic, bilete de avion pentru vizita unor angajate la DACIA, deplasare In Germania.

In anul 2008, **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de .X. lei, reprezentand servicii de agrement, transport pentru destinatia vacantei, cazare si masa unor persoane neangajate la **SC .X. SRL**.

Pentru anul 2009, **SC .X. SRL** a acordat drept de deducere pentru cheltuieli in suma de .X. lei, reprezentand „*biete de avion pentru Cancun-Mexic, carti de vizita, ceas Atlantic, etc*”.

In consecinta, in conformitate cu art. 21, alin. 1 din Legea nr. 571/2005 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit in suma totala de **.X. lei**, astfel:

- cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** aferente anului 2005,
- cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** aferente anului 2006,
- cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** aferente anului 2007,
- cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** aferente anului 2008,
- cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** aferente anului 2009. (anexa nr.6.2, 7.3, 8.3, 9.3, 10.2 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

6) referitor la cheltuielile cu servicii de traininguri, efectuate in anul 2005

Organele de inspectie fiscală au stabilit in urma verificarii documentelor prezentate de **SC .X. SRL** faptul ca, societatea a inregistrat contravaloarea serviciilor cu ocazia unor traininguri care au avut loc in diverse locatii (Ungaria) in valoare totala de .X. lei, fara a justifica efectuarea lor in scopul realizarii de venituri impozabile.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul profitului impozabil, in suma de **.X. lei**. (anexa nr.6.2 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

7) referitor la cheltuielile cu combustibilul efectuate in anul 2005 si 2009

Cheltuielile in suma de .X. lei reprezinta cheltuieli cu achizitionarea de combustibil, pentru care **SC .X. SRL** pe langa faptul ca nu poate justifica consumul acestuia conform foilor de parcurs care exista doar pentru doua persoane angajate ale societatii, nici nu prezinta pe acestea datele de identificare ale societatii.

Prin nota explicativa nr.X/21.04.2010 directorul general al **SC .X. SRL** arata ca "*nu exista o justificare detaliata pentru combustibil. Ca etalon se i-au in calcul aproximativ rezultatele din vanzari ale persoanei respective. Din punct de vedere al pozitiei in firma fiind cadru de conducere, nu se solicita o justificare a consumului de combustibil acesta ramanand la aprecierea respectivului*". Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste cheltuieli efectuate de **SC .X. SRL** sunt nejustificate.

In consecinta, in conformitate cu art. 21, alin. 2, lit. e din Legea nr. 571/2005 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit in suma de **.X. lei**. (anexa nr.6.3 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

In anul 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei, intrucat persoanele pentru care se inregistreaza

consumul de combustibil nu au functia de agenti de vanzari, ci sunt ingineri stiinta materialelor, inginer autovehicule sau director general la **SC .X. SRL**.

In conformitate cu art. 145¹ din HG nr.488/2009, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit in suma de **.X. lei**. (anexa nr.10.3 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

8) referitor la cheltuielile de management si Royalty

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in perioada 2005-2009, astfel:

- .X. lei in anul 2005,
- .X. lei in anul 2006,
- .X. lei in anul 2007,
- .X. lei in anul 2008,
- .X. lei in anul 2009,

reprezentand servicii de management fee, servicii facturate de .X. KFT Ungaria catre **SC .X. SRL**. (anexa nr.6.4, 7.4, 8.4, 9.4, 10.4 si 17 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

SC .X. SRL a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala lista cheltuielilor regionale care compun managementul fee pentru perioada 2005-2008, respectiv lista „*ECS Consumer*”, prezentata in limba engleza si ulterior tradusa in limba romana.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat faptul ca aceasta lista nu justifica necesitatea efectuarii acestor cheltuieli si nici prestarea lor in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in perioada 2005-2009, astfel:

- .X. lei in anul 2005,
- .X. lei in anul 2006,
- .X. lei in anul 2007,
- .X. lei in anul 2008,
- .X. lei in anul 2009,

reprezentand servicii de comision de licenta de marca conform contractului incheiat cu .X. Germania. (anexa nr.6.5, 7.5, 8.5, 9.5, 10.5 si 18 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

Prin nota explicativa nr.X/12.08.2010 directorul economic al **SC .X. SRL** arata ca **SC .X. SRL** si .X. KFT Ungaria “*sunt filiale ale companiei .X. Germania, asociat unic cu 100% parti sociale atat in .X. KFT Ungaria cat si in SC .X. SRL. Serviciile prestate de .X. KFT Ungaria sunt: -de administrare, conducere facturate sub denumirea de management fee [...]*”. Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste cheltuieli efectuate nu au fost prestate in fapt, iar **SC .X. SRL** nu a putut justifica prestarea efectiva a serviciilor prin documentele prezentate. (anexa nr.19 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

In consecinta, in conformitate cu art. 7 alin.1 pct.21 lit.c si art.21, alin. 4, lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.20 si pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit in suma totala de **.X. lei**, pentru perioada 2005-2009.

9) referitor la inregistrari eronate

Suma de **.X. lei** a fost inregistrata in mod eronat in luna decembrie 2007 si a fost corectata de **SC .X. SRL** in decembrie 2008, suma fiind luata in baza de calcul a impozitului pe profit doar in cadrul perioadei decembrie 2007- decembrie 2008, rezultatul fiind doar majorari de intarziere. (anexa nr.8 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

10) referitor la cheltuielile de sponsorizare

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile de sponsorizare in suma de .X. lei au fost considerate in mod eronat de catre **SC .X. SRL**, ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2008, incalcannd prevederile art.21 alin.4 lit.p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 si pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza suplimentara la calculul profitului impozabil in suma de **.X. lei**. (anexa nr.9 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

11) referitor la cheltuielile in suma de .X. lei efectuate in anul 2008

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** conform art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat cheltuielile au fost efectuate de catre societatea contestatoare fara a detine un contract semnat de ambele parti,

repectiv SC X si **SC .X. SRL**. (anexa nr.9 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

12) referitor la cheltuielile fara documente justificative

Organele de inspectie fiscala, au constatat ca in perioada **01.01.2005-31.12.2009 SC .X. SRL** a inregistrat in mod eronat in contabilitate sub forma de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, diverse tipuri de cheltuieli (X, X, X, X etc), fara a avea la baza inregistrarii in contabilitate documentele justificative.

Prin nota explicativa nr.x/12.08.2010 directorul economic al **SC .X. SRL** sustine ca *“in contul 408900 s-a inregistrat cval cheltuielilor respectiv obligatiilor de plata, catre furnizori, colaboratori aferente perioadei conform contractelor incheiate si nefacturate de acestia la sfarsitul perioadei, asa cum reiese din balantele prezentate pentru perioadele mentionate mai sus.”*

In consecinta, in conformitate cu art.21, alin. 4, lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit un debit suplimentar in suma de **.X. lei**, majorari de intarziere in suma de **x lei** si dobanzi de intarziere in suma de **x lei**. (anexa nr.16 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

Urmare a celor constatate in perioada **01.01.2005-31.12.2009**, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma totala de **.X. lei**, distribuit astfel:

- .X. lei pentru anul 2005,
- .X. lei pentru anul 2006,
- .X. lei pentru anul 2007,
- .X. lei pentru anul 2008,
- .X. lei pentru anul 2009,
- .X. lei debit suplimentar pentru contul 408,

la care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **.X. lei** (conform HG nr.1513/2002, HG nr.784/2005, OG nr.92/2003), dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei**. (anexa nr.11 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA –

A) Cu privire la TVA deductibila echipa de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

a) Valoarea de .X. lei TVA nu a fost acceptata la deducere intrucat a fost inscrisa in documente care nu contin datele obligatorii pentru a indeplini calitatea de document justificativ, sau este TVA dedusa de pe documente care nu au detaliat produsul pe factura, bonuri de consum fara datele de identificare ale societatii verificate sau fara numarul de masina trecut pe bonuri.

In consecinta, in conformitate cu art.146 alin.1 lit.a, art.155 alin.5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei. (anexele nr.68-72 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

b) In perioada 01.01.2005-28.02.2009 **SC .X. SRL** a incheiat un contract de inchiriere pentru un spatiu de la SC .X. SRL.

Valoarea de .X. lei TVA nu a fost acceptata la deducere din facturi fiscale reprezentand contravaloarea chiriei aferente spatiului inchiriat de la SC .X. SRL, SC .X. Impex SRL si SC .X. SRL.

Aferent facturilor cu TVA de inchiriere a spatiului emise de cele trei societati si inregistrate in contabilitatea **SC .X. SRL**, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** nu detine dovada privind optiunea de taxare a operatiunilor privind inchirierea bunului imobil exercitata de catre locator, deoarece acestea nu au depus la organele fiscale competente notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform prevederilor art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, operatiunile privind inchirierea bunurilor imobile este scutita de TVA, iar beneficiarul in aceste conditii avea obligatia sa solicite furnizorului stornarea facturilor cu TVA si emiterea unor noi facturi fara TVA conform pct.42 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Situatia detaliata a facturilor fiscale inregistrate de catre **SC .X. SRL** in baza carora s-a dedus TVA in suma de .X. lei si pentru care nu exista notificari depuse la organele fiscale teritoriale privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere de bunuri imobile exercitata de catre SC .X. SRL este prezentata in anexa nr.73.2 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010.

In consecinta, organele de inspectie fiscala conform prevederilor art.141 alin.2 lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X. lei**.

c) Valoarea de **.X. lei** TVA nu a fost acceptata la deducere intrucat facturile fiscale contin cazare la **.X. .X.** a unor persoane angajate la **SC .X. SRL**, persoane care se deplaseaza de la domiciliu la sediul **SC .X. SRL**, desi societatea detine in **.X. .X.** un apartament de serviciu.

In consecinta, in conformitate cu art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X. lei**.

d) Valoarea de **.X. lei** reprezinta TVA colectata stabilita de catre organele de inspectie fiscala, aferenta depasirii cheltuielilor de protocol nedeductibile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a incalcat prevederile art.128 alin.8 lit.f din Legea nr.571/2005 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.6 alin.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind TVA colectata suplimentar in suma de **.X. lei**. (anexa nr.73.1 la Raportul de inspectie fiscala nr..**X.**/30.08.2010)

e) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada mai 2009 - decembrie 2009 **SC .X. SRL** a dedus in mod eronat TVA de pe bonuri fiscale care contin combustibil ce a fost utilizat de catre persoane angajate ale societatii, dar nu ca agenti ci ca ingineri stiinta materialelor sau ingineri autovehicule.

In consecinta, in conformitate cu art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.45¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X.lei**.

f) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2005 – 31.12.2009 **SC .X. SRL** a dedus in mod eronat TVA de pe documente care contin achizitia de bauturi alcoolice in suma de **.X. lei**.

Deoarece, **SC .X. SRL** nu a respectat prevederile art.145 alin.5 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **1.X. lei**.

g) Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a dedus in mod eronat TVA in suma de **X lei**, compusa astfel:

- X lei din anul 2008 din DVI nr..X./14.04.2008,
- X lei din anul 2006 din DVI nr.X/2006 de la .X. Germania. (anexele nr.X si nr.X la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

Deoarece, **SC .X. SRL** nu a respectat prevederile art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **X lei**.

Urmare a celor constatate in perioada **01.01.2005-31.12.2009**, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma totala de **.X. lei**, la care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **.X. lei** (conform HG nr.1513/2002, HG nr.784/2005, OG nr.92/2003), dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei**. (anexa nr.73 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

IMPOZITUL PE VENITURILE OBTINUTE DIN ROMANIA DE NEREZIDENTI-

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a inregistrat in contabilitate in contul 658** „*Alte cheltuieli de exploatare (analitic)*” si a platit .X. KFT Ungaria contravaloarea facturilor emise in baza contractului din data de 03.01.2005 incheiat intre **SC .X. SRL** si .X. KFT Ungaria, *contract privind comisionul de management*.

Prin nota explicativa nr.X/12.08.2010 directorul economic al **SC .X. SRL** sustine ca “*Nu exista alte acte aditionale, decat cele care s-au prezentat deja.*”, respectiv contractul si anexele aferente contractului.

SC .X. SRL a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala lista cheltuielilor redactata in limba engleza, si ulterior in data de 07.08.2010 aceasta a fost prezentata in limba romana, dar nevizata de un traducator autorizat.

Organele de inspectie fiscala au constatat, conform centralizatorului de cheltuieli management fee pentru perioada 2006-2008, ca s-a aplicat un comision asupra cheltuielilor de management, respectiv 3% pentru anul 2006, 4% pentru anul 2007 si respectiv 9% pentru anul 2008, la care se mai adauga un comision de 4%, reprezentand marja de profit prevazuta si in anexele la contractul privind comisionul de management.

Conform punctului 5 din contractul de management, unde se prevede ca toate taxele, impozitele, comisioanele trebuie platite de catre *Companie* si prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca **SC .X. SRL** trebuia sa

retina si sa vireze un impozit de 15% pentru anii 2005-2006 si 16% pentru anii 2007, 2008 si 2009.

In conformitate cu prevederile art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12 alin.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** nu a calculat si nu a retinut impozit din veniturile platite catre nerezidentul .X. KFT Ungaria. (anexa nr.17 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit impozitul pe veniturile nerezidentilor ce trebuia retinut si varsat in cota de 15% pentru anii 2005 si 2006, respectiv 16% pentru anii 2007, 2008 si 2009 in valoare totala de **.X. lei**. (anexele nr.21, nr.22, nr.23, nr.24 si nr.25 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

Aferent debitului suplimentar stabilit la impozitul pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti in suma de **.X. lei** s-au calculat majorari de intarziere in suma de **.X. lei** (OG nr.92/2003), dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **X lei**. (anexa nr.26 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit de .X. lei aferent cheltuielilor in suma totala de .X. lei (.X.+X.+X.+X.) lei aferente perioadei 2005-2008 si majorarile de intarziere aferente in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielile inregistrate de contestatoare in evidenta contabila ca si cheltuieli deductibile integral sunt cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitata la calculul profitului impozabil sau daca se incadreaza in categoria cheltuielilor de reclama si publicitate.

In fapt, societatea a inregistrat in evidenta contabila si le-a considerat cheltuieli deductibile integral la calculul profitului impozabil, urmatoarele cheltuieli:

- in anul 2005 – cheltuieli in suma de **.X. lei** reprezentand diverse produse de protocol: *geci rosii, geci albastre, ceasuri, pixuri, tricouri de polo, tricouri de fotbal, polar rosu, polar albastru, veste, etc,*
- in anul 2006 – cheltuieli in suma de **.X. lei** reprezentand diverse produse de protocol: *calendare, bilete de avion Tenerife, pixuri, tricouri de polo, tricouri de fotbal, agende, DVD Playere etc,*
- in anul 2007 – cheltuieli in suma de **.X. lei** reprezentand diverse produse de protocol: *ordine de deplasare fara a fi vizate la destinatie in Malta, agende, borsete, bilet de avion la Barcelona etc,*
- in anul 2008 – cheltuieli in suma de **.X. lei** reprezentand diverse produse de protocol: *tichete cadou acordate angajatilor altor societati, creme Nivea, creme Atrix, mingi de fotbal Adidas, camere foto digitale, cani de cafea, agende, borsete, etc.*

Organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli de protocol si nicidecum materiale promotionale. SC .X. SRL a incalcat prevederile art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind o baza impozabila suplimentara in suma totala de .X. lei.

Societatea sustine ca suma totala de .X. lei inregistrata pe cheltuieli deductibile in perioada 2005-2008, reprezinta „*materiale destinate difuzarii mesajelor publicitare sau acordate in scopul stimularii vanzarilor [...] cheltuieli care sunt deductibile din punct de vedere fiscal, potrivit art.21 alin.2 lit.d din Codul fiscal.*”

La punctul C din adresa societatii contestatoare, privind „*completari la contestatie*” se precizeaza ca „*[...] retinerea organelor de control este gresita deoarece toate materialele sunt materiale promotionale, de reclama dupa cum rezulta din contractele si facturile de achizitie, care au obiect personalizarea acestora in scopul cresterii cotei de piata, obtinerea de profit, etc. [...] si din Regulamentele de promotie destinate clientilor, intocmite pe toata perioada supusa controlului, documente pe care le anexam prezentei.*”

In drept, potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”

Conform pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”

Totodata, art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„(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;**”*

Conform prevederilor legale mai sus invocate cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil in functie de cota de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit.

De asemenea, cheltuielile de reclama si publicitate sunt cheltuielile care se efectueaza in scopul realizarii de venituri, in scopul popularizarii societatii, produselor si serviciilor acesteia. Mai mult, acestea **se efectueaza in baza unui contract scris.**

Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca societatea a achizitionat *geci, ceasuri, pixuri, tricouri, veste calendare, bilete de avion Tenerife, pixuri, agende, DVD Playere, agende, borsete, creme, mingi de fotbal, camere foto digitale, cani de cafea, borsete etc*, pe care le-a dat in consum in baza bonurilor de consum semnate uneori numai de catre persoane fizice angajate ale SC .X. SRL, fara a fi semnate de gestionar, sau in unele cazuri nesemnate la predator sau la primitor.

De asemenea, art.1 si 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, precizeaza:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, [...];*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.[...]

Totodata, conform precizarilor cuprinse in anexa nr.2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, se stabilește la pct.11 formularul pentru:

“BON DE CONSUM (Cod 14-3-4A)

BON DE CONSUM (colectiv - Cod 14-3-4/aA)

1. Servește ca:

- document de eliberare din magazie pentru consumul materialelor;*
- document justificativ de scădere din gestiune;*
- document justificativ de înregistrare în evidența magaziei și în contabilitate.*

[...]

3. Circulă:

- la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);*
- la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare;*
- la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar și de primire de către delegatul care primește materialele (ambele exemplare);*

- la compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (ambele exemplare).

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

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

- denumirea unității;
- denumirea formularului;
- produs/lucrare (comanda); norma; bucăți lansate;
- numărul documentului; data eliberării (ziua, luna, anul); numărul comenzii;
- denumirea materialului (inclusiv sortimentul, marca, profilul, dimensiunea); cantitatea necesară; U/M; cantitatea eliberată; prețul unitar; valoarea;
- data și semnătura gestionarului și a primitorului.

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate, rezulta ca aceste cheltuieli efectuate de societatea contestatoare au fost înregistrate ca și cheltuieli de reclama și publicitate fara ca societatea sa prezinte un contract in baza caruia s-au efectuat aceste cheltuieli, iar documentul justificativ in baza caruia aceste cheltuieli au fost înregistrate in contabilitate, respectiv bonul de consum nu indeplineste continutul minimal obligatoriu de informatii.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca aceste produse au fost înregistrate direct pe cheltuieli fara a aduce ca justificare un contract incheiat cu clientul sau potentialul client caruia i-au fost destinate aceste produse.

Astfel, SC .X. SRL nu justifica prin materialele prezentate ca produsele au fost acordate ca și materiale promotionale.

Se retine ca societatea a achizitionat *geci, ceasuri, pixuri, tricouri, veste calendare, bilete de avion Tenerife, pixuri, agende, DVD Playere, agende, borsete, creme, mingi de fotbal, camere foto digitale, cani de cafea, borsete etc*, pe care le-a dat in consum fara sa se faca dovada ca acestea au fost acordate clientilor proprii sau in vederea atragerii de clienti noi.

Mai mult, societatea nu face dovada cu documente ca a dat in consum aceste materiale, actiune care se desfasoara in baza unui contract scris care ar fi trebuit prezentat atat organelor de inspectie fiscala, cat si celor de solutionare a contestatiei.

Societatea contestatoare mentioneaza ca "*societatea noastra a achizitionat material (produse) destinate difuzarii mesajelor publicitare sau acordate in scopul stimulării vanzarilor [...]*", fara a fi prezentate in sustinere contracte scrise de publicitate incheiate intre SC .X. SRL și clienti, produsele prezentate fiind produse de protocol.

La dosarul cauzei sunt prezentate contracte care justifica achizitionarea acestor produse, nefiind prezentate contracte care justifica faptul ca aceste produse au fost acordate ca si materiale publicitare.

In sustinerea contestatiei, societatea prezinta documente reprezentand campanii promotionale "*Promotia verii 2008*", documentele fiind semnate doar de reprezentantul SC .X. SRL fara insa a fi semnate si de societatea unde urma sa aiba loc campania promotionala, respectiv magazinul in cadrul caruia s-a desfasurat campania promotionala.

Mai mult, aceste campanii promotionale "*Promotia verii 2008*" au un destinatar fix, respectiv "*[...] personalul magazinului va primi din partea .X. prin intermediul [...]*".

Se retine ca bunurile acordate drept premii in cadrul unor oferte promotionale nu au nici o legatura cu obiectul principal de activitate al SC .X. SRL.

Societatea contestatoare indica ca temei de drept *art.38 al Normelor metodologice date in aplicarea art.48 din Codul fiscal*, care prevad "*Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla*", ori acestea se refera la venituri care nu au facut obiectul inspectiei fiscale.

Referitor la pct.C din *completari la contestatie* unde se mentioneaza ca "*[...] toate materialele sunt materiale promotionale, de reclama dupa cum rezulta din contractele si facturile de achizitie, care au ca obiect personalizarea acestora in scopul cresterii cotei de piata, obtinerea de profit etc.*", aceasta sustinere nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat materialele prezentate nu probeaza prezenta contractelor de publicitate si a avizelor de insotire a marfurilor vizate la destinatie de catre clientii beneficiari.

Avand in vedere cele prezentate mai sus se retine ca intemeiata si legala masura organelor de inspectie fiscala de a reintregi baza impozabila de calcul a impozitului pe profit cu suma de **.X. lei** in anul **2005**, cu suma de **.X. lei** in anul **2006**, cu suma de **.X. lei** in anul **2007** si cu suma de **.X. lei** in anul **2008**, reprezentand cheltuieli de protocol, fapt pentru care in temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestatia pentru suma totala de **.X. lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca neintemeiată și pentru majorările și penalitățile de întârziere în suma de **.X. lei**, aferente acestui capăt de cerere.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în suma de .X. aferent cheltuielilor de deplasare în suma totală de .X. lei (.X.+X.+X.+X.+X.) lei aferente perioadei 2005-2009 și majorările de întârziere aferente în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică efectuarea acestora cu documente întocmite conform prevederilor legale.

În fapt, SC **.X. SRL** a înregistrat în perioada 2005-2009 cheltuieli de deplasare, astfel:

- în anul 2005 s-au înregistrat cheltuieli în suma de **.X. lei** (anexa nr.6.1 la Raportul de inspecție fiscală nr..**X./30.08.2010**),
- în anul 2006 s-au înregistrat cheltuieli în suma de **.X. lei** (anexa nr.7.2 la Raportul de inspecție fiscală nr..**X./30.08.2010**),
- în anul 2007 s-au înregistrat cheltuieli în suma de **.X. lei** (anexa nr.8.2 la Raportul de inspecție fiscală nr..**X./30.08.2010**),
- în anul 2008 s-au înregistrat cheltuieli în suma de **.X. lei** (anexa nr.9.2 la Raportul de inspecție fiscală nr..**X./30.08.2010**),
- în anul 2009 s-au înregistrat cheltuieli în suma de **.X. lei** (anexa nr.10.1 la Raportul de inspecție fiscală nr..**X./30.08.2010**).

Cheltuielile în sumă totală de **.X. lei** au fost înregistrate în contabilitatea societății ca și cheltuieli deductibile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli reprezentând „*cazari pentru deplasare în localitatea unde se afla sediul social al SC .X. SRL și diurna pentru deplasarea salariaților proprii la .X.-.X. (cazare în localitatea .X.-.X., iar sediul social este .X.-.X.), sau cazari și diurne pentru care nici macar nu există ordin de deplasare în unele localități sau țări (ex. Austria, Anglia, Tenerife, Cehia, Spania, Turcia)*”, nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a putut face dovada necesității prestării serviciilor de cazare și a transportului, iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate nu dețin calitatea de document justificativ, acestea nefurnizând toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Prin contestația formulată, **SC .X. SRL** susține că salariații își desfășoară activitatea în localitatea de domiciliu și în condiții de mobilitate (art.105 –

107 Codul muncii), astfel incat solicitarea de inregistrare de sedii secundare pentru fiecare regiune unde acestia isi desfasoara activitatea este nejustificata „deoarece ar cauza cheltuieli suplimentare”.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

” (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;” și

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

“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.”.

Totodata, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza 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.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca orice operatiune inregistrata in contabilitate trebuie sa aiba la baza un document justificativ care sa faca dovada realitatii operatiunii.

Astfel, inregistrarea pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu cazarea si diurna pentru deplasari, trebuie justificate cu documente.

Prevederile art.1 si 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, stipuleaza:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în

documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, [...];
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.[...]

De asemenea, conform precizarilor cuprinse în anexa nr.2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, se stabilesc la pct.26 și pct.27 formularele pentru:

“ORDIN DE DEPLASARE

(DELEGAȚIE - 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 persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale în numerar.

[...]

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; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;
- 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 chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans.

DECONT DE CHELTUIELI

(pentru deplasări externe - Cod 14-5-5)

1. Servește ca:

- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate (în valută și în lei), cu ocazia deplasării în străinătate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (în valută) și în contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar de titularul de avans pentru cheltuielile efectuate pe întreaga durată a deplasării.

[...]

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

- denumirea unității;
- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- numele și prenumele titularului de avans;
- avans în valută sau în valută și în lei; sume decontate; diferențe de restituit/primit;
- semnături: conducătorul unității, șeful compartimentului financiar-contabil, controlul financiar preventiv, titularul de avans, persoana care verifică decontul.”

Incepand cu data de 01.01.2009 sunt aplicabile prevederile cuprinse in O.M.F.P. nr.3512/2008 privind registrele si formularele financiar-contabile, se stabilesc la pct.17 si pct.19 formularele pentru “*Ordin de deplasare (delegație)*” si “*Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe)*”.

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate cu deplasari in tara si strainatate de existenta documentelor justificative care să ateste că achiziția în cauză a fost executată.

În cazul în speta, din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut ca sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările în țară și străinătate dacă realitatea operațiunii se poate justifica în orice moment, prin reflectarea acestora în contabilitate pe baza de documente justificative, respectiv ordin de deplasare, respectiv decont de cheltuieli care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin **documente legale și corect întocmite**.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, **documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect**.

În Anexele nr.6.1, 7.2, 8.2, 9.2 și 10.1 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.08.2010 se prezintă situația cheltuielilor efectuate cu cazarea și diurnele ce nu au fost justificate de SC .X. SRL.

În susținerea contestației SC .X. SRL invocă ca argument art.105-107 din Codul muncii, menționând ca: „[...] *aceștia își desfășoară activitatea în localitatea de domiciliu și în condiții de mobilitate, potrivit legislației muncii în vigoare (art.105-107 Codul Muncii). În aceste condiții solicitarea de înregistrare de sedii secundare pentru fiecare regiune în care aceștia își desfășoară activitatea este una comercială, ce nu implică, ordine de deplasare pentru că angajații își desfășoară activitatea conform atribuțiilor de serviciu specifice și pentru care nu se impun efectuarea de ordine de deplasare zilnic [...]*”.

Astfel, art.105-107 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„ART. 105

(1) *Sunt considerați salariați cu munca la domiciliu acei salariați care îndeplinesc, la domiciliul lor, atribuțiile specifice funcției pe care o dețin.*

(2) *În vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu ce le revin, salariații cu munca la domiciliu își stabilesc singuri programul de lucru.*

(3) *Angajatorul este în drept să verifice activitatea salariatului cu munca la domiciliu, în condițiile stabilite prin contractul individual de muncă.*

ART. 106

Contractul individual de muncă la domiciliu se încheie numai în formă scrisă și conține, în afara elementelor prevăzute la [art. 17](#) alin. (2), următoarele:

a) precizarea expresă că salariatul lucrează la domiciliu;

b) programul în cadrul căruia angajatorul este în drept să controleze activitatea salariatului său și modalitatea concretă de realizare a controlului;

c) obligația angajatorului de a asigura transportul la și de la domiciliul salariatului, după caz, al materiilor prime și materialelor pe care le utilizează în activitate, precum și al produselor finite pe care le realizează.

ART. 107

(1) Salariatul cu munca la domiciliu se bucură de toate drepturile recunoscute prin lege și prin contractele colective de muncă aplicabile salariaților al căror loc de muncă este la sediul angajatorului.

(2) Prin contractele colective de muncă se pot stabili și alte condiții specifice privind munca la domiciliu.”

In contractele individuale de munca ale angajaților, aflate la dosarul cauzei, se menționează la punctul: *”D) Locul de munca: 1) Activitatea se desfășoară la sediul clienților, 2) In lipsa unui loc de munca fix salariatul va desfășura activitatea astfel: deplasare la sediul clienților”* (ex. .X., .X., .X., etc.).

Astfel, invocarea de către societate a prevederilor Legii nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât contractele de munca prezentate nu sunt pentru salariați care prestează munca la domiciliu *„Sunt considerați salariați cu munca la domiciliu acei salariați care îndeplinesc, la domiciliul lor, atribuțiile specifice funcției pe care o dețin.”*

Mai mult, documentele înregistrate în contabilitate de SC .X. SRL nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform prevederilor legii fiscale, respectiv *„avans în valută sau în valută și în lei; sume decontate; diferențe de restituit/primit”* și *„semnături: conducătorul unității, șeful compartimentului financiar-contabil, controlul financiar preventiv, titularul de avans, persoana care verifică decontul”*, conform prevederilor legale.

Nici susținerile contestatoarei prezentate în *Completare la contestație* la pct.D)+E), privind faptul că *„pentru personalul care nu a fost angajat”*, dar pentru care s-au decontat aceste cheltuieli societatea a emis decizii de impunere, *„sumele fiind recuperate. Anexam în acest sens copii după toate documentele.”*, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală nu au stabilit cheltuieli nedeductibile aferente personalului neangajat, ci pentru *„cazari pentru deplasare în localitatea unde se afla sediul social al SC .X. SRL și diurna pentru deplasarea salariaților proprii la .X.-X. (cazare în localitatea .X.-X., iar sediul social este .X.-X.), sau cazari și diurne pentru care nici macar nu*

exista ordin de deplasare in unele localitati sau tari (ex. Austria, Anglia, Tenerife, Cehia, Spania, Turcia) „.

Potrivit celor de mai sus, simpla înregistrare în contabilitate a ordinelor de deplasare si deconturilor de cheltuieli nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile, legea fiscală prevăzând faptul că pentru înscrisurile care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ nu se admite deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul impozitului pe profit.

Avand in vedere cele prezentate mai sus se retine ca intemeiata si legala masura organelor de inspectie fiscala de a stabili impozit pe profit in suma de **.X. lei** in urma reintregirii bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit cu suma de **.X. lei** in anul **2005**, cu suma de **.X. lei** in anul **2006**, cu suma de **.X. lei** in anul **2007**, cu suma de **.X. lei** in anul **2008** si cu suma de **.X. lei** in anul **2009**, reprezentand cheltuieli pentru care societatea contestatoare nu detine documente justificative si corect intocmite, fapt pentru care in temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestatia pentru suma totala de **.X. lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca neintemeiata și pentru majorările si penalitatile de întârziere in suma de **.X. lei**, aferente acestui capat de cerere.

3. In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de 2..X. lei aferent cheltuielilor cu trainingul de personal efectuate in anul 2005 si majorarile de intarziere aferente in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care acestea nu au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

In fapt, SC .X. SRL a inregistrat in anul 2005 servicii cu ocazia unor traininguri care au avut loc in diverse locatii in suma de .X. lei.

Conform anexei nr.6.2 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010, organele de inspectie fiscala au constatat ca factura fiscala nr..X./04.01.2005 in suma de .X. lei emisa de catre SC .X. CENTER SRL „*este destinata altui partener*”, factura fiscala nr..X./24.02.2005 in suma de .X. lei emisa de catre SC .X. CONSULTING SRL reprezinta „*refacturare cheltuieli*”, iar Invoice .X. KFT Ungaria in suma totala de .X. lei reprezinta „*training Ungaria inregistrat in cont 628012*”.

SC .X. SRL precizeaza ca „*justificarea deductibilitatii acestor cheltuieli consta tocmai in faptul ca pregatirea si perfectionarea personalului angajat prin organizarea de traininguri conduce la cresterea activitatii si ca atare la realizarea de venituri impozabile*”.

Prin completari la contestatie, societatea mentioneaza ca aceste cheltuieli efectuate cu programele de pregatire profesionala a personalului angajat, traininguri, conferinte de vanzari, in anul 2005 *au fost efectuate in scopul implementarii sistemului informatic*.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevad :

„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.”

coroborat cu pct.22 HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Din analiza textelor de lege mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, iar veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In aceste conditii, pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu ocazia unor traininguri care au avut loc in diverse locatii, ar trebui sa isi gaseasca corespondenta in veniturile inregistrate de societate.

SC .X. SRL a inregistrat in anul 2005 cheltuieli in suma de .X. lei in baza facturilor nr..X./04.01.2005 emisa de catre SC .X. CENTER SRL, nr..X./24.02.2005 emisa de catre SC .X. CONSULTING SRL si Invoice .X. KFT Ungaria.

SC .X. SRL sustine ca aceste cheltuieli au fost efectuate pentru salariatii proprii care in anul 2005 au participat la traininguri, cheltuieli efectuate in baza art.21 alin.2 lit.h 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:[...] h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;[...]”.

La dosarul contestatie se afla contractul din data de 01.01.2005 incheiat cu SC .X. KFT din Ungaria, unde se precizeaza la capitolul II.3: „[...] partile contractante convin ca .X. Kft. sa vanda catre .X. Romania produsele si serviciile specificate la art.3-6 ale SLA, furnizate de HostLogic Kft., iar .X. Romania se obliga sa pla.X.ca .X. Kft taxe reprezentand contravaloarea produselor si serviciilor furnizate, conform celor detaliate mai jos:

3.1. Taxa pentru configurarea sistemului SAP: .X. euro

3.2 Taxa lunara pentru gazduirea serviciilor: X euro

3.3 Taxa lunara pentru suportul tehnic al aplicatiei [...] fiind de X euro/utilizator[...]

3.4 Taxa pentru fiecare cerere de schimbare: X euro.”

Referitor la produsele si serviciile precizate in SLA, la capitolul 6.5 „Conditii de plata” se mentioneaza „.X. Romania e obligata sa plateasca sumele mentionate conform urmatorului calendar:

50% din taxa de instalare si, optional, a taxei pentru intocmirea materialului de instruire si pentru activitatea de instruire, la semnarea Acordului asupra nivelului de calitate a serviciilor

50% din taxa de instalare si, optional, a taxei pentru intocmirea materialului de instruire si pentru activitatea de instruire, la livrare.” si la capitolul 5.4 „Resurse umane” se mentioneaza „.X. Romania trebuie sa desemneze 1 responsabil pentru coordonarea chestiunilor legate de IT”.

In aceste conditii, se retine ca SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli in suma de .X. lei in baza unor facturi emise de diversi furnizori pentru care nu se face dovada necesitatii efectuării cheltuielilor in vederea desfasurării activității aducatoare de profit.

Referitor la sustinerea SC .X. SRL potrivit careia *cheltuielile au fost efectuate in scopul realizării de venituri prin programe de pregatire a peronalului*

angajat, traininguri, conferinte de vanzari (Ungaria, Tenerife, Mexic), avand drept scop implementarea sistemului informatic, conform prevederilor contractului incheiat in data de 01.01.2005 cu furnizorul .X. KFT, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei intrucat valoarea totala a cheltuielile in cauza nu a fost inregistrata doar in baza unor facturi emise de furnizorul .X. KFT, asa cum se precizeaza in contracte, in cauza fiind trei facturi de la trei furnizori.

Intrucat societatea face referire doar la „*traininguri*” se retine ca:

- societatea mentioneaza faptul ca aceste cheltuieli reprezinta de fapt „*pregatirea personalului realizata in anul 2005 in Ungaria*”, cheltuieli care sunt mentionate in contractul SLA, la cap. 6.4 „*intocmirea materialului de instruire in limba engleza pentru utilizatorii SAP: X euro*” si „*activitatea de instruire in engleza pentru utilizatorii SAPX euro*”, taxe pentru care nu sunt prevazute termene de executie si care nu se regasesc in facturile mentionate in cauza.
- la cap.6.5 “*conditii de plata*” “.X. Romania e obligata sa plateasca sumele mentionate conform urmatorului calendar:
 - 1.) *50% din taxa de instalare si, optional, a taxei pentru intocmirea materialului de instruire si pentru activitatea de instruire, la semnarea Acordului asupra nivelului de calitate a serviciilor,*
 - 2.) *50% din taxa de instalare si, optional, a taxei pentru intocmirea materialului de instruire si pentru activitatea de instruire, la livrare.*”

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei SC .X. SRL nu face dovada ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fapt pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere acestor cheltuieli in temeiul art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin actele normative in vigoare care guverneaza domeniul fiscal, vointa legiuitorului a fost aceea de a impune o anumita conduita agentilor economici astfel incat partile sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente, iar vointa juridica care sta la baza contractelor sa se circumscrie prevederilor legale si nu sa deroge de la acestea, fapt pentru care in nici un caz legislatia din Ungaria nu poate dispune in materie fiscala in Romania, locul derularii contractului.

Avand in vedere cele prezentate mai sus se retine ca intemeiata si legala masura organelor de inspectie fiscala de a stabili impozit pe profit in suma de **.X. lei**, stabilit in urma reintregiri bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit cu suma de **.X. lei** in anul **2005** reprezentand cheltuieli care nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fapt pentru care in temeiul prevederilor

art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația pentru suma totala de **.X. lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere in suma de **.X. lei**.

4. In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de .X. lei aferent cheltuielilor de management si redevente si accesoriile aferente in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile în care organele de inspecție fiscală au aplicat două regimuri fiscale diferite pentru aceeași categorie de cheltuieli.

In fapt, SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli deductibile in perioada 2005-2009, in suma totala de **.X. lei** reprezentand servicii de *management fee*, servicii facturate de .X. KFT Ungaria catre **SC .X. SRL**. (anexa nr.6.4, 7.4, 8.4, 9.4, 10.4 si 17 la Raportul de inspectie fiscala nr..**X./30.08.2010**)

Totodata, **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in perioada 2005-2009, in suma totala de **.X. lei** reprezentand *servicii de Royalty, adica servicii de comision de licenta de marca* conform contractului incheiat cu .X. Germania. (anexa nr.6.5, 7.5, 8.5, 9.5, 10.5 si 18 la Raportul de inspectie fiscala nr..**X./30.08.2010**)

Organele de inspectie fiscala au constatat ca lista „*ECS Consumer*” prezentata de societate, nu justifica necesitatea efectuării acestor cheltuieli si nici efectuarea acestora in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.20 si pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind o baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit in suma totala de **.X. lei**, pentru perioada 2005-2009.

Prin nota explicativa nr.**X/12.08.2010** directorul economic al **SC .X. SRL** arata ca **SC .X. SRL** si .X. KFT Ungaria “*sunt filiale ale companiei .X. Germania, asociat unic cu 100% parti sociale atat in .X. KFT Ungaria cat si in SC .X. SRL. Serviciile prestate de .X. KFT Ungaria sunt: -de administrare, conducere facturate*

sub denumirea de management fee [...]. Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli efectuate nu au fost prestate in fapt, iar **SC .X. SRL** nu a putut justifica prestarea efectiva a serviciilor prin documentele prezentate. (anexa nr.19 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

SC .X. SRL precizeaza ca realitatea serviciilor rezulta din contractul de management si din documentatia privind preturile de transfer, conform prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si OPANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, iar *„alocarile de costuri sunt recunoscute in comentariile OECD privind Conventia model si de Linile directoare ale OEDC privind preturile de transfer.”*

Contestatoarea considera ca a avut loc o dubla impozitare a venitului realizat de firma din Ungaria si Germania, cu incalcarea dispozitiilor Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Ungaria, respectiv Germania.

In drept, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“(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”.

Potrivit pct.48 si pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“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.***

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru

determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Totodată, sunt aplicabile prevederile art.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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.”

și prevederile art.11 alin.2 din același act normativ:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane 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 serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.[...]”.

Iar, conform pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2005 – 2006:

“20. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Și potrivit prevederilor pct.41 din același act normativ, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

Astfel, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestării efective a serviciilor cu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

De asemenea, se reține că între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură pot fi deduse de filială numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă pretul bunurilor și valoarea tarifelor, serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

1. referitor la cheltuielile cu serviciile de management

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezulta ca serviciile facturate de .X. KFT. Ungaria au fost efectuate în baza *contractului privind comisionul de management* (anexa nr.17 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010) din data de 03.01.2005 încheiat între SC .X. SRL și .X. KFT, reprezentând servicii de management fee, servicii justificate prin „*lista cheltuielilor regionale*” care compun managementul fee pentru perioada 2005-2009, respectiv lista „*ECS consumer*”.

Totodata, sunt prezentate și anexele 1, 2, 3, 4 și 5 la contractul privind comisionul de management din 03.01.2005 în care se estimează sumele pentru serviciile furnizate în baza contractului, pentru perioada 2005-2009, și „*scrisoarea de informare*” din data de 05.01.2004 unde este stabilită metoda de calcul pentru taxa de management.

De asemenea, sunt anexate la dosarul contestației facturi – invoice din perioada 2005-2009, prezentate în limba engleză, reprezentând „*management fee ...*” și anexe la acestea.

Astfel, se reține că prin Contractul privind comisionul de management din data de 03.01.2005 și anexele la acesta din data de 03.01.2005, 15.02.2006, 15.02.2007, 15.02.2008, 02.02.2009, încheiate între **.X. KFT. Ungaria** în calitate de

manager și SC .X. SRL în calitate de companie, la art.1 se prevede:”Managerul va furniza servicii de management Companiei cu privire la marketingul și vânzarea produselor .X. ale Companiei, precum și la organizarea managementului și administrarea afacerilor .X. ale Companiei”.

Serviciile prestate vor fi: marketing și vânzări “definirea și implementarea strategiilor de marketing și de vânzare pentru departamentul de industrie și Consumatori .X. pe piața Companiei [...]” și administrarea afacerilor .X. ale Companiei “monitorizarea și administrarea afacerilor .X. ale Companiei”.

În ceea ce privește tariful prestației acesta este stabilit la capitolul 3 “comision de management”, respectiv “compensatia pentru serviciile furnizate de către Manager vor fi negociate și fixate din nou în fiecare an de către și între Manager și Companie conform metodei cost-plus”, iar “compensatia va fi platita de către Companie în rate trimestriale [...]”.

La întrebarea nr.1 din Nota explicativa nr.X/12.08.2010 “Ce fel de servicii se prestează între .X. Kft. Ungaria și .X. SRL?”, răspunsul societății a fost “Serviciile prestate de .X. KFT Ungaria sunt de administrare, de conducere, facturare sub denumirea de management fee...”.

În Completari la contestatie la pct.H) SC .X. SRL prezintă ca justificări diverse pagini listate din conversațiile purtate de către .X. cu diverse persoane din cadrul grupului, conversații în limba engleză care nu sunt destinate doar societății verificate ci mai multor societăți din grup, informațiile fiind necesare întregului grup.

2. referitor la cheltuielile cu serviciile de Royalty, adică servicii de comision de licența de marca

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că serviciile facturate de .X. Germania au fost efectuate în baza contractului de acordare a licenței produsului (anexa nr.18 Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010) din data de 27.12.2004 încheiat între SC .X. SRL și .X. Germania, reprezentând servicii de Royalty. Aceste servicii au fost justificate prin „facturile și situația de calcul a comisionului de licența”, conform răspunsului dat de directorul economic al societății la întrebarea nr.7 din Nota explicativa nr.X/14.07.2010.

Contractul prezentat de societate are ca și obiect: „Compania .X. va acorda companiei .X. SRL licența exclusivă pentru a marca [...]”, dar și „.X. va acorda de asemenea companiei .X. SRL consiliere de management cuprinzătoare și va informa compania .X. SRL cu privire la experiențele și cunoștințele viitoare pe care le-a dobândit în legătura cu distribuția Produselor”.

Comisionul de licența este menționat la capitolul 6 din contract, respectiv „[...] .X. SRL va plăti companiei .X. un comision de licența în valoare de

3% din veniturile nete din vanzari obtinute de .X. SRL pentru Produsele vandute sub Marcile Inregistrate.”

De asemenea, sunt anexate la dosarul contestatiei facturi – invoice din perioada 2005-2009, prezentate in limba engleza, reprezentand „gross production Royalties” si „Quarterly Royalties Report -.X.” la acestea.

Potrivit situației de fapt constatate și a documentelor prezentate în dosarul cauzei, din raportul de inspecție fiscală, precum si din Decizia de impunere pct.2.1.2 „*motivul de fapt*” rezultă că pe perioada 2005 – 2009 aceste cheltuieli cu serviciile de management si servicii de Royalty au fost analizate atât din punct de vedere al deductibilității acestora la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cât și din punct de vedere al relație juridice de afiliere conform art.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.20 respectiv pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, se reține că în ceea ce privește aplicarea a două regimuri fiscale diferite pentru aceeași categorie de cheltuieli contravine prevederilor art.5 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Aplicarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pe perioada 2005-2009 pentru cheltuielile cu serviciile de management si ulterior cumularea acestora cu serviciile de comision de licenta in cuprinsul deciziei de impunere, pe perioada 2005 – 2009, cu aplicarea atât a prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și a prevederilor pct.20 respectiv pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la relația de afiliere dintre cele trei părți contractante, contravine prevederilor Codului de procedură fiscală, mai sus invocate.

Mai mult, la analizarea cheltuielilor cu serviciile de Royalty, pe perioada 2005 – 2009 din punct de vedere al relației de afiliere dintre cele două societăți

comerciale organele de inspecție fiscală deși au invocat prevederile pct.20 respectiv pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prin raportul de inspecție fiscală nu au pus în aplicare aceste prevederi, potrivit cărora:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane 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 serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.[...]”.

De asemenea, se reține că, deși s-a constatat relația de afiliere dintre cele trei societăți, organele de inspecție fiscală nu au analizat respectarea prevederilor pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și care se referă la servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului.

Mai mult, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 organele de inspecție fiscală încadrează cheltuielile în suma de .X. lei ca fiind aferente *serviciilor de Royalty, servicii de comision de licența de marca a carui contravaloare se stabilește prin aplicarea unui procent asupra veniturilor nete din vânzări obținute de SC .X. SRL, ori în cadrul adresei nr..X./SIF/05.10.2010 organele de inspecție fiscală menționează ca aceste cheltuieli sunt aferente serviciilor de redevență.*

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-menționat *“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației*

fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In consecinta, avand in vedere ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu exactitate tratamentul fiscal care s-a aplicat celor doua tranzactii , respectiv serviciile de management si serviciile de redeventa/comision de licenta, organul de solutionare a contestatiilor neputandu-se substitui organelor de inspectie fiscala ca sa suplineasca lipsa oricarei analize a serviciilor efectuate, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

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

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

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

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./30.08.2010 pentru suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor in suma de .X. lei, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala – Directia Generala a Finantelor Publice .X., urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X., prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie,

prin analiza fiscala detaliata a serviciilor prestate conform prevederilor contractuale, tinandu-se cont si cele sustinute de contestatoare.

De asemenea, în funcție de încadrarea acestor cheltuieli în una din categoriile precizate mai sus se va proceda la reanalizarea naturii acestora avându-se în vedere că noțiunea de „*management*” reprezintă activitatea de a conduce într-un context dat, de către un grup de persoane care au de atins un obiectiv comun, în conformitate cu finalitățile organizației din care fac parte și care presupune utilizarea cunoștințelor personale pentru a adapta metodele, tehnicile specifice la un context determinat, iar noțiunea de „*redeventa*” are înțeles de „*orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele [...]*”(pct.28 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare).

Totodata, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatia va fi desfiintata si pentru majorarile de intarziere aferente acestui capat de cerere in suma de **.X. lei**.

5. In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de .X. lei aferent cheltuielilor cu combustibilul in suma totala de .X. lei din anul 2005 si 2009 si majorarile de intarziere aferente in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile în care societatea nu justifica consumul de combustibil cu documente conform prevederilor legale.

In fapt, in anul 2005 si in anul 2009 SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli cu combustibilul in suma de .X. lei, respectiv in suma de .X. lei situatia fiind prezentata in anexa nr.6.3 si 10.3 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010.

Intrucat, SC .X. SRL nu a putut justifica consumul de combustibil conform foilor de parcurs care nu prezinta datele de identificare ale societatii, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma totala de **.X. lei** conform art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare in anul 2005, si in baza art.145¹ din HG nr.488/2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, in vigoare in anul 2009.

SC .X. SRL mentioneaza ca „*In ce priveste consumul de combustibil, nu se impune, in detaliu, deoarece societatea a avut in vedere calculul mediu rezultat din vanzari ale angajatilor.*”

Prin Completari la contestatie, la pct. G) se mentioneaza: „*[...] pana la aparitia OUG nr.34/2009 cheltuielile cu o masina efectuate de persoane cu functii de conducere nu trebuiau justificate cu foi de parcurs, fiind suficienta justificarea lor cu bonuri de consum.*”

In drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2005:

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

[...] e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți; [...]

Aferent anului 2009, sunt aplicabile prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(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; [...]”

Totodata, prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza 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.”

Prin urmare deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu combustibilul aferent parcului de autoturisme trebuie justificată cu documente legale, întrucât orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

De asemenea, potrivit pct.2 din ANEXA 1 la OMEF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare în anul 2005, și ulterior OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare în anul 2009, se menționează:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 rezulta că achiziția combustibilului s-a efectuat în baza bonurilor de consum „[...] acele bonuri nu au date de identificare ale SC .X. SRL.”

In cazul achizitionarii carburantilor auto pe baza de bon fiscal emis in baza OUG nr.28/1999 privind obligatia operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, bonurile sunt documente justificative care stau la baza inregistrarii cheltuielilor in contabilitate daca sunt stampilate si au inscise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

Potrivit pct.51 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil in anul 2005 „[...] Pentru carburanții auto achiziționați taxa pe valoarea adăugată poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.[...]”. Aceste prevederi se regasesc in anul 2009 la pct.46 alin.2 din acelasi act normativ.

Utilizarea vehiculului pentru activitățile societatii va rezulta din obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute, foile de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză, precum și orice alte dovezi suplimentare care pot fi utilizate.

Din Nota explicativa nr.X/21.04.2010 data de directorul general .X. la intrebarea nr.5, rezulta ca “*nu exista o justificare detaliata pentru combustibil. [...]*”, iar din nota explicativa nr.X/14.07.2010 la intrebarea nr.8 rezulta ca persoanele pentru care se inregistreaza consumul de combustibil nu au functia de agenti de vanzari, ci sunt ingineri stiinta materialelor, inginer autovehicule sau director general.

In ceea ce priveste sustinerea societatii conform careia „*In ce priveste consumul de combustibil, nu se impune, in detaliu, deoarece societatea a avut in vedere calculul mediu rezultat din vanzari ale angajatilor.*”, acesta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, documentele justificative nu indeplinesc conditiile prevazute de legislatia in vigoare.

Referitor la sustinerea SC .X. SRL potrivit careia „[...] *pana la aparitia OUG nr.34/2009 cheltuielile cu o masina efectuate de persoane cu functii de conducere nu trebuiau justificate cu foi de parcurs, fiind suficienta justificarea lor cu bonuri de consum.*”, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, nu se prezinta dovada faptului ca masinile au fost folosite de catre agenti de vanzari angajati ai societatii.

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține ca întemeiată și legală măsura organelor de inspecție fiscală de stabilirea impozitului pe profit în suma de **.X. lei** ca urmare a reîntregirii bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit cu suma de **.X. lei** în anul **2005** și cu suma de **.X. lei** în anul **2009**, reprezentând cheltuieli cu combustibilul care nu au fost justificate, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în suma de **.X. lei**, aferente acestui impozit.

6. În ceea ce privește majorările de întârziere în suma de .X. lei calculate față de cheltuielile cu investiția la sediul social în valoare de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în anul 2005 la momentul achitării sau trebuiau înregistrate pe perioada anului 2006, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul contestației nu rezultă situația de fapt.

În fapt, SC .X. SRL a înregistrat cheltuieli cu investițiile la sediul social în suma de **.X. lei**, cheltuieli înregistrate în contabilitate la momentul achitării lor la întreaga valoare, respectiv în anul 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli înregistrate în anul 2005 sunt cheltuieli nedeductibile conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu sunt realizate în scopul obținerii de venituri impozabile și trebuiau înregistrate la data scadenței care este în perioada următoare, respectiv în anul 2006, astfel încât s-au stabilit majorări de întârziere pentru neplata în termen a impozitului pe profit la scadențele trimestriale. (anexa nr.11 și nr.12 la Raportul de inspecție fiscală nr..**X.**/30.08.2010)

SC .X. SRL anexează contractele în baza cărora s-au efectuat aceste investiții, respectiv cel încheiat cu SC .X. SRL și SC .X. SRL, procesul verbal de recepție nr..**X.**/19.12.2005, deviz-oferta nr.2.**X.**/08.11.2005, situație de lucrări

nr..X./13.12.2005 si factura fiscala nr..X./20.12.2005, documente in baza carora „[...] investitia la sediul social, [...] corect ele au fost inregistrate in anul 2005 [...]”.

In drept, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

“(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.”

La art.21 alin.1 din același act normativ se precizează:

“(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.”

De asemenea, la art.24 alin.1, alin.3 lit.d) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se stipulează următoarele :

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...]”

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;[...]”.

Avand în vedere cele de mai sus se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

În ceea ce privește cheltuielile aferente mijloacelor fixe și celor asimilate mijloacelor fixe, aceste cheltuieli se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Așadar, numai după încadrarea cheltuielilor ca fiind aferente investițiilor efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali se procedează la recuperarea acestor cheltuieli prin deducerea amortizării.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat cheltuieli deductibile în suma de .X. lei reprezentând „*investitia la sediul social*”, cheltuieli înregistrate în contabilitate la momentul achitării lor la întreaga lor valoare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că toate aceste cheltuieli “[...] *au scadenta pe perioada urmatoare, trebuind sa fie înregistrate la scadenta lor (pe perioada anului 2006)*”.

Față de cele prezentate se reține că organele de inspecție fiscală în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 nu au analizat documentele societății în vederea încadrării corecte a cheltuielilor înregistrate cu lucrările efectuate la sediul social, nu au analizat lucrările în cauză sub aspectul efectelor produse, respectiv dacă acestea au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici sau la aducerea la parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix.

De asemenea se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă lucrările efectuate înregistrate pe costuri de către SC .X. SRL reprezintă investiție sau lucrări de reparații, dacă sunt efectuate la mijloacele fixe existente în patrimoniul contribuabilului sau față de un mijloc fix pentru care există un contract de închiriere, care este perioada contractului de închiriere, dacă lucrările au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambianță, cu consecința obținerii de beneficii economice viitoare.

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat “*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea*

în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In consecinta, avand in vedere ca nu rezulta cu claritate situatia de fapt, iar fata de documentele societatii depuse ulterior inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscala nu s-a pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor neputandu-se substitui organelor de inspectie fiscala, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

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

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

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

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./30.08.2010 pentru majorarile de intarziere in suma de .X. lei aferente cheltuielilor cu investitiile la sediul social in suma de .X. lei, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala – Directia Generala a Finantelor Publice .X., urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X., prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu reținerile din prezenta decizie și de argumentele contestatoarei.

7. In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de .X. lei, majorari de intarziere in suma de .X. lei si dobanzi de intarziere in suma de X lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit un debit suplimentar aferent cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila fara a detine documente justificative in conditiile in care nu se prezinta documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea retinuta de organele de inspectie fiscala.

In fapt, in perioada **01.01.2005-31.12.2009 SC .X. SRL** a inregistrat in contabilitate sub forma de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, diverse tipuri de cheltuieli (62.X.7, 62.X.1, 667001, 605001 etc), fara a avea la baza inregistrarii in contabilitate documentele justificative.

Intrucat, societatea sustine ca *“in contul 408900 s-a inregistrat c/val cheltuielilor respectiv obligatiilor de plata, catre furnizori, colaboratori aferente perioadei conform contractelor incheiate si nefacturate de acestia la sfarsitul perioadei, asa cum reiese din balantele prezentate pentru perioadele mentionate mai sus.”*, organele de inspectie fiscala in conformitate cu art.21, alin. 4, lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit un debit suplimentar in suma de **.X. lei**, majorari de intarziere in suma de **.X. lei** si dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei**. (anexa nr.16 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010)

SC .X. SRL prin Completari la contestatie, sustine ca: *„pentru anul 2009, pct.6 din Raport au fost inregistrate facturi care au sosit ulterior bilantului contabil anului respectiv, care au fost retinute in mod corect in bilant, in baza contractului, conform OG nr.3055/2009”*.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2005, potrivit carora:

„(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;”

coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„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.”

Totodata, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

*(2) **Documentele justificative** care stau la baza 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.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca orice operatiune inregistrata in contabilitate trebuie sa aiba la baza un document justificativ care sa faca dovada realitatii operatiunii.

Din Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010 rezulta ca SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli deductibile la calcul impozitului pe profit fara a avea la baza documente justificative, respectiv facturi fiscale.

Totodata, in Nota explicativa nr.9/12.08.2010, directorul economic Turbutan Corina la intrebarea nr.2 *“Ce reprezinta soldul contului 408900 pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009?”*, mentioneaza *“In contul 408900 s-au inregistrat cval cheltuielilor respectiv obligatiilor de plata, catre furnizori, colaboratori aferente conform contractelor incheiate si nefacturate de acestia la sfarsitul perioadei, asa cum reiese din balantele prezentate pentru perioadele mentionate mai sus.”*

Referitor la sustinerea SC .X. SRL potrivit careia *pentru anul 2009, pct.6 din Raport au fost inregistrate facturi care au sosit ulterior bilantului contabil anului respectiv, care au fost retinute in mod corect in bilant, in baza contractului, conform OG 3055/2009.”*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, nu se aduc motivatii bazate pe documente justificative care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constata de organele de inspectie fiscala.

Referitor la invocarea Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizam ca la art.15 se mentioneaza: *„Prezentul ordin intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2010.”*, si avand in vedere principiul de drept privind neretroactivitatea legii conform caruia *„legea dispune numai pentru viitor”*, aceste sustineri nu pot fi retinute de organele de solutionare a contestatiei.

Fata de cele reținute in contestatie si in temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de **.X. lei** aferent cheltuielilor inregistrate in contabilitate fara a detine documente justificative.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere in suma de **.X. lei**, aferente acestei taxe.

8. Referitor la afirmatia societății, potrivit căreia „exista sume dublate sau triplate pentru anul 2006, anexa 7: suma .X. DCX/02.10.2006, suma X cf. Facturii X/23.12.2006; pentru anul 2007, anexa 8 suma de X Factura nr X/27.07, suma X Factura nr.X/29.11.2007, nu exista Factura X; pentru anul 2008, anexa 9 suma X factura X/01.06 Art.meeting”, mentionam ca SC .X. SRL nu face dovada ca organele de inspectie fiscala au retinut ca si cheltuieli nedeductibile valori duble sau triple aferente unui singur document fiscal, ne reprezentand in acest sens nici un document, respectiv registru jurnal, note contabile sau alte documente prin care sa se probeze cele sustinute.

Astfel, potrivit art. 65 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, privind sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Totodata, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

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

c) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd :

“12.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste cele menționate mai sus, în conformitate cu prevederile pct.2.4 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acestea.

Prin urmare cele precizate de contestatoare referitoare la existența unor sume dublate sau triplate în anexele la Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 emis de organul de inspecție fiscală este fără temei legal, fapt pentru care contestația societății pentru acest capăt de cerere se va respinge ca nemotivată.

9. În ceea ce privește impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent depășirii limitei cheltuielilor de protocol deductibile fiscal pentru perioada 2005-2008 și accesoriile aferente în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate situația de fapt.

In fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. SRL nu a ținut cont de limita deductibilității pentru cheltuielile de protocol la calculul impozitului pe profit, încălcând prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit aferent perioadei 2005-2008, întrucât SC .X. SRL a efectuat calculul greșit pentru impozitul pe profit, stabilind o bază impozabilă suplimentară în suma totală de .X..192 lei pentru perioada 2005-2008, astfel:

- în anul 2005 s-a stabilit o bază suplimentară de .X. lei,
- în anul 2006 s-a stabilit o bază suplimentară de .X. lei,
- în anul 2007 s-a stabilit o bază suplimentară de .X. lei,
- în anul 2008 s-a stabilit o bază suplimentară de .X. lei (anexa nr.6, nr.7, nr.8 și nr.9 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010).

SC .X. SRL prin Completari la contestatie sustine ca „*limita deductibilitatilor s-a respectat, astfel nu s-a depasit cota de 2%, iar ceea ce s-a depasit s-a dedus conform normelor legale.*” In acest sens societatea contestatoare anexeaza *Calculul impozitului pe profit* la data de 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007, 31.12.2008, pagina 2321-2309 la dosarul cauzei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in 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.21 – “(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;[...].”

coroborat cu prevederile pct.33 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:

„Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”

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

Totodata, cheltuielile de protocol sunt cheltuieli cu deductibilitate limitata la calculul impozitului pe profit in limita unei cote de 2% aplicata asupra diferentiei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cele de protocol si cele cu impozitul pe profit.

Din Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010 rezulta ca SC .X. SRL a calculat eronat impozitul pe profit aferent perioadei 2005-2008, fapt pentru

care organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe profit aferent perioadei 2005-2008.

In anexele nr. 6, 7, 8 si 9 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010 organele de inspectie fiscala au stabilit „diferenta calcul impozit pe profit”, respectiv „cheltuiala nedeductibila pentru calculul impozitului pe profit, depasire protocol”.

Prin adresa nr..X./SIF/05.10.2010 organele de inspectie fiscala mentioneaza ca „[...] societatea verificata nu a colectat TVA aferent cheltuielilor de protocol nedeductibile, adica TVA aferent sumei de 99.868 lei pentru anul 2008; TVA colectata aferenta sumei de .X. lei pentru anul 2007; TVA colectata aferenta sumei de .X. lei pentru anul 2006; TVA colectata aferenta sumei de .X. lei pentru anul 2005, aceste sume regasindu-se in situatia de calcul a impozitului pe profit in contul 623100.”

Organele de inspectie fiscala mentioneaza in continutul Raportului de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010 faptul ca „SC .X. SRL nu a tinut cont de limita deductibilitatii pentru cheltuielile de protocol la calculul impozitului pe profit datorat asa cum reiese din calculul impozitului pe profit. (Registrul de evidenta fiscala).”, fara a prezenta modul de calcul a cheltuielilor in suma de .X..192 lei stabilite ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, precum si componenta sa.

De asemenea, situatia prezentata in Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010 si cea prezentata in adresa nr..X./30.08.2010, referitoare la cheltuielile nedeductibile aferente depasirii cheltuielilor deductibile fiscal, este ambigua intrucat in anexele la raportul de inspectie fiscala se afla in scris „TVA colectat la calculul impozitului pe profit”.

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(2) *Inspectia fiscală are următoarele atribuții:*

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

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

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat “Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze

toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In consecinta, avand in vedere ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta daca limita deductibilitatii s-a respectat, asa cum precizeaza societatea contestatoare, organul de solutionare a contestatiilor neputandu-se substitui organelor de inspectie fiscala, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

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

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

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

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. .X./30.08.2010 pentru impozitul pe profit in suma de .X. lei aferent cheltuielilor in suma de .X.. lei, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscală – Directia Generala a Finantelor Publice .X., urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X., prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin stabilirea

corecta a cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente depasirii limitei de protocol aferente perioadei 2005-2008.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi desființată și pentru majorările de întârziere în suma de **.X. lei**, aferente acestui impozit.

10. În ceea ce privește:

- **impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în perioada 2005-2009, precum și accesoriile aferente în suma de .X. lei,**

- **impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor de sponsorizare în suma de .X. lei din anul 2008, precum și accesoriile aferente în suma de .X. lei,**

- **impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor în suma de .X. lei din anul 2009, precum și accesoriile aferente în suma de .X. lei,**

- **majorările de întârziere în suma de .X. lei aferente notei contabile în suma de .X. lei din anul 2007 și cea din 2008, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit în suma totală de **.X. lei** aferent acestor cheltuieli, și majorările aferente în suma de **.X. lei**, în condițiile în care deși este contestată *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./31.08.2009*, nu se aduc argumente cu privire la aceste cheltuieli și majorări.**

În fapt, deși societatea contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de **.X. lei** și majorările de întârziere în suma de **.X. lei** prin contestație se prezintă argumente numai pentru impozitul pe profit și majorări de întârziere aferente cheltuielilor ce sunt tratate la punctele 1-9 din capitolul III din decizie, iar pentru:

- **impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în perioada 2005-2009, precum și accesoriile aferente în suma de .X. lei,**

- **impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor de sponsorizare în suma de .X. lei din anul 2008, precum și accesoriile aferente în suma de .X. lei,**

- **impozitul pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor în suma de .X. lei din anul 2009, precum și accesoriile aferente în suma de .X. lei,**

- majorările de intarziere in suma de .X. lei aferente notei contabile in suma de .X. lei din anul 2007 si cea din 2008, nu se aduc argumente de catre contestatoare.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

c) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd :

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste:

- impozitul pe profit in suma de .X. lei aferent cheltuielilor in suma de .X. lei, care nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile in perioada 2005-2009, precum si accesoriile aferente in suma de .X. lei,

- impozitul pe profit in suma de .X. lei aferent cheltuielilor de sponsorizare in suma de .X. lei din anul 2008, precum si accesoriile aferente in suma de .X. lei,

- impozitul pe profit in suma de .X. lei aferent cheltuielilor in suma de .X. lei din anul 2009, precum si accesoriile aferente in suma de .X. lei,

- majorările de intarziere in suma de .X. lei aferente notei contabile in suma de .X. lei din anul 2007 si cea din 2008, în conformitate cu prevederile pct.2.4 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit in suma de .X. lei si majorari de intarziere in suma totala de .X. lei.

11) Referitor la calculul majorarilor de intarziere pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 (anexa nr.15 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010) la trimestrul IV 2009 s-a considerat eronat un numar de .X.

zile de intarziere, corect fiind 66 zile de intarziere, astfel suma de .X. lei reprezinta majorari de intarziere calculate eronat.

Prin adresa nr..X./15.12.2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului .X., mentioneaza „[...] *la calculul majorarilor de intarziere pentru impozitul pe profit pentru anul 2009 s-a calculat in plu suma de .X. lei, luandu-se in calcul in trimestrul IV 2009 (Anexa nr.15 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010) un numar de .X. de zile de intarziere in loc de 66 zile de intarziere in loc de 66 zile [...].*”

In conformitate cu prevederile art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se va admite partial contestatia pentru suma de **.X. lei** reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

12) In ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si majorarile de intarziere aferente in suma de .X. lei, cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au retinut in sarcina societatii contestatoare pentru perioada 2005 - 2009 ca obligatie fiscala de plata taxa pe valoare adaugata aferenta facturilor primite de la SC .X. SRL reprezentand contravaloarea chiriei aferente spatiului inchiriat, in conditiile in care furnizorul SC .X.ROMANIA SRL (fost SC .X. SRL) a depus notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere dupa incheierea inspectiei fiscale.

In fapt, in perioada 01.01.2005-28.02.2009 **SC .X. SRL**, a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de .X. lei aferenta facturilor emise de catre SC .X. SRL, reprezentand contravaloarea chiriei spatiului inchiriat. Anexa nr.73.2 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./30.08.2010 contine facturile emise de catre SC .X. SRL pentru care **SC .X. SRL** a dedus TVA.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa pe valoare adaugata aferenta chiriei pentru perioada sus mentionata, intrucat furnizorul nu a depus notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.2 lit.k privind Codul fiscal.

SC .X. SRL aduce in sustinerea contestatiei notificarea nr..X./09.09.2010 prin care SC .X.ROMANIA SRL mentioneaza faptul ca **“data de la care opteaza pentru taxare: 01.12.2004”** pentru bunul imobil din localitatea .X.-.X., Calea X, nr.X, Hala X, X, X, X.

In drept, pentru perioada **mai-decembrie 2006** sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2), lit.k) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind scutirile pentru operațiuni din interiorul țării, potrivit carora:

“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată: [...]

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.k), în condițiile stabilite prin norme.”

iar pe anul 2007 sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.e) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; [...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Pct.38 alin.1, 3, 5 și 6 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare până la anul 2007, inclusiv, prevede:

“ 38. (1) În sensul art.141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9)[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme

metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. [...]

(5) *Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin.(1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).*

(6) Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării. Persoanele impozabile care au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri imobile, înainte de data aderării, nu mai au obligația să aplice acest regim de taxare pe o perioadă de 5 ani de la data înscrisă în notificare, dacă depun notificarea pentru renunțarea la regimul de taxare prevăzută la alin. (7) și nu este necesară modificarea notificării în sensul menționării suprafeței bunului imobil, în loc de procent din bunul imobil, conform mențiunilor din anexa 1 la prezentele norme.

Prin HG nr.1579/19.12.2007, cu aplicabilitate de la 01.01.2008, pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, punctul 38 din norme se modifică și va avea următorul cuprins:

"(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...]"

Având în vedere prevederile aplicabile pe perioada mai - decembrie – 2006 se reține ca pe aceasta perioadă persoanele impozabile puteau opta pentru plata taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor de închiriere de la data înscrisă pe notificare.

Astfel, se reține că până la data aderării dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care să constate că societatea nu a depus notificări până la data inspecției fiscale.

În acest sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr..X./06.11.2008 prin care se

precizează: **“în legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată aplicabilă pe perioada 01.03.2003 – 31.12.2006 se prevedea ca opțiunea pentru aplicarea regimului de taxare pentru închirierea de bunuri imobile se notifică organelor fiscale teritoriale și se aplică de la data înscrisă în notificare. Astfel, până la data aderării, dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost un control al organelor fiscale care să constate că societatea în cauză nu a depus notificare până la data controlului.”**

Începând cu data de 01.01.2007, în aplicarea prevederilor art.141 alin.(2) lit.e), din Codul fiscal precizat mai sus, pct.38 alin.(1) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.44/2004, precizează:

“38. (1) În sensul art.141 alin.(3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art.141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. Pentru bunurile imobile sau părțile din bunurile imobile pentru care au fost încheiate contracte de leasing care sunt în derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune în termen de 90 de zile de la data aderării, în situația în care proprietarul bunului dorește să continue regimul de taxare pentru operațiunea de leasing cu bunuri imobile.”

Astfel pentru anul 2007, potrivit prevederilor legale în vigoare pe anul 2007 **opțiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.**

Începând cu 01.01.2008 pct.38 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.44/2004, precizează:

“(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe

notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...]

Ca urmare, se reține că regimul juridic al operațiunii de taxare pe bază de opțiune prin depunerea notificării este dat de norma legală în vigoare la data efectuării operațiunii și nu norma legală în vigoare la data la care se depune notificare.

În același sens sunt și punctele de vedere exprimate de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./27.02.2008, conform căruia:

“trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării operațiunilor de închiriere, întrucât dreptul de a opta prin notificare ia naștere subsecvent, din momentul efectuării operațiunii de închiriere”

și prin adresa nr..X./06.11.2008 prin care se arată că:

“depunerea cu întârziere a notificării prevăzută la art.141 alin.3 din Codul fiscal, nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, dar pentru anul 2007 organele fiscale trebuie să aplice legislația așa cum era”, respectiv având în vedere prevederile pct.38 alin.1, alin.3 și alin.5 din HG nr.44/2004 care preciza expres că *operațiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificării sau la o dată ulterioară înscrisă în notificare.*

Din analiza notificării nr..X./09.09.2010 invocată de societate în contestație rezultă că aceasta a fost depusă în anul 2010 dar se referă la exercitarea opțiunii începând cu data de 01.12.2004, perioada anterioară aderării, respectiv 2004-2006 și ulterioară aderării 2007-2009.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea, cu excepțiile prevăzute de lege, este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere, iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul poate să opteze prin depunerea unei notificări la organul fiscal teritorial, iar taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare. În cazul de față, societatea contestatoare nu se încadrează la excepțiile prevăzute de art.141 alin.(2) lit.e).

Dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu este condiționat de data depunerii notificării, **cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care să constate că societatea nu a depus notificarea până la data inspectiei fiscale.**

Conform adresei Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. nr. .X./SIF1/05.10.2010, SC .X. ROMANIA SRL și-a schimbat denumirea în SC .X.ROMANIA SRL începând cu data de 03.03.2010 conform Rezoluției nr..X./23.02.2010 de la Oficiul Național al Registrului Comerțului.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că SC .X.ROMANIA SRL a depus la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului .X.-.X. în data de **09.09.2010**, notificarea privind opțiunea de taxarea a operațiunilor de închiriere pentru întregul imobil situat localitatea .X.-.X., Calea X, nr.X, Hala X, X, X, X.

De asemenea, din dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală a fost efectuată în perioada 03-04.03.2010, 09-11.03.2010, 15-17.03.2010, 19.03.2010, 22-25.03.2010, 14-15.04.2010, 21.04.2010, 10-11.05.2010, 13-14.05.2010, 13-16.07.2010, 12-30.08.2010 și a cuprins perioada 01.01.2005-31.12.2009.

Raportul de inspecție fiscală a fost emis sub nr. .X./30.08.2010 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prezintă nr..X./30.08.2010.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că notificarea opțiunii de taxare a operațiilor de închiriere de bunuri imobile **a fost depusă ulterior finalizării acțiunii de inspecție fiscală și prin urmare, aceasta nu mai poate schimba regimul de scutire aplicabil tranzacției respective, pe perioada verificată.**

În acest sens este și opinia Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicată Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr..X./11.07.2008 anexată la dosarul cauzei.

Referitor la afirmația societății contestatoare că „[...] este nelegală decizia organelor fiscale de a nu admite deducerea TVA aferentă închirierii de bunuri imobile, atata timp cât, începând cu data de 1 ianuarie 2010, organele fiscale au obligația de a permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea notificării, inclusiv pentru operațiunile de închiriere efectuate în anii precedenți.”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât notificarea prezentată la dosarul cauzei este înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului .X.-.X. în data de **09.09.2010, după finalizarea inspecției fiscale, respectiv în data de 30.08.2010.**

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge ca neintemeiata contestația formulată de SC .X. SRL pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturilor de închiriere emise în perioada 2006-2009.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în suma de .X. lei, aferente acestei taxe.

13. În ceea ce privește TVA în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

In fapt, societatea contestatoare a dedus în perioada 2005-2009, TVA de pe facturile fiscale care conțin cazare în .X. .X. a unor persoane fizice angajate la SC .X. SRL, persoane care se deplasează de la domiciliul (ex. .X.) la sediul SC .X. SRL, deși SC .X. SRL are închiriat în .X. .X. un apartament de serviciu.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost îndeplinite condițiile stipulate la art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât societatea nu are drept de deducere a TVA în suma de .X. lei.

SC .X. SRL menționează că *“Este nelegală stabilirea acestor sume deoarece potrivit art.146 Cod fiscal pct.46 alin.3 din normele metodologice de aplicare a acestuia”*.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2005 privind sfera de aplicare a dreptului de deducere:

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

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

Iar la pct.50 alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat, prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

Incepand cu data de 01.01.2007, sunt in vigoare prevederile art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere:

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

a) operațiuni taxabile;[...].”

Iar la pct.45 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 1.X.¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, rezulta ca orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoare adaugata are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa-i fie livrate si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate sau urmeaza sa-i fie prestate de o persoana impozabila daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Avand in vedere prevederile legale mentionate dreptul de deduce a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de utilizarea serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Potrivit prevederilor art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006, se prevede ca:

“Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

Începând cu 01.01.2007, prevederile art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2005-31.12.2006, citate mai sus.

Cu privire la aplicarea art.126 din Codul fiscal prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2005-31.12.2006, se prevede la pct.1 alin.3 ca:

“3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plată. Această condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. Pentru a se determina dacă o operațiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit, astfel:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigură finanțarea sau, în absența acestuia, atunci când operațiunea a fost efectuată, să permită să se stabilească un asemenea angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciul a fost colectiv, nu a fost măsurabil cu exactitate sau se înscrie în cadrul unei obligații legale;

b) condiția referitoare la existența unei legături între operațiune și contrapartida obținută este respectată chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri, ia

forma unei sume calificate drept reducere de preț, nu este plătit de către beneficiar, ci de un terț.”

Incepand cu 01.01.2007, prevederile din Normele metodologice de aplicare a art.126 din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv prevederile pct.2 alin.2 sunt similare cu prevederile pct.1 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.1 din Codul fiscal aplicabil in perioada 01.01.2005-31.12.2006, citate mai sus.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus se retine ca pentru incadrarea unei operatiuni ca prestare de servicii trebuie ca acestea sa aduca un avantaj clientului, in contrapartida obtinuta sa fie aferenta avantajului primit conditie indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunuri si/sau servicii detrimabile persoanei ce efectueaza plata.

De asemenea, societatea are obligatia de a demonstra realitatea si utilitatea serviciilor/bunurilor achizitionate.

Se retine ca SC .X. SRL a dedus in perioada 2005-2009, din facturile reprezentand cazare in .X.-.X. a unor persoane fizice angajate la SC .X. SRL, persoane care se deplaseaza de la domiciliul acestora la sediul SC .X. SRL, respectiv .X.-.X., taxa pe valoarea adaugata in valoare de .X. lei, in conditiile in care SC .X. SRL detine in localitate .X. – .X., unde isi are sediul, un apartament de serviciu.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se retine ca societatea nu aduce documente suplimentare in sustinerea contestatiei fata de cele prezentate pana la incheierea inspectiei fiscale, documente care sa justifice necesitatea serviciilor de cazare in conditiile in care societatea detine un apartament de serviciu.

Din analiza facturilor de cazare nu rezulta daca aceste servicii achizitionate au legatura cu activitatea societatii, daca au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile.

Referitor la sustinerea SC .X. SRL potrivit careia *“Este nelegala stabilirea acestor sume deoarece potrivit art.146 Cod fiscal pct.46 alin.3 din normele metodologice de aplicare a acestuia”*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, societatea pentru a justifica dreptul de deducere a TVA are obligatia de a detine si alte documente justificative care sa demonstreze realitatea si utilitatea acestora, respectiv sa demonstreze ca aceste servicii au legatura cu activitatea societatii si sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, **motiv pentru care nu este suficienta numai existenta unor facturi fiscale.**

Avand in vedere cele reținute si in temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoare adaugata în suma de .X. lei aferenta cheltuielilor de cazare a angajatilor in localitatea .X.-.X., localitate unde societatea isi are sediul.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere in suma de .X. lei, aferente acestei taxe.

14. În ceea ce privește TVA in suma de .X. lei (.X.) si majorarile de intarziere aferente in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata de SC .X. SRL in conditiile in care, prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici o motivatie in sustinerea acestui capat de cerere.

În fapt, deși societatea contestă TVA stabilita suplimentar in suma de .X. lei si majorarile de intarziere in suma de .X. lei prin contestație se prezintă argumente numai pentru TVA si majorarile de intarziere aferente sumelor ce sunt tratate la punctele 12 si 13 din capitolul III din decizie, iar pentru diferenta de TVA in suma de .X. lei si accesoriile aferente in suma de .X. lei, societatea nu aduce argumente.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

c) motivele de fapt și de drept;[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd :

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste TVA în suma de **.X. lei** și accesoriile aferente în suma de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile pct.2.4 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru această sumă.

15. Referitor la calculul majorărilor de întârziere aferente depășirii limitei de protocol deductibile fiscal au fost calculate în plus în anul 2007 suma de X lei TVA suplimentar, X lei majorări de întârziere.

Din analiza Anexei nr.73.1 „TVA colectată pentru depășire protocol” și a Anexei nr.8 „situația cheltuielilor suplimentare stabilite de echipa de control 2007” la Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 rezultă o diferență stabilită suplimentar eronat în suma de X lei, reprezentând „TVA colectat la calculul impozitului pe profit”. „La calculul TVA aferent depășirii limitei de protocol deductibile fiscal s-a calculat în anul 2007 în plus suma de X lei” și majorări de întârziere în suma de X lei, mențiune transmisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. prin adresa nr..X./15.12.2010.

În conformitate cu prevederile art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va admite parțial contestația pentru suma de X lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, precum și X lei majorări de întârziere.

16. Referitor la suma de X lei, reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente;**
- **.X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente,** cauza supusă soluționării este dacă pentru plățile la extern derulate în perioada verificată contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Ungaria în condițiile în care societatea depune în susținerea contestației traducerea legalizată a certificatelor de rezidență fiscală.

În fapt, în perioada verificată societatea contestatoare a înregistrat în contabilitate în contul 658802 „Alte cheltuieli de exploatare (analitic)” și a plătit partenerului .X. KFT Ungaria, contravaloarea facturilor prezentate în anexele nr.6.4, 7.4, 8.4, 9.4, 10.4 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010, în baza *Contractului privind comisionul de management* încheiat în data de 03.01.2005 „*Management Fee Agreement*”.

Conform punctului 5 din contractul de management, unde se prevede ca toate taxele, impozitele, comisioanele trebuie platite de catre *Companie*, prevederile art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.12 alin.9 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca **SC .X. SRL** trebuia sa retina si sa vireze un impozit de 15% pentru anii 2005-2006 si 16% pentru anii 2007, 2008 si 2009 in suma totala de **.X. lei**.

Prin contestatie, societatea susține că sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Ungaria, potrivit carora profiturile obtinute de Ungaria din Romania se impoziteaza numai in Ungaria, atata timp cat entitatea din Ungaria nu are sediul permanent in Romania.

În drept, art.116 si art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, prevad:

“art.116 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

[...] c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.[...]

art.118 - Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”

Incepand cu data de 01.01.2007 prevederile art.116 si art.118 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, prevede:

“art.116 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

[...] c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115[...]

art.118 - Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”

Conform pct.13 (1), (2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2005:

“13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.”

De asemenea, art.23 din Legea nr.91/1994 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Ungară pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, se prevede:

“Alte venituri

1. Elementele de venit al unui rezident al unui stat contractant, indiferent de unde provin, care nu sunt tratate la articolele precedente ale prezentei convenții vor fi impozabile numai în acel stat contractant.

2. Prevederile paragrafului 1 nu se vor aplica asupra veniturilor, altele decât veniturile provenind din proprietăți imobiliare, așa cum sunt definite în paragraful 2 al art. 6, dacă beneficiarul unor astfel de venituri, fiind un rezident al unui stat contractant desfășoară activități în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo sau exercită în acel celălalt stat contractant profesii independente printr-o bază fixă situată acolo și dreptul sau proprietatea în legătură cu care venitul este plătit este efectiv legată de un asemenea sediu permanent sau bază fixă. În această situație, se vor aplica prevederile art. 7 sau ale art. 15, după caz.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri, respectiv Ungaria, cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, **în termenul de prescripție**, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al

statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală:

“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Astfel, pentru plățile efectuate către .X. KFT Ungaria a cărei rezidență fiscală este probata prin prezentarea certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala a statului de rezidenta, valabil in perioada de derulare a platilor la extern, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Referitor la platile efectuate la extern, în perioada 2005-2009, către **.X. KFT Ungaria**, societatea a prezentat Certificate de rezidenta fiscală pentru .X. KFT Ungaria, eliberat de Oficiul de Control Fiscal si Financiar - Directia Regionala a Ungariei Centrale - Serviciul de Relatii cu Publicul II, ce atestă ca firma respectivă *“are rezidentă în Ungaria, pe baza Conventiei dintre Romania si Ungaria pentru evitarea dublei impuneri”*.

Referitor la pct.5 din din contractul incheiat intre SC .X. SRL si .X. KFT Ungaria din data de 03.01.2005, unde se mentioneaza ca *“Toate taxele existente sau viitoare, impozite, comisioane sau alte cheltuieli care sunt efectuate sau trebuie platite in legatura cu incheierea si executarea prezentului contract vor fi suportate de catre Manager daca sunt efectuate si trebuie platite in Ungaria si de catre Companie daca sunt efectuate si trebuie platite in tara unde Compania isi are sediu. [...]”*, mentionam ca aceste prevederi trebuie corelate cu legislatia in vigoare, repectiv prevederile Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Legea nr.91/1994 privind ratificarea

Convenției dintre România și Republica Ungară pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

Având în vedere faptul că societatea a probat rezidența fiscală a beneficiarilor de venit cu certificatele de rezidență fiscală, se impune reanalizarea plăților la extern în funcție de natura acestora, iar în situația în care plățile reprezintă contravaloarea unor prestări servicii pentru care convenția prevede impozitarea în statul de rezidență al beneficiarului de venit, societății îi pot fi aplicate prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra încadrării platilor derulate la extern în prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri, precum și asupra certificatelor de rezidență fiscală prezentate la dosarul contestației, potrivit prevederilor art.213 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora 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 va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”,* organul de soluționare va face aplicațiunea art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./30.08.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților și suma de .X. reprezentând accesorii aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de argumentele contestatoarei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art. 216 alin. (1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.2.4 și pct.12.1 lit.a și lit.b din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./30.08.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 cu privire la:

- impozitul pe profit in suma de **.X. lei**,
- majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 2005-2009 in suma de **.X. lei**,
- TVA stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009 in suma de **.X. lei**,
- majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009 in suma de **.X. lei**.

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./30.08.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 cu privire la:

- impozitul pe profit in suma de **.X. lei**,
 - majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 2005-2009 in suma de **.X. lei**
 - impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente in suma de **.X. lei**;
 - majorari de intarziere aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente in suma de **.X. lei**,
- urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a acele.X. perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

3. Respingerea ca nemotivata a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./30.08.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 cu privire la:

- impozitul pe profit in suma de **.X. lei**,
- majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 2005-2009 in suma de **.X. lei**
- TVA stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009 in suma de **.X. lei**,
- majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009 in suma de **.X. lei**.

4. Admiterea partiala a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata

stabilite de inspectia fiscala nr..X./30.08.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.08.2010 cu privire la suma de **.X. lei**, reprezentand:

- majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2009 in suma de **.X. lei**
- TVA stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009 in suma de **.X. lei**,
- majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar pentru perioada 2005-2009 in suma de **.X. lei**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X

X